

EXÉGESIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Análisis y Comentarios del Código Tributario

Director:
JOSÉ JORGE NAVA TOLENTINO

PRÓLOGO:
VÍCTOR MEJÍA NINACÓNDOR
JORGE ORLANDO SARMIENTO DÍAZ
FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN

EXÉGESIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Análisis y Comentarios del Código Tributario

Director:
JOSÉ JORGE NAVA TOLENTINO

PRÓLOGO:
VÍCTOR MEJÍA NINACÓNDOR
JORGE ORLANDO SARMIENTO DÍAZ
FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN

Exégesis del Código Tributario
Análisis y Comentarios del Código Tributario

Director:
José Jorge Nava Tolentino

Prólogo:
Victor Mejía Ninacóndor
Jorge Orlando Sarmiento Díaz
Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

© Autores:
Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Álvaro Manuel Montesinos Corro
Andree César Augusto Tudela Tello
Carlos Augusto Flores Espinoza
Dante Julián Camus Graham
Enrique Martín San Miguel Romero
Francis Jean Pierr Sebastián Rodríguez
Fredy Richard Llaque Sánchez
Heidy Socualaya Ordinola
Henry Mark Plasencia Castro
John Hitler Mena Dávila
José Antonio Peña Rivera
José Jorge Nava Tolentino
José Luis Calle Sánchez
Lázaro Miguel Ángel Cotrina Reyes
Luis Enrique Zárate Reyes
María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra
Miguel Ángel Hurtado Díaz
Miryam Austregilda Vargas Apolinario
Raúl Ernesto Patricio Cortez
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Silvia Aurora Olano Sandoval
Tany Marisela Gallardo Quiroz
Victor Mejía Ninacóndor
Walter Martín Noriega Meléndez

Todos los derechos sobre esta obra están reservados. Queda prohibida su reproducción total o parcial, por cualquier medio o procedimiento, sin la autorización previa y por escrito de los titulares de los derechos de autor.

Agradecimiento a Walter Eduardo Mora Insua , exdirector del Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT, por su apoyo y gestión en la realización de este proyecto.

Revisores de Estilo
Alex Flores Flores
Edgar Sócrates Vilcapoma Escurra
Editha Del Pilar Ubillus Loo Kung
Julio Cesar Pacheco Lama
Nathaly Jussara Gamboa Mendoza
Regina Mónica Prieto Bacigalupo
Sonia Jackeline Miranda Ávalos

Equipo de Diseño y Diagramación:
Supervisión del Área Virtual de la Gerencia de Formación y Capacitación del I.A.T

Juan Dalmer Oré Sánchez
Julia Imelda Chavez Rojas
Moises Agustín Naranjo Castro
Romina Avila Miñan

© Realizado por:
Gerencia de Investigación Aplicada y Académica
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT.
Instituto Aduanero y Tributario - I.A.T.
Av. Agustín Gamarra n.º 680. Chucuito. Callao. Perú
Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>
Impreso en Perú
Primera edición, diciembre 2024

ISBN n. : 978-612-4205-72-9
Número de Registro de Depósito Legal 2024-13259

Este libro es una obra de análisis y comentario sobre el Código Tributario, y su propósito es proporcionar una comprensión profunda de las normativas y procedimientos tributarios en el contexto legal y administrativo del Perú. Las opiniones, interpretaciones y conclusiones expresadas en este trabajo son responsabilidad exclusiva de los autores y no reflejan necesariamente las posturas oficiales de la SUNAT ni de las entidades gubernamentales correspondientes. La información contenida en esta obra es precisa al momento de su publicación, pero debido a la naturaleza cambiante de la legislación tributaria, los lectores deben consultar fuentes oficiales actualizadas para confirmar la validez y aplicabilidad de los contenidos expuestos.

AUTORES



Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Economista y máster en Administración Tributaria y Hacienda Pública por la UNED y el Instituto de Estudios Fiscales (España). Asesor TADAT-FMI y diplomado en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista de la Gerencia de Estrategias de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos de la SUNAT con experiencia directiva, normativa y operativa. Docente de pregrado y posgrado en las asignaturas de tributación, economía y metodología de investigación en diversas universidades públicas y privadas del país. Expositor internacional en temas de gestión tributaria.



Álvaro Manuel Montesinos Corro

Abogado egresado de la Universidad de San Martín de Porres. Máster en Administración Tributaria por la UNED y el Instituto de Estudios Fiscales (España). Cuenta con estudios concluidos del doctorado en Derecho y de la maestría en Derecho Civil y Comercial de la EUP de la Universidad Nacional Federico Villarreal.



Andree César Augusto Tudela Tello

Abogado por la Universidad San Pedro (Perú). Grado de maestro en Fiscalidad Internacional por la Universidad Internacional de La Rioja (España). Profesional con doce años de experiencia en la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), especializado en Reclamos, Auditoría, Control de la Deuda y Cobranza Coactiva, y cuatro años en la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (SUNARP) en áreas como Defensoría del Usuario, Registro Mobiliario de Contratos, Registro de Propiedad de Embarcaciones Pesqueras y Registro de Predios. Cuenta con estudios en transformación digital, innovación y agilidad con enfoque estratégico por la Universidad San Ignacio de Loyola (USIL). Autor de diversos artículos e informes jurídicos especializados en derecho tributario, derecho administrativo y derecho registral. Investigador, Co-Founder y Past-President del Centro de Investigación Jurídica "Iuris per Tottem" (Perú).



Carlos Augusto Flores Espinoza

Abogado y magíster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Docente de posgrado en la FCC UPG de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialista 5 Supervisión de Fiscalidad Internacional de la Gerencias de Normas Tributarias de la INJT. Experto en Tributación Internacional por la Universidad Santiago de Compostela. Cuenta con especialización en Derecho Laboral por la Pontificia Universidad Católica del Perú y diplomados por ESAN, CIAT, UNMSM, UCSS, Universidad del Pacífico y Universidad de Lima.



Dante Julián Camus Graham

Abogado por la Universidad Particular San Martín de Porres. Cuenta con maestría en Tributación y doctorado en Derecho por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, y especialización en Política y Administración Tributaria por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Catedrático docente en la Universidad Particular San Martín de Porres, la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y el Instituto de Administración Tributaria (IAT). Expositor y conferencista a nivel nacional e internacional, investigador y autor de artículos científicos, y coautor de libros de la especialización.



Enrique Martín San Miguel Romero

Doctor en Derecho por la Universidad Alas Peruanas de Lima. Magíster en Tributación y Asesoría Fiscal de Empresas por la Universidad César Vallejo de Trujillo. Máster en Dirección y Gestión de Recursos Humanos por la Universidad de Alcalá de Madrid (España). Especialista en Digitalización e Inteligencia Artificial por la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Profesor de pregrado y posgrado en universidades del norte del país.



Francis Jean Pierr Sebastián Rodríguez

Profesional de la Gerencia de Investigación Académica y Aplicada del Instituto Aduanero y Tributario. Abogado especializado en derecho tributario y aduanero. Magíster en Fiscalidad Internacional por la Universidad de La Rioja (España). Cuenta con maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional en la Universidad de San Martín de Porres, estudios de posgrado en Tributación en la Universidad de Lima y diversas diplomaturas en materia jurídica. Acumula doce años de experiencia profesional en materia fiscal, asesoría legal, absolución de consultas tributarias y análisis y redacción de informes en materia tributaria.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Bachiller en Ciencias Económicas, maestro en Contabilidad y en Derecho Tributario y doctor en Contabilidad y Finanzas. Cuenta con treinta años de experiencia en la Administración Tributaria de Perú, ocupando diversos cargos directivos en áreas operativas y centrales relacionadas con la gestión tributaria, política fiscal y desarrollo de recursos humanos. Autor de publicaciones sobre temas de política fiscal, tributación nacional, tributación internacional y auditoría tributaria. Además ejerce la docencia en las escuelas de posgrado de la UNMSM, PUCP y UP.



Heidy Socualaya Ordinola

Contadora pública colegiada con especialización avanzada en tributación por la Universidad de Lima. Posee un máster en Ciencias Contables y Financieras, con mención en Tributación Fiscal y Empresarial, por la Universidad San Martín de Porres. Con una trayectoria de aproximadamente diez años en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), ha acumulado experiencia en áreas operativas y normativas. Además, ha sido ponente en diversos eventos académicos relacionados con la planificación tributaria.



Henry Mark Plasencia Castro

Abogado por la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres y docente universitario. Cuenta con maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional por la misma universidad, máster en Fiscalidad Internacional por la Universidad de La Rioja (España) y posgrado de Tributación Internacional y Precios de Transferencia por la Universidad ESAN Asociado del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de IFA Grupo Peruano. Cuenta con quince años de experiencia en materia tributaria, habiéndose desempeñado, entre otros cargos, como asesor de tributos internos en el Tribunal Fiscal.



John Hitler Mena Dávila

Doctor en Administración, bachiller en Derecho y maestro en Tributación. Cuenta con doce años como especialista en la Administración Tributaria y actualmente se desempeña como profesional de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos.



Jorge Sarmiento Díaz

Abogado por la Universidad de Lima. Cuenta con maestrías en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona y en Ciencias Contables y Financieras con mención en Tributación Fiscal y Empresarial por la Universidad San Martín de Porres. Trabajó en la SUNAT desde el 1993 hasta el 2010 en Cobranza Coactiva, el Instituto de Administración Tributaria y Reclamaciones. Actualmente es vocal del Tribunal Fiscal. Docente universitario y conferencista en instituciones del Estado, colegios profesionales, entre otras organizaciones. Autor de textos y artículos de investigación y divulgación tributaria en libros y revistas especializadas.



José Antonio Peña Rivera

Contador público y magíster en Ciencias Económicas con mención en Economía de Empresas por la Universidad Nacional de Piura, y magíster en Derecho de la Empresa por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Intendente nacional de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). Miembro titular del Comité Revisor de la SUNAT sobre la Norma Antielusiva.

General. Docente a nivel de posgrado y expositor internacional en temas tributarios. Cuenta con amplia experiencia y trayectoria en temas relacionados con tributación, riesgos, auditoría y gestión fiscal.

 José Jorge Nava Tolentino

Abogado por la Universidad de Lima. Magíster en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Cuenta con diplomado internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, diplomado internacional en Derecho administrativo y Procedimiento Administrativo, y posgrado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria.

 José Luis Calle Sánchez

Abogado por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Federico Villarreal. Magíster en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Participó en la XIX edición del Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional (CIDTI) organizado por la Universidad Austral (Argentina).

 Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Contador público colegiado con posgrados de maestría en Tributación Fiscal y Empresarial y de doctorado en Ciencias Contables y Financieras en Perú, y máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria en España. Funcionario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). Docente universitario de pregrado y posgrado, en maestría y doctorado, de la Universidad de San Martín de Porres, Universidad Nacional del Callao y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Conferencista y participante en diversos eventos académicos en el sector público y privado. Novelista y poeta con distintas publicaciones a nivel nacional e internacional.

 Luis Enrique Zárate Reyes

Contador público colegiado por la Universidad Particular Inca Garcilaso de la Vega. Máster en Administración Tributaria y Hacienda Pública por la Universidad Nacional de Educación a Distancia de España (UNED), con mención de honor (2009). Egresado de la maestría en Contabilidad con mención en Tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (1996). Cuenta con treinta y dos años de experiencia en diversas áreas de la Administración Tributaria.

 María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra

Magíster en Fiscalidad Internacional por la Universidad de La Rioja (España). Contadora pública colegiada por la Universidad Particular Ricardo Palma con más de veinte años de experiencia en temas tributarios. Egresada de las maestrías en Finanzas de la Universidad Nacional Federico Villarreal y en Educación con mención en Docencia Virtual por la Universidad Particular San Martín de Porres. Egresada del Programa de Especialización para Ejecutivos de la Universidad ESAN con mención en Tributación Empresarial. Especialista en investigación en la Gerencia de Investigación Académica y Aplicada de SUNAT. Docente en temas tributarios en el Centro de Responsabilidad Social y Extensión Universitaria (CERSEU) de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

 Miguel Angel Hurtado Díaz

Abogado por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo de Lambayeque. Magíster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria en la Especialidad en Administración Tributaria por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (España). Egresado de la maestría en Derecho de la Empresa por la Universidad de Piura. Docente universitario de los cursos Derecho Tributario General y Derecho Tributario Especial desde el 2010. Labora en la SUNAT desde el 2008, habiéndose desempeñado como orientador tributario, ejecutor coactivo, supervisor de control de la deuda y cobranza, supervisor de procesos de recuperación de la deuda y actualmente resolutor en la Intendencia Nacional de Impugnaciones (INI).



Miryam Austregilda Vargas Apolinario

Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Candidata a maestra en Gerencia Social por la PUCP. Graduada en la maestría de Psicología por la Universidad Femenina del Sagrado Corazón (UNIFE). Licenciada en Educación en la especialidad de Filosofía y Psicología por la Universidad Nacional Federico Villarreal (UNFV). Cuenta con estudios de especialización en Juventud y Sociedad por la Universidad Autónoma de México (UNAM) y la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO, Ecuador). Autora de diversas publicaciones en materia de juventud y participación política. Cuenta con más de 10 años de trayectoria como profesional en la SUNAT, especializada en la gestión de programas de cultura tributaria, y en la resolución de reclamos de usuarios de comercio exterior en materia aduanera.



Raúl Ernesto Patricio Cortez

Contador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Egresado de la maestría en Gestión Pública de la EUCIM Business School, con diplomado internacional en Imposición al Consumo. Docente en el Instituto Aduanero y Tributario (IAT) y expositor en eventos nacionales.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Doctor en Contabilidad y Finanzas. Magíster en Tributación y Auditoría. Especialista en fiscalidad internacional y precios de transferencia. Docente de posgrado e investigador RENACYT.



Silvia Aurora Olano Sandoval

Abogada y magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Cuenta con un diplomado de especialización en Gestión de Impuestos y Tributación Empresarial por ESAN y está certificada como asesora TADAT por el Fondo Monetario Internacional (FMI). Ha sido adjunta de cátedra en el curso Impuesto a la Renta e IGV en la PUCP. Ha formado parte del área de impuestos en firmas reconocidas como PwC Perú, Moore Stephens Perú y Deloitte & Touche. Además, ha participado como ponente en eventos académicos y es autora de diversas publicaciones en materia tributaria. Actualmente, se desempeña como profesional de la SUNAT, con más de seis años de experiencia en la institución.



Tany Marisela Gallardo Quiroz

Abogada con trece años de experiencia en impuestos internacionales. Cuenta con especializaciones en Tributación Internacional por la Universidad de Leiden (Holanda), en Precios de Transferencia por la Universidad Austral (Argentina) y en Planificación Internacional por el IBFD - Oficina Internacional de Documentación Fiscal (Holanda).



Victor Mejía Ninacóndor

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Maestro en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Con Especialización en el Programa Avanzado en Derecho Empresarial Español y de la Unión Europea de la Universidad de Navarra, España. Actual Superintendente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), habiendo laborado en la institución durante 18 años. Vocal del Tribunal Fiscal del Perú del 2018 al 2024. Docente de Tributación a nivel de Maestría en distintas Universidades del Perú. Conferencista y autor de diversas publicaciones en materia tributaria.



Walter Martín Noriega Meléndez

Abogado y maestro en Ciencias Económicas por la Universidad Nacional de Trujillo. Cuenta con estudios de posgrado en Tributación (ESAN), Formación para Gerentes Tributarios (BID, CIAT y SAT México), Desarrollo de Habilidades Gerenciales (CENTRUM) y Capacitación para Directivos Estratégicos (Universidad del Pacífico). Docente universitario de pre y posgrado y docente del Instituto Aduanero y Tributario (IAT). Autor y coautor de libros en materia tributaria y expositor en distintos eventos académicos.

PRÓLOGO

De todos los instrumentos que la humanidad ha creado, es sin duda el libro uno de los más asombrosos. Así calificaba Borges a este vehículo de la memoria, la imaginación, las vivencias y el conocimiento.

Y estas palabras vienen a colación ahora que el Instituto Aduanero y Tributario de mi querida SUNAT me ha conferido el honor de prologar esta obra colectiva denominada *Exégesis del Código Tributario*, en la que participan como autores más de veinte profesionales con amplia experiencia en tributación.

Cuando revisé el borrador de este proyecto quedé impresionado por la calidad y extensión de la obra, la misma que consta de más de 1400 páginas, en las cuales se hace un análisis objetivo de cada una de las disposiciones de nuestro Código Tributario.

Luego, cuando me detuve a leer los diversos artículos que componen la obra, donde los autores expresan sus reflexiones sobre las diversas normas que componen el Código Tributario, gratamente advertí que estos fueron elaborados por colaboradores de nuestra Administración Tributaria.

La severidad académica de los conocimientos vertidos en esos artículos es una consecuencia de la revisión de la doctrina, el derecho comparado, así como de la jurisprudencia administrativa, judicial o constitucional, a lo que se suma la experiencia profesional de sus autores.

Vincent Van Gogh decía “primero sueño en la pintura, luego pinto mi sueño”. Y es que así empiezan los grandes proyectos y luego se convierten en la realidad que nos acompaña gratamente, más aún si se trata de una producción bibliográfica como *Exégesis del Código Tributario*.

Los comentarios vertidos respecto de cada norma del Título Preliminar y cada artículo de los cuatro libros que componen el Código Tributario, demuestran el compromiso y la prolijidad de sus autores en abordar la norma peruana, haciendo el análisis comparativo con las normas de otros países o con la realidad plasmada en la jurisprudencia.

El Código Tributario es una norma sustantiva, ya que contiene las instituciones jurídicas, con un Título Preliminar con mucho contenido jurídico y conceptual que orienta el cuerpo normativo. Pero también es una norma procesal, porque contempla los procedimientos tributarios y las reglas procesales que viabilizan la aplicación de las normas sustantivas, lo que exige recurrir a instituciones jurídicas

reguladas en otras ramas del derecho, así como en normas distintas a las tributarias, como en materia penal, civil, administrativa, procesal, concursal, constitucional, entre otras, además de los conocimientos contables y económicos que subyacen en los conceptos tributarios.

La norma peruana comentada en *Exégesis del Código Tributario* ha ido adquiriendo su personalidad y autonomía al ir incorporando a lo largo de los años, desde su entrada en vigor en 1996, reglas propias que tienen sus particularidades y matices, que la diferencian de las normas generales, como por ejemplo la regulación de la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria y del procedimiento de cobranza coactiva, por citar un par de ejemplos.

Los autores de esta obra colectiva son profesionales que laboran en la Administración Tributaria, quienes han tenido la oportunidad de apreciar de cerca la norma, tanto en su análisis como en su aplicación a un caso concreto, sea en un procedimiento tributario o en jornadas de capacitación como las que se dictan en el Curso de Administración Tributaria - CAT. Esa experiencia les permite aterrizar de manera real las instituciones tributarias que contiene el Código Tributario y a la vez les da la posibilidad de nutrirse de visiones objetivas, estratégicas y académicas para su aplicación operativa.

Estoy convencido de que el contenido de esta obra generará en el lector un espacio de transmisión del conocimiento, de inquietud para investigar y para continuar profundizando en los temas de nuestro Código Tributario, que se tornan dinámicos cuando se contrastan con la jurisprudencia, la doctrina nacional y extranjera, así como el derecho comparado.

Revisar y transitar por el Título Preliminar y por cada uno de los cuatro libros del Código Tributario en esta importante obra, es un verdadero placer intelectual y más aún cuando se trata de una producción realizada en su totalidad por integrantes de la Administración Tributaria peruana, algunos de los cuales fueron protagonistas en su creación, aplicación o generación de criterios jurisprudenciales. Por ello los invito cordialmente a involucrase en esta monumental obra que ocupa un nuevo espacio en el mundo tributario, revisando su contenido y, cómo no, generando nuevo conocimiento a partir de ello. Estoy seguro de que, la lectura profunda y crítica de las ideas de los autores permitirá a todo aquel interesado en el ámbito tributario un mayor conocimiento de las normas de nuestro sistema tributario, acercándose al que facilitará su difusión y cumplimiento.

Esta obra nos permite reflexionar y, en algunas ocasiones, seguir profundizando en el mundo tributario que a veces parece tan complejo, pero sobre todo nos permite compartir y construir conocimiento tributario, lo que coadyuva a un escenario de cumplimiento tributario, sustentado en el deber de contribuir, en el respeto de los derechos fundamentales y en la seguridad jurídica, como propone nuestra carta magna.

Siempre tendremos la oportunidad de encontrarnos en la lectura y en los escenarios académicos comentando las normas tributarias, circunstancia que hoy nos ofrece *Exégesis del Código Tributario*.

Agradezco al Instituto Aduanero y Tributario de la Administración Tributaria y a los promotores de esta obra por el tiempo y esfuerzo invertidos para que este sueño se haga realidad. Expreso mi gratitud también a cada uno de los autores de esta obra colectiva por estar dispuestos a servir, porque sin dejar de cumplir con sus obligaciones profesionales han destinado el tiempo que corresponde a sus familias y seres queridos a transmitir conocimiento, lo que queda grabado para siempre en esta producción que estoy seguro trascenderá a los tiempos actuales y quedará como un legado para las futuras generaciones.

Agradezco también a todos quienes pusieron su granito de arena para este importante logro, a quienes corrigieron, diagramaron, diseñaron, organizaron y, en general, a quienes apoyaron en poner a disposición de la colectividad esta producción. Sin ustedes esto no hubiera sido posible.

Finalmente, cómo no agradecer a los lectores que son la motivación de este esfuerzo colectivo. Si alguien está dispuesto a escribir y enseñar es porque hay alguien que está interesado en leer y aprender. Gracias por eso. Que este círculo del aprendizaje no se detenga nunca.

Víctor Mejía Ninacóndor

PRÓLOGO

Luego de la Revolución Francesa de 1789 empezó la construcción del derecho público contemporáneo gracias a los esfuerzos iniciales de la doctrina alemana liderada por Berger, Laband y Mayer.

Una de las preocupaciones centrales fue la configuración jurídica del tributo, adoptando la figura de la obligación del derecho civil. De este modo, las reflexiones se centraron en la obligación tributaria. Tiempo después, en la década de los treinta, Giannini ofreció una visión suficientemente depurada respecto de la obligación tributaria. De esta manera, quedaron marcadamente establecidas las diferencias sustantivas entre la obligación civil y la obligación tributaria.

Por otra parte, tras la Revolución Francesa, empezó el desarrollo de un fenómeno muy particular: el proceso de codificación. Es conocida la importancia del Código Civil francés de 1804. Con el correr del tiempo, también surgió el proceso de codificación tributaria, que contó, entre sus hitos iniciales, con la aparición del Código Tributario alemán de 1919.

Desde luego, este proceso de codificación tuvo como eje central el desarrollo de normas en torno a la obligación tributaria y otros temas conexos, como la Administración Tributaria, los procedimientos y los ilícitos.

Dentro de este orden de ideas, en el campo del derecho, la Administración Tributaria empezó a ser vista como aquella parte de la organización del Estado que tenía a su cargo una facultad muy especial: la recaudación de tributos.

Además, cabe agregar que, a partir de las primeras décadas del siglo xx, el Estado cobró mayor protagonismo al intensificar su intervención tanto en la sociedad como en la economía.

Este protagonismo estatal implicó un aumento de los gastos, lo que requería financiamiento mediante el incremento de los ingresos fiscales, especialmente en materia de impuestos. De este modo, la Administración Tributaria pasó a intensificar sus esfuerzos para elevar los niveles de recaudación de impuestos.

Por otra parte, en el Perú, las reflexiones iniciales en torno a los temas propios del derecho tributario estuvieron a cargo de los profesores universitarios liderados por Juan Lino Castillo Vargas, seguido tiempo después por Raúl Barrios Orbegoso y Manuel Belaunde Guinassi.

Castillo Vargas fue el primer profesor del curso de Derecho Tributario, impartido desde 1948 en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Es importante destacar que Castillo Vargas tuvo la responsabilidad de dirigir la Superintendencia de Contribuciones (Administración Tributaria) desde diciembre de 1944, durante un periodo de dos años.

A partir de ese momento, ya era posible advertir un vínculo entre el estudio del derecho tributario y las labores propias de la Administración Tributaria.

Tiempo después, en 1966, apareció nuestro primer código tributario que, desde entonces, ha merecido notable atención por parte de los académicos y operadores del derecho tributario en general.

Es así como, en nuestro país, los estudios (libros, tesis de investigación, etc.), además de centrarse en los aspectos teóricos acerca de la obligación tributaria y sus demás temas conexos, también comenzaron a interesarse en las novísimas normas del Código Tributario.

Asimismo, es importante destacar que, a partir de la década de los noventa, el impuesto se convirtió en el principal ingreso para el Estado peruano. Por esta razón, la SUNAT —creada una década antes— intensificó su labor principal: la recaudación de impuestos.

Finalmente, en la tercera década del siglo XXI, esta Administración Tributaria presenta al país una serie de estudios del Código Tributario peruano a través del libro Exégesis del Código Tributario.

Es digno de destacar que la SUNAT, además de intensificar sus esfuerzos de recaudación tributaria, demuestra interés por analizar las disposiciones legales en materia impositiva, con la finalidad de facilitar el conocimiento y la aplicación de las normas del Código Tributario.

Desde luego, una notable particularidad del libro bajo comentario es que el propio operador oficial del derecho tributario (autoridad administrativa) presenta reflexiones significativas en torno a las normas que pertenecen al Código Tributario.

Solo queda felicitar a la SUNAT por este valioso esfuerzo que, sin duda, se convertirá en fuente de obligada consulta por parte de todos los operadores del derecho tributario.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

PRÓLOGO

Estimado lector, ¿se ha preguntado quién o quiénes saldrían perjudicados si un día cualquiera todos decidieran no pagar sus tributos? El perjuicio no recaería en el gobierno de turno, para la SUNAT u otras administraciones tributarias, como las municipalidades, sino en todos nosotros, es decir, los propios ciudadanos.

En efecto, sin tributos dejaríamos de gozar de servicios básicos como alumbrado público, recojo de basura y mantenimiento de pistas, puentes, carreteras, jardines y parques; no existirían recursos para el mantenimiento de hospitales, postas y centros de salud, ni para adquirir medicinas o equipos médicos, ni para remunerar a doctores ni otros profesionales de salud; tampoco habría recursos para colegios y universidades del Estado, ni medios para sostener a las fuerzas policiales, el resguardo fronterizo, etc. Es decir, el Estado no podría cumplir su rol, y la mayoría de ciudadanos perderían acceso a salud, educación, seguridad y condiciones básicas de vida, como salubridad, energía eléctrica y otros servicios cotidianos cuyo verdadero valor rara vez se reflexiona.

Al respecto, cabe señalar que los Estados, generalmente, no cuentan con suficientes recursos provenientes de fuentes propias, como ingresos por explotación de recursos naturales o utilidades de bienes y empresas estatales. Estas fuentes no permiten financiar todo el gasto estatal, ni siquiera una parte importante, por lo que los ingresos tributarios se erigen como la fuente indispensable de ingresos nacionales.

Así, es de suma importancia la existencia y el desarrollo de un sistema tributario eficiente, capaz de proporcionar los recursos necesarios al Estado. Esto requiere una Administración Tributaria sólida y una normatividad que regule adecuadamente las diversas formas de exacción; que respete y aplique principios básicos de la tributación en la formulación de impuestos, tasas y contribuciones; y que disponga procedimientos efectivos de control y cumplimiento tributario.

En este contexto, la tributación internacional adoptó mayoritariamente durante el siglo xx la redacción de códigos en países de tradición románica como los de América Latina y Europa, estableciendo disposiciones sobre los principios generales que rigen la tributación, la obligación tributaria, las regulaciones respecto de la Administración Tributaria, así como las disposiciones sobre los órganos de disputa o impugnación y el acceso a estos mecanismos de contradicción.

Estos códigos tributarios sin duda constituyen pilares en la construcción de los aspectos normativos de los sistemas tributarios. Perú no ha sido ajeno a

esta tradición codificadora; por ejemplo, nuestro primer código tributario fue promulgado por la Ley n.º 16043 en 1966 y aprobado por el Decreto Supremo n.º 263-H. Posteriormente, tuvieron vigencia el Decreto Ley n.º 25859 de 1992, el Decreto Legislativo n.º 773 de 1993 y el Decreto Legislativo n.º 816 de 1996, cuyo Texto Único Ordenado, aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, nos rige desde 2013.

En consecuencia, es evidente la importancia de nuestro código como soporte de nuestro sistema tributario. Sus normas fomentan una tributación eficiente, equilibrando la relación entre la Administración Tributaria, como ente tutelar de los intereses del Estado, y el contribuyente, cuyo aporte sostiene al Estado y retorna en beneficio de todo el país. Además, la legislación tributaria desempeña un rol clave en el desarrollo empresarial y la economía nacional. No cabe duda, entonces, de la importancia de la presente Exégesis del Código Tributario, que tengo el gusto de prologar.

Debo señalar que esta obra constituye un análisis exegético del Código Tributario peruano, artículo por artículo, y ofrece una visión sobre todo el código, por lo que brinda una gran ayuda para el estudiante de pregrado o especialización que se adentra en estos temas, así como para el profesional de la tributación, el administrador tributario o el resolutor de las diferentes instancias de impugnación, quienes encontrarán en esta obra un respaldo basado en el conocimiento aportado por los autores, todos ellos profesionales de la SUNAT.

Sobre el particular, aunque tuve a disposición la obra entera, me enfoqué en algunos temas por razones de tiempo, como podrá comprender. Una comprobación tras la lectura es que este libro es fruto de la experiencia y el conocimiento acumulados por los autores en sus quehaceres diarios, y tiene como objetivo brindar una visión especializada, inusual en textos de análisis, al provenir de la propia Administración.

Vi en sus páginas cómo se desentrañan conceptos clave, se analizan cambios legislativos, se exponen ejemplos y tratamientos prácticos en la aplicación de las normas bajo análisis, y se recurre a doctrina especializada, citas de normativa interna de la SUNAT, jurisprudencia del Tribunal Fiscal, Poder judicial y Tribunal Constitucional, así como a fuentes internacionales, como las directrices de la Unión Europea y la OCDE, etc. Solo por mencionar una de las exégesis realizadas, el autor Henry Plasencia se adentra en las normas VIII y XVI regresando a los antecedentes de la antigua norma VIII, deslizándose por los aspectos limítrofes de la evasión, elusión y economía de opción, y analizando conceptos como las dualidades abuso de formas y sustancia, o simulación y fraude de ley, no solo desde una perspectiva tributaria, sino —yendo a sus orígenes— desde una civil, pasando por aspectos del derecho común como el negocio jurídico y la teoría de la causa.

Por último, debo acotar que esta exégesis refleja el compromiso docente de sus autores, a muchos de los cuales conozco personalmente por haber trabajado con ellos en la SUNAT, donde me desempeñé hasta la primera década de esta centuria, y como colegas en la docencia institucional y universitaria; por citar solo a algunos de ellos, Richard Llaque Sánchez, José Nava Tolentino, Álvaro Montesinos Corro y Dante Camus Graham. Mi saludo a todos los autores y mis felicitaciones por su obra.

Por las consideraciones expuestas previamente, considero que la presente obra será una nueva y excelente herramienta para el conocimiento y análisis del Código Tributario, y tengo la certeza de que será de gran utilidad para quienes deseen profundizar en sus normas y en su aplicación práctica.

Jorge Sarmiento Díaz

EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LOS NUEVOS RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA

 **Víctor Mejía Ninacóndor**

Los orígenes de la codificación de las leyes encuentran su antecedente más relevante en el Código de Hammurabi, que es uno de los conjuntos de leyes más antiguo que se ha encontrado. Dicho cuerpo normativo contiene 282 leyes inscritas en una estela de piedra, habiendo sido elaborado en 1750 a.C. durante el periodo del rey de Babilonia del mismo nombre. La organización de este conjunto de leyes se basaba, entre otras, en la famosa ley del talión.

En lo alto de esta estela de piedra se encuentra grabada la imagen de Shamash, el dios de la justicia, entregando las leyes a Hammurabi, lo que transmite que son leyes de los dioses y no de los mortales.

Esta estela de piedra se colocaba en la plaza de la ciudad para que todos los ciudadanos pudieran tener acceso a su lectura cumpliéndose de esta manera con la publicidad de las leyes, por lo que se presumía que todos las conocían y debían cumplirlas¹.

Hoy, más de 3700 años después, entendemos que la codificación de las leyes es importante porque permite tener un sistema jurídico ordenado y sistemático, con relación a determinada materia.

Existe consenso en que nuestro sistema tributario requiere de un código que establezca las normas generales aplicables a todos los tributos organizadas de manera estructurada y coherente, siendo piedra angular de un sistema tributario armónico, uniforme y sensible, y brindando seguridad jurídica a todos los actores del ámbito tributario. Todo esto permitiendo a su vez que la Administración haga uso pleno, eficaz y eficiente de sus facultades, a fin de buscar una tributación justa con el objetivo último de lograr el cumplimiento voluntario, oportuno y correcto de las obligaciones tributarias.

¹ La estela de piedra que contiene el Código de Hammurabi se exhibe en el museo de Louvre en París, Francia.

El primer código tributario peruano fue aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 263-H del 12 de junio de 1966, por lo que este año se conmemoran 58 años.

Nuestro código tributario vigente fue aprobado mediante el Decreto Legislativo n.º 816, publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 21 de abril de 1996, siendo su actual texto único ordenado aprobado por Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013.

Como se aprecia, han pasado más de 28 años de la promulgación de nuestro código tributario vigente, y si bien ha sufrido diferentes modificaciones, no debemos perder de vista que el mundo ha cambiado y los sistemas tributarios también. Hay mucha diferencia entre el mundo de 1996 y el actual.

Los años 90 y anteriores se caracterizaban por la necesidad de la presencia física, limitadas operaciones internacionales, uso incipiente de la tecnología y cuidado extremo de la soberanía de los países en la organización de sus sistemas tributarios. En esta línea, las formalidades constituían elementos necesarios para el adecuado seguimiento y control de la correcta determinación de la obligación tributaria.

Por el contrario, los tiempos actuales se caracterizan por el uso intensivo de la tecnología, lo que favorece la deslocalización, esto es, el reemplazo de la presencia física por la presencia digital. Las operaciones transfronterizas hoy invaden el mundo y los países ya no pueden estar solos en el establecimiento de sus sistemas tributarios. Hoy el sistema tributario ya no debe ser solo armónico con las demás normas del país sino con el mundo.

Todo esto debe estar alineado a la preocupación mundial por la sostenibilidad, el cambio climático y el cuidado del medio ambiente. La tributación no puede ser ajena a estos fenómenos, debiendo tenerse en cuenta además los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) propuestos por la Organización de las Naciones Unidas como parte de la Agenda 2030 sobre el desarrollo sostenible. Estos objetivos buscan proteger el planeta, luchar contra la pobreza y tratar de erradicarla con el objetivo de construir un mundo más próspero, justo y sostenible para las generaciones futuras.

Esta monumental obra denominada *Exégesis del Código Tributario*, ha sido elaborada exclusivamente por funcionarios de la Administración Tributaria del Perú, la SUNAT, constituyéndose en el primer libro de este tipo en nuestra historia. Los artículos comentados transmiten conocimientos técnicos, pero también la experiencia de los funcionarios, siendo ese su elemento distintivo. Los comentarios están nutridos de la vasta experiencia de nuestros funcionarios. Son comentarios de quienes aplican en la realidad las normas desde el punto de vista de la Administración. En tal sentido, esta obra constituye un aporte doctrinario en favor de la predictibilidad, la confianza legítima y la seguridad jurídica.

Ciertamente, no debemos olvidar que los comentarios son posiciones personales de los autores y no reflejan necesariamente una posición institucional, por lo que en su lectura se debe tener en cuenta ello. En tal sentido, esta obra también constituye una señal de apertura de la Administración Tributaria hacia los ciudadanos y todos los operadores relacionados con la tributación. Esperamos que así sea entendido.

Con ocasión de la publicación del libro *Exégesis del Código Tributario*, consideramos que es oportuno reflexionar sobre modificaciones que permitan adecuar nuestro Código Tributario y nuestro sistema tributario a los tiempos modernos.

Los comentarios vertidos por los autores, juntamente con la demás doctrina sobre la materia, constituyen un insumo muy relevante para promover los cambios que nuestro código y sistema tributario necesitan.

El tributo y la relación jurídica tributaria requieren repensarse en atención a los tiempos modernos. Asimismo, la relación entre la Administración Tributaria y los administrados requiere actualizarse, en especial ante el nuevo panorama que ofrece la implementación de la asistencia administrativa mutua internacional en materia tributaria. También resulta necesario actualizar las normas que regulan el ejercicio de las facultades de recaudación, determinación, fiscalización y de imponer sanciones, entre otras, en atención al uso intensivo de la tecnología y recogiendo las mejores prácticas internacionales. Lo mismo sucede con relación a los procedimientos tributarios, tanto los contenciosos como los no contenciosos, así como los vinculados y no vinculados a la determinación de la obligación tributaria y, cómo no, el procedimiento de cobranza coactiva.

El uso masivo de los comprobantes de pago electrónicos, los registros electrónicos y las facilidades que nos otorga la tecnología, generan un nuevo reto para las normas que regulan el sistema tributario. Es necesario que nuestro código tributario esté a la altura de estas innovaciones, que no se limitan a un cambio de plataforma, sino que producen un cambio drástico en la realidad que conocemos. Nuestras normas deben adecuarse a ello.

La transformación digital requiere de una arquitectura informática robusta, moderna y flexible, que permita que los datos con que cuenta la Administración se encuentren organizados y estructurados. Es este sentido, la gobernanza y analítica permite gestionar estos datos con la finalidad de que tengan un uso eficiente. Hay que recordar que con datos se obtiene información, con información se genera conocimiento y con conocimiento se toman decisiones eficientes.

Este uso intensivo de la tecnología permitirá implementar planes de mejora del cumplimiento tributario sustentados en la facilitación, la predictibilidad, la seguridad jurídica y, en general, todo aquello que motive el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias. Herramientas como la inteligencia artificial, *big data*, *machine learning*, entre otras, deben volverse de uso cotidiano. Es necesario que las normas y en especial el Código Tributario acompañen estos cambios.

La fiscalidad internacional también nos impone nuevos retos. Para ello es necesario recoger las mejores prácticas internacionales e intercambiar experiencias con otros países y con organismos internacionales. Es muy importante asegurar que las bases imponibles que tributan en nuestro país sean las correctas y justas. Ante ello, el fenómeno de la globalización y la deslocalización nos imponen grandes retos. En esta línea es relevante nuestra vinculación con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios, la Declaración de Punta del Este, la Organización Mundial de Aduanas – OMA, entre otros. Asimismo, es de suma importancia seguir contando con el apoyo y la asistencia técnica de organismos como el Banco Interamericano de Desarrollo – BID, el Fondo Monetario Internacional – FMI, así como otros organismos internacionales.

Desde el punto de vista de aduanas, debemos velar por la seguridad de la cadena logística, facilitando el comercio exterior para que las transacciones económicas sean más eficientes, pero sin dejar de lado la labor de control para evitar el ingreso y/o salida del país de mercancías ilícitas, así como asegurar que se paguen los tributos y aranceles que corresponden.

Por otro lado, en los tiempos modernos las empresas buscan nuevas formas de disminuir su carga fiscal. Algunas califican como una práctica lícita de economía de opción, pero otras se alejan de ese concepto y constituyen verdaderos planeamientos tributarios agresivos que buscan evitar la realización del hecho imponible o disminuir su impacto indebidamente, usando para ello formas artificiosas o impropias, lo que se ha denominado elusión tributaria.

La elusión fiscal ha crecido y constituye un desafío global que afecta a países de todos los tamaños y niveles de desarrollo. A medida que las transacciones comerciales se globalizan, también lo hacen las prácticas empleadas para eludir las obligaciones fiscales. Considérese además que en la actualidad con la economía digital para hacer negocios no se requiere de la presencialidad, así como las fronteras físicas ya no son límites para su ejecución.

No basta con que la Administración Tributaria cuente con normas antielusivas específicas que regulan determinados supuestos como elusivos, ya que aquellas figuras no cubiertas, quedarían fuera de la aplicación del impuesto, aun cuando la operación revele una manifestación de riqueza. Es en ese contexto en el que se releva la importancia de que la Administración Tributaria cuente con normas antielusivas generales que comprendan todos aquellos supuestos que no son cubiertos por las de naturaleza específica.

En ese sentido, la SUNAT, en un enfoque del cumplimiento tributario colaborativo, ha puesto a disposición de los contribuyentes, asesores tributarios y colectividad en general, tres versiones del Catálogo de Alto Riesgo Fiscal, habiendo incorporado en la última versión esquemas vinculados al sector de la industria extractiva, así como la intermediación en la venta de minerales a través de sociedades sin sustancia económica. La intención es que, con la publicación de estos catálogos, los contribuyentes conozcan los esquemas que podrían implicar un potencial incumplimiento tributario dando a conocer en ellos la posición institucional al tiempo de colaborar con la toma de decisiones empresariales que tengan incidencia tributaria, mejorando así la certeza fiscal y el cumplimiento voluntario y promoviendo con ello una relación de confianza y transparencia mutuas.

En países donde rige el derecho anglosajón se cuenta con una cláusula *substance over the form*, donde prima la substancia sobre la forma; mientras que, en Estados como el nuestro, cuyas principales instituciones jurídicas provienen del *Derecho Romano*, caracterizado por el derecho positivo, es importante contar con una norma general de estas características.

La importancia que ha adquirido esta norma antielusiva general se comprueba en que cada vez más países la han incorporado en sus normas internas. Así, de los 42 países miembros del CIAT, 27 cuentan con una norma antielusiva general. Argentina fue el primer país en implementar la NGAA en la región, en 1946; mientras que México fue el último, en 2020. Estas acciones reflejan un creciente compromiso internacional orientado a la lucha contra la elusión tributaria y la búsqueda de un entorno fiscal más justo.

Tal como se aprecia, los nuevos retos de la Administración Tributaria peruana son sumamente exigentes, siendo que las normas tributarias y en especial el Código Tributario deben acompañar estos cambios a fin de contar con un sistema tributario sólido, moderno y simple, donde predomine la facilitación, la predictibilidad y la seguridad jurídica, ejerciendo además las labores de control que fomenten el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias.

No me cabe duda de que nuestra Administración Tributaria se encuentra a la altura de estos retos. Los tiempos modernos requieren del desarrollo de nuevas capacidades, de innovación, de adaptación al cambio, entre otras, capacidades que nuestro personal se encuentra desarrollando permanentemente a fin de brindar un servicio de calidad a los ciudadanos para lograr una tributación justa y equitativa. Ese es el gran reto.

TÍTULO PRELIMINAR

Norma I

CONTENIDO

El presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

 **Henry Mark Plasencia Castro**

Comentario¹

La norma I del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario² dispone que este cuerpo normativo regula las reglas y preceptos aplicables a todo el ordenamiento jurídico tributario por lo que sus normas son extrapolables a todo el sistema tributario nacional de manera transversal.

Mediante la codificación de las disposiciones vinculadas a normas de derecho material, formal, procedimental e infracciones en materia tributaria contenidas en el Código Tributario se evita la dispersión de principios y reglas de alcance general aplicables a los sujetos intervinientes en la relación jurídico-tributaria, otorgando así mayor predictibilidad a todos los operadores del derecho. El Código Tributario constituye una unidad normativa que, con plan, sistema y método, regula una parte fundamental del derecho tributario (Belaunde, 1966).

Todo código viene a instaurar reglas en determinado ámbito del derecho y por ende habrá de imponer un conjunto de medidas para regular las relaciones jurídicas de los ciudadanos. Por tanto y demás, no es extraño que el legislador comprima en un único texto los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento tributario. En efecto, un código tributario constituye el pedestal principal en el que descansa el sistema que será aplicable transversalmente a todos los tributos y las ramificaciones que como consecuencia de la imposición deban resultar (Iannacone, 2001, p. 3).

Los preceptos del Código Tributario constituyen un grupo orgánico y sistemático de reglas que regulan la normatividad tributaria, por lo que sus directrices no están referidas a un tributo en particular: se erigen más bien como mandatos de carácter

¹ Las opiniones académicas vertidas en el presente artículo son realizadas por el autor a título personal y pueden coincidir o discrepar de otras posturas en la academia.

² Aprobado por Decreto Supremo N. 133-2013-EF y normas modificatorias. En adelante, el "Código Tributario".

general vinculados a todo el sistema tributario para regir las relaciones jurídico-tributarias que atañan. En efecto, las reglas y principios del Código Tributario, al ser de alcance general, se interrelacionan con las normas del sistema tributario nacional.

Nuestro Código Tributario está conformado por un Título Preliminar que precisa algunos aspectos de contenido constitucional, y desarrolla principios, instituciones jurídicas y normas de alcance general que rigen la tributación en nuestro país.

El Libro Primero contiene conceptos fundamentales vinculados a la obligación tributaria, los sujetos que conforman la relación jurídico-tributaria, entre otros aspectos relacionados con dicha obligación, tales como su nacimiento, exigibilidad, transmisión y extinción de dicha obligación y la prescripción. Este libro regula el denominado derecho tributario material o sustantivo.

El Libro Segundo contiene reglas vinculadas a los derechos y obligaciones de los administrados, obligaciones y facultades de la administración tributaria (facultad de recaudación, facultad de determinación, facultad de fiscalización), obligaciones de terceros, entre otros temas, tales como las disposiciones sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Este libro regula el denominado derecho tributario formal o adjetivo.

El Libro Tercero establece disposiciones vinculadas a los procedimientos tributarios (procedimiento contencioso tributario y procedimiento de cobranza coactiva) y del proceso contencioso administrativo. Este libro regula el denominado derecho tributario procedimental.

El Libro Cuarto regula la facultad sancionadora de la administración tributaria. Contiene dispositivos y tres tablas que establecen las infracciones y sanciones en el ámbito administrativo tributario. Este libro regula el denominado derecho tributario sancionador.

Referencias

- Belaunde, M. (1966). *Instituciones de Derecho Tributario*. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Capria, M. A. (2007). Prescripción de los poderes y acciones del fisco en materia tributaria. Tratado de la Prescripción Liberatoria. Cuestiones Generales. Civil. Comercial. Sociedades. Seguros. Concursos. Consumo. Laboral. Administrativo. Tributario. Honorarios. Penal. Lexis Nexis Argentina.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Iannacone, F. E. (2001). *Comentarios al Código Tributario*. Grijley.

Norma II

ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a. **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b. **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c. **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

- 1. **Arbitrios:** son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
- 2. **Derechos:** son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- 3. **Licencias:** son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

El presente Código también es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares internacionales.

Para dicho efecto se entiende por asistencia administrativa mutua en materia tributaria a aquella establecida en los convenios internacionales.



Andree César Augusto Tudela Tello

Comentario

La palabra “código” viene del latín *codex* o *caudex* e indica un tronco, *cepo* o *leña*. Se utilizó inicialmente en contraste con la palabra “volumen”, o “rotolo”, para identificar escritos plasmados en páginas unidas bajo el mismo tronco y no en pergaminos o papiros envueltos sobre ellos mismos (Plazas Vega, 2012).

Codificación es la acción de reunir un conjunto de disposiciones legales dispersas, relativas a una misma materia, para formar un solo cuerpo metódico y sistemático llamado Código. De conformidad con esta idea debemos entender que la codificación se diferencia de otras formas de ordenación legal, como son por ejemplo las compilaciones, por el hecho de que trasciende la mera yuxtaposición de preceptos de derecho, que en ocasiones incluso resultan dispares o contradictorios, para avanzar en el camino de aportar criterios orgánicos que armonicen y vinculen entre sí las disposiciones agrupadas, proporcionando una mejor base para conocer, comprender interpretar y aplicar la legislación (Muñoz Martínez, 2005).

Como sabemos, en relación con los métodos de codificación son tres los más conocidos: La Codificación Limitada, La Codificación Amplia, y, La Codificación Total. La Codificación Limitada comprende los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo, administrativo, procesal y penal; la Codificación Amplia comprende además de los principios fundamentales del derecho tributario, disposiciones de carácter específico sobre los gravámenes que integran el régimen tributario, con la única excepción de las alícuotas; y, la Codificación Total comprende además de los principios fundamentales del derecho tributario, las disposiciones específicas y todas las normas tributarias vigentes, generales y específicas (Robles Moreno, 2008).

En su sentido más usual, un código es la reunión sistemática y ordenada, de acuerdo con unos principios generales, de las normas que regulan una determinada materia. La idea de codificación lleva en sí siempre, por tanto, la idea de un esfuerzo de racionalización y de sistematización de acuerdo con unos principios generales que presiden y dan sentido unitario al conjunto y a las normas concretas que de él forman parte. Principios que en nuestro ordenamiento aparecen, básicamente, recogidos en la Constitución y a los que el resto de normas jurídicas deben tratar de dar la máxima efectividad en la vida social de cada día (Ferreiro Lapatz, 2010).

Por su parte, Huamaní Cueva (2013) sostiene que el Código Tributario resulta ser la norma base del ordenamiento jurídico tributario.

El Código Tributario peruano es una pieza fundamental dentro del sistema jurídico del país y el contexto internacional relacionado con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, dado que regula las relaciones jurídicas originadas por los tributos. De esta forma, nuestro Código Tributario, se establece como norma marco del sistema tributario nacional, establece los principios generales,

instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario. Y su importancia radica en que proporciona un conjunto de reglas que rigen la relación entre el Estado, en su calidad de acreedor tributario, los deudores tributarios, y los terceros que coadyuvan a la eficiencia de dicha relación.

Robles Moreno (2008) sostiene que el Código Tributario es un conjunto organizado y sistemático de disposiciones y normas que regulan la materia tributaria en general. Sus disposiciones, sin regular ningún tributo en particular, se aplican a todos los tributos impuestos, contribuciones y tasas del sistema tributario nacional, y a las relaciones que surgen de la aplicación de estos y de las normas jurídico-tributarias. Y agrega, que la existencia de una correlación entre la codificación y su ámbito de aplicación, al sostener que es importante tener en cuenta que este concepto de Código Tributario incluye necesariamente el ámbito de aplicación (contenido en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario), que indica: “Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos”.

Dentro de este cuerpo normativo, la Norma II ocupa un lugar destacado al establecer el ámbito de aplicación de dicho código en las relaciones jurídicas originadas por los tributos, lo que abarca la regulación de los impuestos, contribuciones y tasas, elementos clave del sistema tributario peruano. Esta clasificación es esencial para delimitar el hecho generador de cada tipo de tributo y para establecer las obligaciones y derechos tanto del Estado como de los contribuyentes.

En el transcurso de los años, el Código Tributario Peruano ha sido objeto de reformas importantes. Entre las más destacadas está la introducción del Decreto Legislativo n.º 953 en el 2004, que incorporó cambios en varios aspectos del Código, incluido el tratamiento de las aportaciones a EsSalud y a la ONP, instituciones claves del sistema de seguridad social y pensiones en el Perú. En el año 2016, el Decreto Legislativo n.º 1315 amplió el ámbito de la Norma II al incluir la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, en consonancia con las recomendaciones y estándares internacionales en la lucha contra la evasión fiscal.

El Código Tributario y las leyes o normas con rango de ley tributarias

La existencia de un Código Tributario y leyes tributarias responden a la necesidad de una estructura legal organizada que permita regular, de manera eficiente y justa, el sistema tributario de un país. Ambos tipos de normas tienen funciones diferenciadas y complementarias.

El Código Tributario es una norma de carácter general que regula todos los aspectos relacionados con los tributos, estableciendo los principios fundamentales que guían el sistema tributario. Sirve como marco normativo que organiza y unifica las disposiciones tributarias, proporcionando las reglas para la creación, administración, fiscalización y cobro de los impuestos. El Código Tributario no crea impuestos específicos, sino que establece las reglas generales que se deben seguir para que estos sean válidos y aplicables.

Por su parte, las leyes o normas con rango de ley tributarias específicas son aquellas que crean y regulan cada uno de los impuestos, contribuciones o tasas de manera individual. Inclusive pueden regular ciertos mecanismos recaudatorios. A diferencia del Código Tributario, que es de carácter general, estas leyes se ocupan de un tributo en particular o establecen las normas concretas para su aplicación o recupero. Por ejemplo, la ley del Impuesto a la Renta regula los aspectos concretos de este tributo, estableciendo las rentas gravadas, los tipos de contribuyentes y los tramos de impuestos aplicables. La ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), por su parte, regula el gravamen aplicable a las transacciones comerciales de bienes y servicios. El sistema de detracciones es un mecanismo administrativo que coadyuva

con la recaudación anticipada de determinados tributos.

Ilustración 1
Comparativo entre un Código Tributario y leyes o normas con rango de Ley

Categoría / Norma	Código Tributario	Leyes o normas con rango de ley tributarias
Regulación	Definición de los tributos: Establece qué son los impuestos, las tasas y las contribuciones. Relación jurídico-tributaria: Regula la relación entre los contribuyentes (sujetos pasivos) y el Estado (sujeto activo). Procedimientos administrativos: Especifica los mecanismos para la recaudación, fiscalización, apelación y sanción de los contribuyentes. Principios generales: Define principios rectores como la capacidad contributiva, la equidad, la proporcionalidad, la seguridad jurídica y la no confiscatoriedad.	Objeto del impuesto o de la norma: Determinan qué hechos o actividades están gravados (por ejemplo, la renta, el consumo, la propiedad, etc.) o regulados por la norma (por ejemplo: retención, percepción, detracción, etc.). Obligado tributario: Identifican quién está obligado al pago de ese tributo (personas naturales, empresas, etc.) o a los mecanismos de colaboración. Monto: Definen cómo se calcula el monto sobre el que se aplicará el tributo (valor de bienes, ingresos obtenidos, etc.) que sería la base imponible o se establecen las fórmulas de la retención, percepción, deducciones u otro.. Porcentaje: Especifican el porcentaje o monto fijo que se aplicará a la base imponible o los montos por los cuales se establecen los mecanismos regulados por la norma. Exoneraciones y deducciones: Establecen los supuestos en los que se puede reducir la base imponible o eximir el pago del tributo, o que no se aplicará la norma tributaria.

Categoría / Norma	Código Tributario	Leyes o normas con rango de ley tributarias
Funciones	Unificación de normas: Establece un conjunto coherente de disposiciones aplicables a todas las figuras tributarias. Seguridad jurídica: Proporciona un marco previsible y estable para los contribuyentes y la administración tributaria. Regulación procedimental: Establece los procedimientos que deben seguir las autoridades fiscales para la recaudación y la resolución de controversias tributarias.	Creación del impuesto o mecanismo: Cada ley específica da origen a un tributo concreto, definiendo sus características particulares. De igual forma, puede estar dirigido a la creación de un mecanismos de apoyo a las funciones tributarias. Determinación: Establece cómo se calculará el impuesto y qué tipo se aplicará o cómo se regulará el mecanismo creado. Aplicación en sectores específicos: Algunas leyes se enfocan en sectores o actividades particulares (por ejemplo, leyes sobre impuestos a las industrias extractivas). Flexibilidad: Permite que el Estado ajuste, cree o elimine impuestos o mecanismos según las necesidades económicas o políticas del país.

La regulación según los códigos tributarios peruanos

En nuestro sistema jurídico, hemos tenido cuatro códigos y tributarios. El primero fue aprobado por el Decreto Supremo n.º 263–H, el segundo por el Decreto Ley n.º 25859, el tercero por el Decreto Legislativo n.º 773, y el cuarto por el Decreto Legislativo n.º 816. Actualmente, contamos con el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 133–2013–EF.

El primer Código Tributario (aprobado por Decreto Supremo n.º 263–H) estableció la primera Norma II, que señala lo siguiente:

II.- Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo incluye: impuestos, contribuciones, tasas, alcabalas, peajes, arbitrios, gabelas, derechos y cualesquiera otros gravámenes, nacionales, regionales, municipales o locales, sea cual fuere su denominación así como el destino del recurso tributario. Los principios de este Código son aplicables, en lo pertinente, a otros ingresos públicos diferentes a los tributos.

Este primer Código Tributario introdujo una versión inicial de la Norma II que sentó las bases para la regulación de los tributos en el Perú. En esta primera formulación, la norma definía al tributo en un sentido amplio, incluyendo no solo impuestos,

contribuciones y tasas, sino también otros conceptos como alcabalas, peajes, arbitrios, gabelas y derechos. Este enfoque era propio de un momento en el que el sistema tributario peruano abarcaba una amplia variedad de gravámenes locales y regionales, algunos de los cuales han desaparecido en las versiones más recientes del Código Tributario.

Una característica notable de esta primera versión es que se enfatiza que los principios del Código eran aplicables también a otros ingresos públicos distintos de los tributos, lo que refleja una visión integral del régimen fiscal, donde se busca regular de manera unificada no solo los tributos sino también otras fuentes de ingresos del Estado. Este enfoque tenía como objetivo garantizar una mayor coherencia en la gestión de los recursos públicos.

De esta forma, en este cuerpo normativo, ya se incluía una disposición similar a la actual Norma II, aunque con un alcance más limitado en cuanto a su contenido general, pero más amplio en lo referente a los conceptos que al día de hoy no se encuentran especificados.

Con el segundo Código Tributario (aprobado por Decreto Ley n.º 25859), se amplió la redacción de la norma II conforme lo siguiente:

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprendo impuestos, contribuciones y tasas.

Impuesto: es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

Contribución: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones que administra el Instituto Peruano de Seguridad Social están normadas por las disposiciones que regulan al referido Instituto.

Con este segundo Código Tributario, la Norma II fue objeto de una significativa simplificación y clarificación. En esta versión, el tributo fue claramente definido en tres categorías: impuestos, contribuciones y tasas. A diferencia del primer Código, los términos adicionales como "alcabalas" y "peajes" fueron eliminados, y se adoptó un enfoque más técnico, lo que indica un avance hacia la profesionalización y especificidad en la legislación tributaria.

En cuanto a la definición de impuestos, se mantuvo la idea de que estos no generan una contraprestación directa por parte del Estado, en coherencia con los principios clásicos del derecho tributario. En cambio, la definición de contribución como el tributo vinculado a beneficios derivados de obras públicas o actividades estatales introduce el concepto de la relación entre el pago y un beneficio concreto, algo que será fundamental en la jurisprudencia posterior. La tasa, por su parte, fue definida como el tributo ligado a la prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente, marcando una distinción clara con los impuestos.

Otro avance relevante fue la inclusión de subcategorías de tasas, tales como los arbitrios, derechos y licencias, que permiten una clasificación más precisa de los pagos que los contribuyentes realizan a cambio de servicios específicos. Esta estructuración refleja una mayor sofisticación del sistema fiscal, adaptado a las necesidades de control y fiscalización de la Administración Tributaria.

De esta forma, mediante este cuerpo normativo se introdujeron modificaciones sustanciales en la estructura y contenido del Código Tributario. La Norma II fue reformulada para introducir la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, contribuciones y tasas, que se mantiene hasta la actualidad, además de incluir una definición más precisa de los tipos de tributos y tasas.

Nuestro tercer Código Tributario establecido mediante Decreto Legislativo n.º 773 mantuvo la redacción con ciertas incorporaciones a la norma II, conforme a lo siguiente:

NORMA II: Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas.

Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social y la Oficina de Normalización Previsional se rigen por las normas privativas de estas instituciones y supletoriamente por las normas de este Código en cuanto les resulten aplicables.

Este tercer Código Tributario, mantuvo gran parte de la estructura introducida en el segundo código, pero con incorporaciones importantes. Se reafirmó la distinción entre impuestos, contribuciones y tasas, y se especificó que no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual, lo que busca diferenciar los pagos tributarios de los pagos contractuales o de naturaleza comercial.

Un aspecto relevante de esta versión fue la incorporación de disposiciones específicas sobre las aportaciones al Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS) y la Oficina de Normalización Previsional (ONP). Estas aportaciones, aunque inicialmente se discutían si eran estrictamente tributos, fueron incluidas dentro del ámbito de regulación del Código Tributario, estableciéndose que se rigen por normas privativas, pero que, en su defecto, se aplica el Código Tributario supletoriamente. Este cambio responde a la necesidad de integrar en el sistema tributario las contribuciones relacionadas con la seguridad social, que tienen un impacto directo sobre la capacidad recaudatoria del Estado y el bienestar social.

Por su parte nuestro último y cuarto Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo n.º 816 primigeniamente tuvo la siguiente redacción:

NORMA II: AMBITO DE APLICACIÓN. Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c) **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. **Arbitrios:** son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. **Derechos:** son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
3. **Licencias:** son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social y la Oficina de Normalización Previsional se rigen por las normas privativas de estas instituciones y supletoriamente por las normas de este Código en cuanto les resulten aplicables.

Este último párrafo fue sustituido dos veces conforme lo siguiente:

- La primera vez, este párrafo sustituido por el artículo 2 de la Ley n.º 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998 conforme a lo siguiente: "Toda mención al Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS, se entenderá referida al

Seguro Social de Salud - ESSALUD, de acuerdo a lo dispuesto por la Primera Disposición Final y Derogatoria de la Ley n.º 27056, publicada el 30 de enero de 1999”.

- La segunda vez, este párrafo sustituido por el Artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 953, publicado el 05-02-2004, cuyo texto fue el siguiente: “Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo”.

Este cuarto Código Tributario, consolidó las modificaciones introducidas en las versiones anteriores y añadió algunos elementos de relevancia para ampliar su ámbito de aplicación. Se mantuvo la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, contribuciones y tasas, y se especificó nuevamente que las tasas pueden ser subdivididas en arbitrios, derechos y licencias. Este detalle es importante, pues asegura una aplicación más precisa de las tasas, permitiendo a los contribuyentes identificar claramente el servicio que reciben a cambio de su pago.

Una innovación clave fue la sustitución del régimen de aportaciones al IPSS por el de EsSalud, que se formalizó con la publicación de la Ley n.º 27056 en 1999. Además, se reafirmó que las aportaciones al Seguro Social de Salud (EsSalud) y a la ONP se rigen por las normas del Código Tributario, salvo en los aspectos que requieran normas especiales, las cuales serían establecidas por Decreto Supremo.

Posteriormente, se incorporaron los párrafos Cuarto y Quinto a través del artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 1315, publicado el 31 diciembre 2016, que señalaban además lo siguiente:

El presente Código también es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares internacionales.

Para dicho efecto se entiende por asistencia administrativa mutua en materia tributaria a aquella establecida en los convenios internacionales.

Estas modificaciones fueron significativas para la Norma II, por la introducción de disposiciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, a través del Decreto Legislativo n.º 1315. Este cambio refleja el compromiso del Perú de alinear su normativa tributaria con los estándares internacionales de transparencia y cooperación fiscal, en línea con las recomendaciones de organismos como la OCDE y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información.

Esta incorporación establece que el Código Tributario también es aplicable para las actuaciones y procedimientos relacionados con la asistencia administrativa mutua, conforme a los convenios internacionales suscritos por el Perú. De esta manera, se facilita la cooperación entre administraciones tributarias, permitiendo el intercambio de información, la asistencia en la recaudación de impuestos, y otros mecanismos de colaboración internacional, que son esenciales en la lucha contra la evasión fiscal.

Evolución de la norma II y su impacto en el sistema tributario

La evolución de la Norma II ha reflejado la profesionalización y tecnificación del sistema tributario peruano. Desde una redacción inicial amplia y ambigua, la norma ha ido adaptándose a las necesidades específicas de la Administración Tributaria, tanto a nivel nacional como local. Cada nueva versión ha buscado mejorar la claridad en la definición de los tributos y establecer mecanismos de control más efectivos para asegurar que los ingresos públicos se utilicen de manera adecuada.

Uno de los elementos más importantes en la evolución de la norma ha sido la mayor especificidad en la clasificación de los tributos y el destino de los fondos recaudados. La inclusión de categorías específicas como los arbitrios, derechos y licencias ha permitido una mejor supervisión de los tributos, mientras que la incorporación de las aportaciones a EsSalud y la ONP ha sido clave para integrar estos importantes recursos dentro del marco normativo general del Código Tributario.

Además, la incorporación de la asistencia administrativa mutua marca un hito en la modernización del sistema tributario peruano, adaptándolo a las exigencias del contexto internacional. Este cambio permite al Estado peruano participar en el intercambio de información tributaria global, lo que es fundamental en un mundo donde las operaciones financieras y comerciales trascienden las fronteras nacionales.

Comparaciones con los modelos del Código Tributario: del CIAT (2015) y para América Latina de OEA/BID (1968)

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario Peruano establece el marco general sobre la aplicación de las disposiciones tributarias en las relaciones jurídicas originadas por los tributos en el Perú. En este apartado se busca descomponer dicha norma y compararla con los modelos tributarios de referencia internacional, específicamente el Código Tributario Modelo para América Latina OEA/BID (en adelante MCTAL, 1968) y el Código Tributario Modelo del CIAT (en adelante CTMCIAT, 2015). La comparativa permitirá observar no solo las similitudes en cuanto a la clasificación de tributos y su estructura normativa, sino también las diferencias y posibles áreas de mejora en el sistema tributario peruano.

Desde esa perspectiva, para realizar una comparación entre la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario peruano, el MCTAL desarrollado por la Organización de los Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el CTMCIAT elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), es necesario partir desde la redacción establecida en el Código Tributario Peruano, con el fin de identificar las principales similitudes y diferencias en sus aspectos claves.

A continuación, a modo de resumen, se brinda un cuadro comparativo, que incluye el análisis de los artículos 1° y 13° al 17° del MCTAL (Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, 1968), junto con los artículos 1° al 5°, 19°, 101°, 104° y 105° pertinentes del CTMCIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015) y la Norma II del Código Tributario peruano:

Ilustración 2
Comparativo Código Tributario, MCTAL y CTMCIAT

Aspecto / Temas	Código Tributario Peruano (actualizado al 2024)	Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/ BID (1968)	Código Tributario Modelo del CIAT (2015)
Tipo de Codificación	Limitada o Parcial	Limitada o Parcial	Limitada o Parcial
Ámbito de aplicación	Regula relaciones jurídicas originadas por tributos. También aplica a SUNAT y asistencia administrativa mutua	Aplica a todos los tributos y relaciones jurídicas emergentes de ellos, incluyendo obligaciones a favor de personas de derecho público no estatales	Las disposiciones establecen los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario y son aplicables a todos los tributos, incluyendo a los tributos parafiscales, pero enfatiza en la cooperación internacional en administración tributaria. La relación jurídica tributaria entre el Estado y los obligados tributarios.
Definición de tributo	No contiene una definición específica del término tributo, pero utiliza la fórmula general que indica que el término genérico tributo comprende los impuestos, contribuciones y tasas.	Define tributo como las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines	Define al tributo como las prestaciones pecuniarias que el Estado exige de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, Incluye además la definición de tributos parafiscales como aquellos establecidos de manera obligatoria por una ley, cuando no respondan totalmente a ninguna de las otras categorías establecidas.

Aspecto / Temas	Código Tributario Peruano (actualizado al 2024)	Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/ BID (1968)	Código Tributario Modelo del CIAT (2015)
Clases de tributo	Clasifica en: Impuesto, Contribución, y Tasa, definiendo cada uno con su hecho generador específico	Clasifica en: Impuesto, Tasa, y Contribución Especial, con definiciones similares pero más concisas	Clasificación en: Impuestos, Tasa y contribuciones especiales. Además de los tributos parafiscales.
Descripción del hecho generador	Cada clase de tributo describe explícitamente su hecho generador: impuestos sin contraprestación, tasas por servicios específicos, y contribuciones por beneficios de obras públicas	También describe el hecho generador: impuestos por situaciones independientes, tasas por servicios públicos, y contribuciones por beneficios estatales	También describe el hecho generador: impuestos por situaciones independientes, pero lo asocia a la capacidad contributiva, tasas por servicios en régimen de derecho público o el aprovechamiento de un bien público, y contribuciones por beneficios especiales
Asistencia administrativa mutua	Regula explícitamente la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, incluyendo convenios internacionales	No regula la asistencia administrativa mutua directamente; se enfoca más en las relaciones tributarias internas	Promueve la cooperación internacional y asistencia administrativa mutua como parte integral del sistema tributario.
Otros aspectos relevantes	Incluye especificaciones sobre el destino de los ingresos tributarios y menciona normas especiales para ciertos conceptos como es EsSalud y ONP.	Enfatiza la necesidad de disposiciones especiales para ciertas obligaciones tributarias a favor de entidades no estatales	Resalta la importancia de la convergencia normativa y cooperación entre administraciones tributarias a nivel regional e internacional

El MCTAL sigue una estructura que, en muchos aspectos, coincide con el enfoque peruano, pero introduce algunos matices clave en cuanto a la naturaleza de los tributos y sus clasificaciones. Por su parte, el CTMCIAT sigue un enfoque similar en la definición y clasificación de los tributos. En su introducción, este modelo reconoce la importancia de contar con un sistema de normas claras y estandarizadas que permita una administración tributaria más eficiente y garante de la seguridad jurídica.

Ilustración 3

Comparativo de clases de tributos en el código tributario, MCTAL y CTMCIAT

Clasificación de tributos	Código Tributario Peruano (actualizado al 2024)	Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID (1968)	Código Tributario Modelo del CIAT (2015)
Impuesto	No implica contraprestación directa del Estado	Independiente de actividad estatal	Sin contraprestación directa del Estado
Tasa	Relacionada con la prestación de un servicio público individualizado	No debe tener un destino ajeno al servicio	Producto destinado exclusivamente al servicio
Contribución	Beneficio derivado de obras públicas o actividades estatales	Financian obras públicas y actividades, incluye contribuciones de mejora	Cubre el costo de la obra pública, límite en la valorización

De los aspectos analizados, podemos observar que el CTMCIAT presenta una regulación más detallada y moderna en cuanto a la cooperación internacional y la aplicación de las obligaciones formales incluso no siendo deudores tributarios. Por su parte, el modelo MCTAL sigue siendo un marco útil para los países latinoamericanos, no obstante con un enfoque más generalista en algunos aspectos, aunque ambos presentan la necesidad de abordar la definición de tributo. El tratamiento de las contribuciones especiales en el Perú podría beneficiarse de una mayor especificación, tomando como referencia el modelo MCTAL, que establece límites claros para la financiación de obras públicas y la contribución de mejora.

El Código Tributario peruano se beneficia de la practicidad de las descripciones expuestas en la Norma II. Además el enfoque en la asistencia administrativa mutua en materia tributaria es positivo, alineándose con los estándares internacionales y reflejando la necesidad de cooperación en un mundo cada vez más globalizado; sin embargo, podría beneficiarse de un mayor desarrollo doctrinal y normativo en algunos aspectos.

El ámbito de aplicación según el Código Tributario

El título o el “*Nomen juris*” de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario hacer referencia al “Ámbito de Aplicación”. El ámbito de aplicación de un Código Tributario se estructura en los mismos términos que otras normas, pero adaptado específicamente a la materia tributaria y al alcance de esta. A continuación, se detalla cómo se aplicaría cada uno de estos aspectos en la citada Norma II del Código Tributario:

Ámbito material

El Código Tributario por lo general debe regular todo lo relacionado con la imposición, determinación, recaudación y fiscalización de tributos. Esto incluye aspectos como los derechos, deberes y obligaciones de los contribuyentes, la administración tributaria, las sanciones por incumplimiento, los procedimientos de reclamación y apelación, así como las exenciones y beneficios tributarios.

En nuestro caso, la Norma II del Código Tributario se aplica a las relaciones jurídicas originadas por los tributos, es decir, todas aquellas interacciones entre los

contribuyentes y la Administración Tributaria relacionadas con el cumplimiento de obligaciones tributarias. Además define los tres tipos de tributos:

- Impuestos: Tributos que no generan una contraprestación directa del Estado al contribuyente.
- Contribuciones: Tributos relacionados con beneficios derivados de obras o actividades estatales.
- Tasas: Tributos que surgen cuando el Estado presta un servicio público individualizado, como arbitrios, derechos y licencias.

También regula los aspectos relacionados con aportaciones al Seguro Social de Salud (EsSalud) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), salvo disposiciones especiales.

Ámbito personal

El Código Tributario debe precisar que se aplica a todos los sujetos que intervienen en las relaciones tributarias. Esto incluye tanto a los contribuyentes (personas naturales y jurídicas obligadas al pago de tributos), como a los responsables tributarios (quienes pueden asumir obligaciones tributarias de terceros) y a la Administración Tributaria (encargada de gestionar y hacer cumplir las normas tributarias). Es posible además, que el Código Tributario establezca los deberes de colaboración de los terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria.

Nuestra Norma II se refiere a todos los sujetos que tienen relaciones tributarias con el Estado, incluyendo contribuyentes, responsables tributarios y administraciones tributarias, en particular la SUNAT, como órgano encargado de la fiscalización y recaudación de impuestos. También se aplica a entidades que estén sujetas a los convenios internacionales en materia tributaria cuando se realice asistencia administrativa mutua.

De otro lado, de conformidad con otras normas legales que restringen su aplicación, algunas disposiciones del Código no son aplicables a determinados casos (por ejemplo, las disposiciones que regulan el procedimiento de Cobranza Coactiva a los tributos y deudas tributarias municipales; para estos casos es de aplicación la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva). Otras son aplicables supletoriamente, por ejemplo, para algunos asuntos relacionados con los derechos arancelarios aduaneros, que están sujetos a la Ley General de Aduanas (Huamaní Cueva, 2013).

Y agrega que, obviamente, las cuestiones no vinculadas a su ámbito de aplicación no serán (o no deben ser) atendidas con el Código Tributario.

Ámbito temporal

El Código Tributario debería indicar desde cuándo sus disposiciones entran en vigor y cómo afectan hechos generados antes de su promulgación. Esto también incluye disposiciones transitorias que regulan el paso de un marco normativo anterior al nuevo. Asimismo, define la prescripción de las obligaciones tributarias, es decir, el tiempo máximo dentro del cual la Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento de una deuda o el contribuyente puede reclamar derechos.

Aunque la Norma II no especifica fechas exactas de aplicación, se sobreentiende que el Código se aplica a las relaciones jurídicas tributarias que surgen en el tiempo en que este se encuentra vigente. En el caso de EsSalud y ONP, se rige por el Código en los aspectos generales, pero para aspectos específicos, se requerirán normas adicionales que serán establecidas mediante decreto supremo. Además con respecto a demás regulaciones se encuentran dispersas en otros artículos del mismo cuerpo normativo.

Ámbito territorial

Un Código Tributario se aplica dentro del territorio nacional del país que lo ha promulgado. No obstante, puede contener disposiciones que tengan efectos extraterritoriales, por ejemplo, en el caso de la fiscalización de tributos de residentes nacionales que generen rentas o mantengan patrimonios en el extranjero. También puede regular aspectos relacionados con la tributación de no residentes por rentas obtenidas dentro del territorio, entre otros.

La Norma II del Código Tributario se aplica dentro del territorio peruano, aunque también incluye disposiciones para procedimientos y actuaciones internacionales relacionados con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, abarcando convenios internacionales que puedan tener impacto fuera de las fronteras nacionales.

Es importante tener en cuenta que los elementos, aspectos y el ámbito de una norma jurídica son conceptos relacionados, pero distintos en cuanto a su enfoque y función dentro de la teoría del derecho. En resumen, **los elementos** forman la estructura esencial de **la norma**, **los aspectos** ayudan a comprender su funcionamiento y justificación, y **el ámbito** limita su aplicación en cuanto a personas, hechos, tiempo y territorio.

Las relaciones jurídicas según el ámbito de aplicación del Código Tributario

La norma II del Código Tributario señala inicialmente que “este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos” lo cual resulta fundamental para entender el alcance y la función del Código Tributario en el marco legal peruano. Esta formulación amplia implica que todas las interacciones entre el Estado y los contribuyentes en materia tributaria están sujetas a las disposiciones de este Código.

El tributo genera un cúmulo de relaciones jurídicas entre el deudor y el acreedor tributario, y el Código Tributario se encarga de regularlas (Cáceres Castillo & Llaque Sánchez, 2023).

De esta forma, este ámbito de aplicación general abarca no solo la determinación y pago de los tributos, sino también los procedimientos administrativos tributarios, los mecanismos de fiscalización y control, los procesos contenciosos tributarios, entre otros regulados por el Código Tributario y demás normas que remitan su aplicación a este cuerpo normativo.

El término “relaciones jurídicas” se refiere a las interacciones legales que surgen entre las partes involucradas en un contexto tributario, principalmente entre el Estado, los deudores tributarios y los terceros que refuerzan o coadyuvan a las funciones del Estado. Estas relaciones pueden incluir:

- **Obligaciones de los deudores tributarios:** Los ciudadanos y empresas tienen la obligación de cumplir con sus deberes y obligaciones tributarias, que incluyen entre los primordiales a la declaración y/o el pago de tributos. Todos estos deberes y/u obligaciones pueden extenderse a los responsables tributarios.
- **Derechos de los deudores tributarios:** Los deudores (en calidad de contribuyentes y responsables) también tienen derechos, como el derecho a ser informados sobre sus obligaciones, a recibir un trato justo y a impugnar las decisiones administrativas.
- **Terceros que coadyuvan con las funciones de la Administración Tributaria o acreedores tributarios:** Son todas las figuras clave en el sistema tributario, que pueden estar sujetos o no a obligaciones de carácter sustancial o formal, y que podrían actuar como intermediarios en la recaudación de tributos, en otras

funciones de la Administración Tributaria o acreedores tributarios, o en brindar apoyo de carácter administrativo u operativo. En este caso encontramos entre los principales sujetos a los terceros retenedores, agentes de percepción, agentes de retención, entre otros:

Terceros retenedores: Son entidades o personas que, sin ser los deudores tributarios directos, tienen la obligación de retener y entregar a la administración tributaria (como la SUNAT) ciertos montos que corresponden a deudas tributarias de un contribuyente. Este mecanismo se utiliza principalmente para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y minimizar el riesgo de evasión fiscal.

Agentes de percepción: Son aquellos que, al realizar una venta o prestar un servicio, deben cobrar un monto adicional que corresponde a un tributo (como el IGV) y entregarlo a la administración tributaria. Por ejemplo, un vendedor que cobra un porcentaje del precio de venta como percepción tributaria.

Agentes de retención: Son entidades o personas designadas que deben retener una parte del pago que realizan a un proveedor o prestador de servicios y remitir esa cantidad a la administración tributaria. Por ejemplo, un comprador que al pagar por bienes o servicios retiene un porcentaje del IGV y lo entrega a la SUNAT.

El hecho de que el Código utilice el término “rige” para referirse a estas relaciones implica una exteriorización del principio de legalidad, que constituye un elemento fundamental en el derecho tributario. Asimismo, la afirmación general implica que el Código Tributario no solo regula los tipos de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), sino que también establece el marco legal dentro del cual se desarrollan todas las interacciones relacionadas con estos tributos. Entre otros, esto incluye:

- **Procedimientos administrativos:** Normas sobre cómo operarán las facultades de la Administración Tributaria, los procesos que de esta deriven, y la resolución de disputas.
- **Sanciones y recursos:** Establecimiento de sanciones por incumplimiento y los recursos disponibles para los contribuyentes que deseen impugnar decisiones administrativas.

Robles Moreno (2008) refiere que cuando la Norma I del Título Preliminar del Código Tributario señala que el Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario, está definiendo cual es el tipo de codificación adoptada, esto es, la “Codificación Limitada”.

De otro lado, en relación con el Estado encontramos a la administración tributaria, representada por entidades como la SUNAT y a los acreedores tributarios (como el Gobierno central, los Gobiernos locales o regionales, entre otros), el Tribunal Fiscal, Ministerio Público y el Poder Judicial, que deben actuar dentro del marco establecido por este Código para los temas vinculados a lo tributario. Esto significa que operan bajo:

- **Una actuación regulada:** Deben seguir procedimientos claros y justos al aplicar las leyes tributarias, lo que incluye la recaudación, fiscalización e/o impartir justicia tributaria.
- **Un parámetro de transparencia y responsabilidad:** La existencia de un marco normativo claro promueve la transparencia en la gestión fiscal y permite a los deudores tributarios y terceros entender sus derechos y obligaciones.

La claridad sobre cómo el Código rige las relaciones jurídicas puede tener un impacto significativo en la confianza de los ciudadanos en el sistema tributario:

- **Fomento del cumplimiento voluntario:** Si los contribuyentes o terceros perciben que las normas son justas y claras, es más probable que cumplan voluntariamente con sus deberes y obligaciones tributarias.
- **Reducción de evasión tributaria:** Un marco legal bien definido puede ayudar a disminuir la evasión fiscal al establecer expectativas claras sobre los deberes y las obligaciones tributarias.

En resumen, el párrafo “Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos” encapsula la esencia del Código Tributario como un instrumento legal fundamental para regular las interacciones entre el Estado, los deudores tributarios y los terceros vinculados a dicha relación jurídico-tributaria. A través de su aplicación, se busca no solo garantizar el cumplimiento fiscal, sino también promover un sistema tributario más justo, transparente y equitativo.

Definición y clasificación de los tributos

En primer lugar, antes de analizar su clasificación es importante delimitar el concepto de tributo.

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario peruano se refiere al tributo, pero no ofrece una definición de este (Ruiz de Castilla, 2023). De igual forma, Iván Barco (2009) refiere que en torno a la definición de tributo en el Perú el Código Tributario respectivo no cuenta con una definición específica, habiéndose dejado a la doctrina y la jurisprudencia que determine la misma.

En línea con lo antes indicado, consideramos que Bravo Cucci (2009) hace una consolidación acertada de las diferentes acepciones del término (como: cuantía de dinero, prestación de dar, obligación y norma jurídica), así como las diferentes definiciones que existen en la doctrina (como: obligación, prestación pecuniaria coactiva, norma jurídica, ingreso de derecho público, según los Códigos Tributarios modelos y en las sentencias del Tribunal Constitucional), y además otorga su propia definición desde una perspectiva estática (como prestación obligatoria de carácter coactivo), dinámica (como fenómeno normativo) y constitucional.

Al respecto, Iván Barco (2009) refiere que para el importante tratadista Jorge Bravo Cucci, la concepción doctrinal de tributo como norma, tiene carácter polisémico. En tal sentido considera que el tributo puede ser definido válidamente desde dos perspectivas: una estática y otra dinámica. La perspectiva estática concibe al tributo como prestación obligatoria de carácter coactivo, la cual consiste en una obligación de dar cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria. En torno a la perspectiva dinámica, el tributo es concebido como fenómeno normativo. Así entendido, el tributo como norma, describe un hecho gravable (elemento descriptor) ante cuya ocurrencia prescribe que se generará una obligación con prestación de dar suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo (elemento prescriptor).

Agrega el citado autor, que la doctrina peruana igualmente admite la presencia de dos perspectivas. Por un lado se tiene a aquellos que consideran al tributo como una prestación pecuniaria y por otro, a quienes consideran al tributo como una obligación *ex lege*.

Desde luego, como ya es plenamente sabido y reconocido, el tributo no constituye sanción de un hecho ilícito ni tiene finalidad sancionatoria (Huamaní Cueva, 2013).

Sin embargo, entendido en su sentido amplio y práctico, podríamos decir que la comprensión del término de tributo puede ser tal como lo define el Código Tributario peruano. De acuerdo con la Norma II, el tributo es un término genérico que engloba tres tipos de prestaciones exigidas por el Estado: impuestos, contribuciones y tasas. Cada una de estas categorías tiene un hecho generador y características específicas que la distinguen:

- **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no genera una contraprestación directa en favor del contribuyente. Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos para el Estado y se utilizan para financiar el gasto público general. Un ejemplo típico en el Perú es el Impuesto a la Renta (IR), que grava las rentas obtenidas por personas naturales y jurídicas.
- **Contribución:** Este tipo de tributo se caracteriza por que su hecho generador es la realización de una obra pública o actividad estatal que beneficia directamente a los contribuyentes. Las contribuciones, como la Contribución al Seguro Social, tienen una relación directa entre el pago y el beneficio que recibe el contribuyente.
- **Tasa:** Es el tributo que se origina por la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente. Existen diferentes tipos de tasas según el servicio prestado, como los arbitrios, los derechos y las licencias. Es importante destacar que los pagos por servicios de origen contractual no se consideran tasas, lo que refuerza la distinción entre las tasas y los contratos de prestación de servicios. El ejemplo de una tasa es el pago que se realiza al realizar una búsqueda registral en la SUNARP.

En América Latina es muy difundida la famosa clasificación tripartita de los tributos, según el cual el tributo es un género que tiene tres especies: impuesto, contribución y tasa. Esta clasificación ha sido recogida por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario del Perú (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2009).

De esta forma, la clasificación de tributos en la Norma II sigue una estructura que distingue entre los impuestos, que no generan una contraprestación directa; las contribuciones, que están vinculadas a un beneficio derivado de una obra o actividad estatal; y las tasas, cuyo hecho generador es la prestación de un servicio público individualizado. Esta distinción es acorde con los principios doctrinarios generales del derecho tributario, pero presenta ciertas limitaciones al aplicarse en la práctica; por ejemplo, véase los siguientes casos en los que el Tribunal Constitucional ha tenido que delimitar la naturaleza de determinados tributos:

- En la sentencia del Expediente n.º 01588-2020-PA/TC determinó que la “tarifa de uso de agua subterránea” es una tasa. Esto se debe a que se trata de un tributo que se paga a cambio del uso o aprovechamiento de un bien público, en este caso, el agua subterránea. Las tasas implican una contraprestación directa por parte del Estado al contribuyente, diferenciándolas de los impuestos, que no conllevan una contraprestación directa.
- En la sentencia del Expediente n.º 0048-2004-PI/TC sobre la regalía minera fue discutida en términos de su naturaleza jurídica, cerrando el debate determinado que no tiene naturaleza de tributo. Los demandantes argumentaron que la regalía minera era una contribución que no cumplía con los requisitos formales y materiales establecidos por la Constitución. Sin embargo, el Tribunal Constitucional concluyó que la regalía minera es una contraprestación económica que los titulares de concesiones mineras deben pagar al Estado por el aprovechamiento de los recursos minerales.

Sin embargo, una clasificación de las especies tributarias mucho más acabada y científica, es la esbozada por Geraldo Ataliba en su libro “Hipótesis de incidencia tributaria”. Dicho jurista emplea como criterio clasificador de las especies tributarias la vinculación o no, de una actividad estatal, con el diseño de la hipótesis de incidencia, específicamente con su aspecto material. Adviértase que al emplear tal criterio clasificador, dicho maestro, dejaba entrever su visión de los tributos como fenómenos normativos y no como meras obligaciones legales. Utilizando tal criterio, Geraldo Ataliba trasciende la clasificación tradicional (que se justifica simplemente en la existencia de tres especies tributarias) y señala que los tributos pueden clasificarse en: a) vinculados (tasas y contribuciones) y b) no vinculados (impuestos) (Bravo Cucci, 2009).

Agrega el citado autor, que un análisis exhaustivo al tenor de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, dejando de lado la plurisemia del vocablo tributo, deja entrever que el legislador adopta la clasificación de tributos propuesta por Ataliba, la cual es propicia para explicar la concepción del tributo como norma jurídica.

Ruiz de Castilla Ponce de León (2009) sobre la relación bipartita del tributo refiere que esta se distingue entre tributos no vinculados y tributos vinculados. Esta clasificación también ha sido tomada en cuenta por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario del Perú. Agragando que en los no vinculados se encuentran los impuestos y los vinculados las tasas y contribuciones.

Impuestos

En los tributos no vinculados (impuestos) no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello, el hecho imponible consistirá en un hecho o situación que, según la valoración del legislador, tenga idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva (Belisario Villegas, 2022).

Según la Norma II, el impuesto es un tributo cuyo cumplimiento no genera una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. Este concepto implica que el hecho generador del impuesto no está vinculado a un beneficio específico que reciba el contribuyente, sino más bien a la capacidad contributiva que este ostenta. Se trata de una obligación impuesta a los ciudadanos en función de su capacidad económica, con el objetivo de financiar los servicios generales que el Estado proporciona a la sociedad en su conjunto, como la educación, la salud, la seguridad y la infraestructura pública.

Se ha criticado el uso del término contraprestación en la definición de impuesto en el Código Tributario, pues este término evoca la dualidad prestación – contraprestación, referida a las relaciones contractuales bilaterales (Sarmiento Díaz, 2020).

De otro lado, Sevillano Chávez (2019) señala que la definición en negativo que hace la Norma II de lo que es un impuesto no solo parece reflejar una técnica legislativa poco depurada, sino que, además, es incorrecta y genera confusión.

La mencionada autora citando a Sotelo (2011), refiere que lo hace notar al decir que “no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente”, solo diferencia al impuesto de la tasa (tributo en el que, como vimos, es característico que exista un servicio individualizado o referido directamente al contribuyente) mas no del tributo contribución en el que tampoco existe una contraprestación directa. Y agrega, que, en otros términos, el legislador yerra al tipificar al impuesto con una característica que no es privativa del impuesto, sino que es compartida con la contribución.

Un ejemplo típico de impuestos en el Perú es el impuesto a la renta, que grava los ingresos obtenidos por personas naturales y jurídicas. Este tributo no está vinculado a un servicio o beneficio específico, sino a la capacidad económica del contribuyente de contribuir al financiamiento del Estado. Asimismo, el impuesto general a las ventas (IGV) es otro ejemplo clave de impuesto en el sistema peruano, aplicándose sobre las ventas de bienes y servicios, y siendo un tributo indirecto que grava el consumo.

En términos doctrinales, el impuesto ha sido objeto de amplio debate. Al respecto podría afirmarse que los impuestos son la manifestación más pura del principio de solidaridad social, ya que financian servicios de interés común sin que el contribuyente reciba una contraprestación directa. La Constitución Política del Perú también reconoce este principio, estableciendo en su artículo 74 que los impuestos

deben ser creados, modificados o suprimidos solo por ley, y que su recaudación debe respetar el principio de capacidad contributiva.

La falta de una contraprestación directa es el rasgo esencial que distingue al impuesto de otros tipos de tributos. Sin embargo, en la práctica, este principio puede generar tensiones, especialmente en contextos donde los ciudadanos perciben que el uso de los recursos públicos no corresponde con los servicios y beneficios que reciben. Esta percepción puede erosionar la legitimidad del sistema tributario y generar resistencias al pago de impuestos, un fenómeno conocido como evasión fiscal. Para contrarrestar este problema, el Estado debe asegurar la transparencia en el uso de los recursos públicos y la eficiencia en la prestación de servicios.

Contribuciones

La contribución es un tributo que, según la Norma II, se genera a partir de los beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales. En este sentido, a diferencia del impuesto, la contribución sí implica un beneficio concreto para el contribuyente, aunque este no sea necesariamente directo. Las contribuciones están vinculadas a obras o actividades que aumentan el valor de la propiedad del contribuyente o mejoran su entorno.

Dicha definición sí guarda relación con lo dicho por la doctrina. Basta recordar simplemente que estos beneficios se atribuyen a un grupo de personas, quienes son señaladas como contribuyentes (se constata un beneficio diferencial a su favor proveniente de la actuación estatal), mención que está ausente en la referida norma II (Sevillano Chávez, 2019).

Un ejemplo clásico de contribución en el Perú es la Contribución al Seguro Social de Salud (EsSalud). Esta contribución, que grava las remuneraciones pagadas por los empleadores, financia el acceso a servicios de salud para los trabajadores. Aunque no es un pago que se realice por cada servicio médico prestado, su hecho generador está vinculado al beneficio de la cobertura sanitaria que reciben los trabajadores afiliados al sistema de seguridad social.

Sobre el particular, Sevillano Chávez (2019) precisa que la misma Norma II señala en su párrafo final que las aportaciones al ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) se rigen por las normas de este código, salvo aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales. Estos aportes tienen naturaleza de contribuciones en el sistema peruano actual.

Los artículos 2, 3, 4 y 5 del Decreto Supremo n.º 003-2000-EF que regula las disposiciones tributarias referidas a la declaración, pago, recaudación y control de contribuciones administradas por la ONP y EsSalud establece los aspectos sometidos al Código Tributario (Cáceres Castillo & Llaque Sánchez, 2023).

Desde una perspectiva doctrinal, las contribuciones han sido definidas como tributos de carácter finalista, en tanto que su recaudación está destinada a un fin específico, a diferencia de los impuestos cuya recaudación financia el gasto público general. Para autores como Villegas (2001), son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Es decir, las contribuciones representan una forma de distribución del costo de los servicios o infraestructuras públicas, haciéndolo recaer sobre quienes se benefician directamente de las mismas.

Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara (2017) detallan sobre algunas diferencias saltantes entre el impuesto con la contribución:

Ilustración 4
Diferencias entre impuesto y contribución

Criterio / Diferencias	Impuesto	Contribución
Recepción del beneficio	La recepción del beneficio es indirecto.	La recepción del beneficio es de manera directa para el contribuyente.
Priorización de principios	Prima la capacidad contribuyente antes que el principio del beneficio.	El principio del beneficio es el que prima.
Estructura del pago	El pago se realiza a través de una cuota o tarifa progresiva o regresiva.	Se tiene como cantidad a pagar una cuota proporcional siendo excepcional una cuota fija.
Origen del beneficio	El origen del beneficio puede tener cualquier origen.	El origen del beneficio proviene por iniciativa del Estado.

Un aspecto crítico del sistema de contribuciones es la equidad en la distribución de los costos. En algunos casos, los criterios para determinar quién se beneficia de una obra pública pueden ser controvertidos, lo que lleva a disputas sobre quién debe asumir el costo de la contribución. Esto es particularmente relevante en proyectos de infraestructura a gran escala, como carreteras o sistemas de alcantarillado, donde los efectos beneficiosos pueden ser difíciles de delimitar geográficamente o en términos de tiempo.

Huamaní Cueva (2013) precisa que, con afán didáctico, podemos considerar que en nuestro país se conocen, en general, a las siguientes:

- Las contribuciones al EsSalud.
- Las contribuciones a la ONP.
- La contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial – Senati.
- La contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción - Sencico.
- La contribución especial de obras públicas regulada por los artículos 62 al 65 de la Ley de Tributación Municipal.
- Las contribuciones de gastos.

Tasas

Las tasas son tributos cuyo hecho generador es la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente. A diferencia de los impuestos y contribuciones, las tasas están directamente vinculadas a un servicio concreto que el Estado proporciona a una persona o entidad. La Norma II establece que las tasas no pueden estar relacionadas con pagos por servicios de origen contractual, lo que refuerza su carácter tributario.

Sevillano Chávez (2019) en relación con que “no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual” sostiene que esta última afirmación diferencia las tasas de los precios públicos que el Estado cobra por servicios prestados bajo fórmulas contractuales, donde la fuente de la obligación del pago es el acuerdo de voluntades. En esta definición se ha resaltado la divisibilidad del servicio que presta el Estado, rasgo inequívoco para diferenciar —al menos en teoría— un servicio que

da origen al cobro de una tasa. Asimismo, y aun a riesgo de generar controversia, nuestra norma señala que el servicio debe ser prestado efectivamente, lo cual descartaría aquellos casos en los que el Estado se encarga de la organización de un servicio, pero que no está siendo prestado “efectivamente” a los contribuyentes a quienes se les exige el pago de una tasa.

La autora advierte que estas características del servicio deben ser analizadas cuidadosamente para determinar si el cobro tributario es una tasa. De lo contrario de no constatarse podríamos estar frente a otros tributos encubiertos. En efecto, si un tributo denominado “tasa” se pagara sin recibir servicio alguno, entonces se rompería la “vinculación” y parecería más bien que el pago, entonces, correspondería a un impuesto.

Dentro de las tasas, la Norma II reconoce tres subtipos: arbitrios, derechos y licencias.

- **Arbitrios:** Son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. Ejemplos comunes son los arbitrios municipales por servicios de limpieza pública, recolección de residuos o mantenimiento de parques y jardines.
- **Derechos:** Son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o por el uso o aprovechamiento de bienes públicos. Un ejemplo de derecho es el pago por la expedición de documentos oficiales, como los pasaportes o las licencias de conducir.
- **Licencias:** Son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para realizar actividades particulares sujetas a control o fiscalización, como las licencias para operar un negocio o para construir un inmueble.

La doctrina coincide en que las tasas deben guardar una relación proporcional con el costo del servicio prestado. Sin embargo, en la práctica, este principio no siempre se respeta, y en algunos casos, las tasas pueden convertirse en un mecanismo encubierto para aumentar la recaudación sin recurrir a los impuestos. Esta situación genera tensiones con el principio de legalidad tributaria, que exige que todo tributo sea creado por ley y responda a los principios de equidad y proporcionalidad.

Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara (2017) informan sobre diferencias que se dan entre contribución y tasa son las siguientes.

Ilustración 5
Diferencias entre contribución y tasas

Criterio / Diferencias	Contribución	Tasas
Prestaciones	Las prestaciones son generales.	Las prestaciones son individuales.
Beneficio	Es esencial	No es necesario que se produzca el beneficio sino básicamente el servicio.
Incidencia	Incide directamente sobre el contribuyente	El contribuyente es el que se acerca a la tasa y es incidido por ella.

El concepto de tasas plantea importantes retos desde una perspectiva jurídica y administrativa. La delimitación de lo que constituye un servicio público “individualizado” o el “aprovechamiento de bienes públicos” puede ser

problemática, ya que algunos servicios prestados por el Estado, como la seguridad ciudadana o la educación pública, benefician tanto a individuos como a la sociedad en general.

Además, en muchos casos, los costos reales de los servicios prestados por el Estado no son transparentes, lo que dificulta el control de la proporcionalidad de las tasas.

La Norma II del Código Tributario peruano concluye señalando que el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos (o sea de tasas y contribuciones) no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación. Aunque tal requerimiento parece razonable y suele ser mencionado por la doctrina al menos para el caso de las tasas aunque no todos coinciden, como es el caso de Villegas (2002) no cabe duda de que, tratándose de las contribuciones, este requisito no resulta siempre de fácil exigencia (Sevillano Chávez, 2019).

Este principio, conocido como principio de destino o de afectación, tiene importantes implicaciones para la gestión financiera pública y la justificación de las contribuciones y tasas.

Al respecto, Villegas (2001) sostiene que una cosa es el tributo y otra diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden. Una vez logrado el fin perseguido mediante el tributo, que es la obtención del recurso, el tributo se agota en su contenido y cesa el aspecto tributario de la actividad financiera, porque todo lo atinente al destino y administración del recurso ya obtenido es materia de orden presupuestario, y no tributario.

Agrega que, será en efecto, la ley presupuestaria la que indique si determinados recursos se afectarán a gastos determinados o si ingresarán en rentas generales, de manera tal que todos los ingresos sin discriminación entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.

El cuestionamiento del tema de “aprovechamiento de bienes públicos” según Sevilla Chávez (2019) es porque resulta imprecisa y acarrea más de un serio problema en el sistema peruano. En efecto, sostiene la autora, leída textualmente parecería que cualquier retribución obtenida por el aprovechamiento que hace un particular de bienes públicos podría calificar como un tributo del tipo “tasa”, confundiendo los recursos patrimoniales del Estado con los tributarios, y más aún sin que se haya diferenciado los de dominio público de los de dominio privado. Agrega que, al respecto, se debe decir que en el Perú esta subespecie de las tasas no concuerda con lo que la doctrina ni la legislación comparada (salvo el caso español) entiende por dicho tributo.

El Tribunal Constitucional peruano ha tenido un papel fundamental en la interpretación y delimitación del alcance de la Norma II. En la sentencia recaída en el Expediente n.º 0053–2004–PI/TC, el Tribunal desarrolló extensamente los conceptos de arbitrios municipales y estableció criterios para su determinación, basándose en la definición proporcionada por la Norma II del Código Tributario (Tribunal Constitucional del Perú, 2005).

Asimismo, en la sentencia del Expediente n.º 0041–2004–AI/TC, el Tribunal profundizó en el costo del servicio prestado en los arbitrios, utilizando como base la definición de tasa contenida en la Norma II en el que “establece que su rendimiento sólo puede ser destinado a cubrir el costo de los servicios cuya prestación genera la obligación”, y evidenciando que las ordenanzas cuestionadas utilizaban el valor de predio preponderantemente o en conjunto con la UIT como criterio para determinar los importes de los arbitrios, lo que no era correcto (Tribunal Constitucional del Perú, 2004).

El Tribunal Fiscal, como máxima instancia administrativa en materia tributaria, ha emitido numerosas resoluciones que interpretan y aplican la Norma II. Por ejemplo, en la RTF n.º 14602-5-2010, adhiriéndose a la sentencia del Expediente n.º 4899-2007-PA/TC, el Tribunal Constitucional analizó la naturaleza de los pagos por el uso de agua subterránea, determinando que constituían una tasa-derecho según la clasificación de la Norma II (Tribunal Fiscal del Perú, 2010).

Por su parte, la Corte Suprema en la Casación.º 11585-2014-Lima consideró que la tarifa de agua subterránea no constituye tributo, sino retribución económica.

Análisis crítico de la clasificación tributaria

La clasificación de los tributos en impuestos, contribuciones y tasas establecida por la Norma II del Código Tributario ha sido objeto de crítica tanto desde la doctrina como desde la práctica tributaria. Una de las principales críticas radica en la superposición de categorías. En algunos casos, la distinción entre contribuciones y tasas no es clara, especialmente cuando el hecho generador está relacionado con un servicio público que también puede generar beneficios indirectos para el contribuyente.

Por ejemplo, las contribuciones de mejoras, que financian obras públicas como carreteras o sistemas de alcantarillado, pueden beneficiarse de los mismos argumentos que sustentan la imposición de tasas, ya que implican la prestación de un servicio público. De igual manera, el hecho de que las tasas deban reflejar el costo del servicio prestado se enfrenta a dificultades en la práctica, dado que muchos servicios públicos no tienen un costo claramente definido.

Un segundo aspecto crítico es la transparencia en la asignación de recursos. Si bien la Norma II establece que el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios, en la práctica esta regla no siempre se cumple. La falta de mecanismos claros para supervisar el uso de los ingresos por contribuciones y tasas puede llevar a un mal uso de los recursos públicos, socavando la legitimidad del sistema tributario.

Desde una perspectiva comparada, otros países latinoamericanos han desarrollado sistemas más precisos de clasificación tributaria. Por ejemplo, en México, el Código Fiscal de la Federación establece reglas claras para diferenciar entre impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La asistencia administrativa mutua en materia tributaria

La inclusión de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria en la Norma II del Código Tributario Peruano refleja un esfuerzo por alinear el sistema tributario nacional con las tendencias globales en la cooperación fiscal internacional. Este concepto, incorporado mediante el Decreto Legislativo n.º 1315, responde a la necesidad de los Estados de enfrentar conjuntamente los desafíos derivados de la globalización, particularmente la evasión y elusión fiscal transnacional. A través de la cooperación internacional, los países buscan mejorar el intercambio de información y coordinar acciones para asegurar el cumplimiento tributario a nivel global.

Definición de la asistencia administrativa mutua

La asistencia administrativa mutua en materia tributaria se refiere a la colaboración entre Estados para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de mecanismos como el intercambio de información, la asistencia en la recaudación y la notificación de actos administrativos. Estos mecanismos están contemplados en convenios internacionales y tratados multilaterales, los cuales establecen las normas y procedimientos que deben seguir los Estados para asistir a sus pares en la identificación de ingresos no declarados, la persecución de evasores fiscales, y la recaudación de deudas tributarias.

En el caso peruano, la Norma II establece que la asistencia administrativa mutua se regirá por los convenios internacionales que el país haya suscrito. Este alineamiento con los estándares internacionales es un paso fundamental en la modernización del sistema tributario peruano, ya que permite a la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria) participar en redes globales de intercambio de información fiscal. La participación de Perú en estos convenios es esencial en un contexto de creciente movilidad de capitales y personas, donde las fronteras físicas ya no limitan la capacidad de los contribuyentes para ocultar sus ingresos o activos.

El principal instrumento que regula la asistencia mutua a nivel global es el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa. Este Convenio fue adoptado el 25 de enero de 1988, enmendado el 27 de mayo de 2010, en vigor internacionalmente desde el 1º de junio del 2011 y suscrito por el Perú el 25 de octubre de 2017, ratificado con fecha 23 de mayo de 2018 y publicado el 4 de setiembre de 2018 en el Diario oficial “El Peruano”.

Es necesario aclarar que Perú se adscribe al sistema de recepción automática en lo concerniente al procedimiento de incorporación del derecho internacional. En atención a ello, la aplicación de normas convencionales en el ordenamiento peruano no requiere ningún acto posterior de conversión en norma jurídica interna, una vez que el tratado entre en vigor en el ámbito internacional. Así lo establece el artículo 55 de la Constitución, que prescribe que “los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional” (Fuentes Véliz, 2017).

Este convenio establece las bases para la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal y permite a los Estados acceder a información financiera relevante para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus residentes, incluso cuando estos posean activos en el extranjero.

Intercambio de información

Uno de los componentes más importantes de la asistencia administrativa mutua es el intercambio de información. A través de este mecanismo, las administraciones tributarias de diferentes países pueden compartir información sobre los ingresos, activos y transacciones de los contribuyentes que operan en sus respectivas jurisdicciones. Existen varios tipos de intercambio de información, entre los que destacan:

- **Intercambio de información a solicitud:** Se produce cuando un país solicita a otro información específica sobre un contribuyente. Este tipo de intercambio es esencial en la investigación de casos de evasión fiscal, ya que permite a las autoridades obtener datos sobre ingresos o activos que los contribuyentes puedan haber ocultado en el extranjero.
- **Intercambio automático de información:** Este mecanismo, que ha ganado importancia en los últimos años, permite a los países intercambiar de manera regular y sistemática información sobre cuentas financieras de los residentes de otros países. El Estándar Común de Reporte (Common Reporting Standard, CRS) de la OCDE es un ejemplo clave de este tipo de intercambio, y Perú se ha comprometido a implementarlo, lo que fortalece la capacidad del Estado para detectar ingresos no declarados en el extranjero.
- **Intercambio espontáneo de información:** En este caso, un país proporciona información a otro de manera voluntaria cuando considera que puede ser relevante para asegurar el cumplimiento tributario. Este tipo de intercambio es particularmente útil en casos donde las autoridades detectan operaciones sospechosas o patrones de comportamiento fiscal que podrían indicar evasión o elusión fiscal.

El intercambio de información es una herramienta clave para combatir la evasión fiscal a nivel internacional. Antes de su implementación, los contribuyentes con activos o ingresos en el extranjero podían ocultarlos a las autoridades fiscales de sus países de residencia sin temor a ser detectados. Sin embargo, con el desarrollo de los sistemas de intercambio de información, este tipo de prácticas se ha vuelto mucho más difícil, ya que los países ahora pueden obtener datos financieros de otras jurisdicciones para verificar la veracidad de las declaraciones de sus contribuyentes.

Asistencia en la recaudación de tributos

Además del intercambio de información, la asistencia administrativa mutua también incluye la asistencia en la recaudación de tributos. Este mecanismo permite a los países solicitar a otros que colaboren en la ejecución de deudas tributarias contraídas por contribuyentes que residen o tienen activos en el extranjero. Este tipo de cooperación es fundamental en un mundo donde los contribuyentes y sus activos pueden moverse fácilmente entre jurisdicciones, lo que dificulta a los Estados la recaudación de impuestos adeudados.

En el marco del Convenio Multilateral de la OCDE, los países pueden pedir asistencia en la recaudación de deudas tributarias a otros Estados miembros. Este mecanismo es especialmente relevante en casos donde los contribuyentes trasladan sus activos a jurisdicciones extranjeras para evitar el pago de impuestos en su país de residencia. Mediante la asistencia en la recaudación, las autoridades tributarias pueden tomar medidas para embargar o incautar activos en el extranjero a fin de satisfacer deudas tributarias pendientes.

El éxito de este mecanismo depende en gran medida de la existencia de convenios internacionales que faciliten la cooperación entre las autoridades fiscales de diferentes países. En este sentido, el sistema tributario peruano ha avanzado al suscribir convenios bilaterales de doble imposición que incluyen cláusulas de asistencia mutua en la recaudación. No obstante, aún queda trabajo por hacer para fortalecer la red de convenios internacionales de Perú y asegurar que el país pueda hacer cumplir eficazmente sus leyes tributarias más allá de sus fronteras.

Desafíos de la asistencia administrativa mutua

A pesar de sus beneficios, la implementación de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria enfrenta varios desafíos. Uno de los principales es la disparidad en las capacidades administrativas de los países involucrados. Algunos países, especialmente en vías de desarrollo, carecen de los recursos técnicos y humanos necesarios para participar eficazmente en el intercambio de información y otros mecanismos de cooperación internacional. Esto puede limitar la efectividad de la asistencia mutua y crear desigualdades en la capacidad de los Estados para hacer cumplir sus leyes tributarias.

Otro desafío importante es la protección de la privacidad y los derechos de los contribuyentes. El intercambio de información y otros mecanismos de cooperación deben estar acompañados de salvaguardas que garanticen que los datos personales de los contribuyentes sean utilizados de manera adecuada y no se vulneren sus derechos fundamentales. En este sentido, las administraciones tributarias deben establecer protocolos claros para el manejo de la información obtenida a través de la asistencia mutua, garantizando su confidencialidad y uso exclusivo para fines tributarios.

En el contexto peruano, la SUNAT ha hecho esfuerzos por modernizar sus sistemas de información y mejorar su capacidad de cooperación internacional. Sin embargo, es necesario seguir invirtiendo en la capacitación del personal y en la infraestructura tecnológica para asegurar que Perú pueda participar plenamente en la red global de asistencia mutua. Además, la protección de los derechos de los contribuyentes

debe ser una prioridad, estableciendo mecanismos claros para garantizar la transparencia y la legalidad en el manejo de la información obtenida a través de convenios internacionales.

Impacto de la asistencia administrativa mutua en el sistema tributario peruano

La incorporación de la asistencia administrativa mutua en la Norma II del Código Tributario ha tenido un impacto significativo en el sistema tributario peruano. Uno de los principales beneficios ha sido la mejora en la capacidad de SUNAT para detectar ingresos no declarados y combatir la evasión fiscal transnacional. Mediante el intercambio de información con otras jurisdicciones, SUNAT ha podido acceder a datos sobre cuentas financieras y transacciones internacionales de contribuyentes peruanos, lo que ha facilitado la identificación de casos de evasión fiscal.

Además, la asistencia en la recaudación ha permitido a las autoridades fiscales recuperar deudas tributarias que, de otro modo, habrían sido difíciles de cobrar debido a la movilidad de los activos de los contribuyentes. Este tipo de cooperación es especialmente útil en un contexto global donde los contribuyentes pueden mover fácilmente sus activos entre jurisdicciones para eludir el pago de impuestos.

No obstante, la implementación de la asistencia mutua también ha generado desafíos. La necesidad de adaptarse a los estándares internacionales ha implicado un proceso de modernización administrativa que aún está en curso. La transparencia y protección de los derechos de los contribuyentes son áreas que requieren mayor atención, y es esencial que el sistema tributario peruano siga evolucionando para asegurar que la asistencia mutua se implemente de manera justa y equitativa.

Los ámbitos de aplicación de la codificación tributaria en Latinoamérica

En atención a la codificación o normas utilizadas por ciertos países de Latinoamérica, podemos realizar el siguiente análisis y conclusiones sobre cómo se ha regulado el ámbito de aplicación en contraste con la norma peruana:

- **Definición de “tributo”:** Perú no define explícitamente el término “tributo” en su Código Tributario, utilizándolo como un término genérico para impuestos, contribuciones y tasas. En contraste, países como Brasil, Uruguay y Bolivia ofrecen definiciones explícitas y detalladas en sus códigos. Esta falta de definición explícita en Perú podría potencialmente llevar a ambigüedades en la interpretación de la ley.
- **Relaciones jurídicas:** La mayoría de los países, incluyendo Perú, establecen que sus códigos rigen las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Sin embargo, algunos países como Argentina son más específicos, mencionando las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. El enfoque peruano es más amplio, lo que podría proporcionar mayor flexibilidad en la aplicación de la ley.
- **Tipos de tributos:** Perú define claramente los tres tipos principales de tributos: impuestos, contribuciones y tasas. Esta claridad no se encuentra en todos los países. Por ejemplo, Argentina y Chile no definen los tipos de tributos en detalle en sus códigos principales. La especificidad peruana en este aspecto es una fortaleza, ya que proporciona una base clara para la clasificación y aplicación de los tributos.
- **Subtipos de tasas:** Perú destaca por definir subtipos de tasas (arbitrios, derechos y licencias), lo cual no es común en los otros países analizados. Esta especificidad adicional puede ser beneficiosa para una aplicación más precisa de las tasas, pero también podría limitar la flexibilidad en comparación con sistemas más generales.
- **Aportaciones a la seguridad social:** Perú incluye explícitamente EsSalud

y ONP en su ámbito de aplicación, lo cual es similar a México, que también incluye aportaciones de seguridad social. Sin embargo, muchos otros países no incluyen explícitamente estas aportaciones en sus códigos tributarios principales. Esta inclusión en Perú podría facilitar una gestión más integrada de los tributos y las contribuciones sociales.

- **Asistencia administrativa mutua:** Perú incluye explícitamente disposiciones sobre asistencia administrativa mutua, lo cual no es común en los otros países analizados (con la excepción de Bolivia). Esto sugiere un enfoque más proactivo de Perú hacia la cooperación internacional en materia tributaria.

A continuación, se ha elaborado el siguiente cuadro comparativo, que resume lo antes indicado:

Ilustración 6
Cuadro comparativo de la regulación del ámbito de aplicación de la codificación tributaria en países latinoamericanos

Pais	Norma	Definición de "tributo"	Relaciones jurídicas	Tipos de tributos	Subtipos de tasas	Aportaciones a seguridad social	Asistencia administrativa mutua
Perú	Código Tributario (D.S. 133-2013-EF)	No define explícitamente, pero usa el término como genérico para impuestos, contribuciones y tasas	Rige relaciones jurídicas originadas por los tributos	Define impuesto, contribución y tasa	Define arbitrios, derechos y licencias	Incluye EsSalud y ONP	Incluye explícitamente
Argentina	Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683)	No define explícitamente	Se deduce que rige las relaciones entre fisco, contribuyentes y responsables.	No define tipos de tributos en detalle	No especifica	Incluye recursos de seguridad social	No especifica
Brasil	Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)	Art. 3: Define tributo como toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar, que no constituya sanción por acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada	Rige normas generales de derecho tributario	Define impuestos, tasas y contribuciones de mejora	No especifica subtipos de tasas	No incluye explícitamente	No especifica
Chile	Código Tributario (Decreto Ley 830)	No define explícitamente	Rige materias de tributación fiscal interna	No define tipos de tributos en detalle	No especifica	No incluye	No especifica
Colombia	Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989)	No define explícitamente	Rige impuestos	Se enfoca principalmente en impuestos	No especifica	No incluye	No especifica

Pais	Norma	Definición de "tributo"	Relaciones jurídicas	Tipos de tributos	Subtipos de tasas	Aportaciones a seguridad social	Asistencia administrativa mutua
México	Código Fiscal de la Federación	Art. 2: Define las contribuciones como los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos	Rige contribuciones federales y aprovechamientos	Define impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos	No especifica subtipos de tasas	Incluye aportaciones de seguridad social	No especifica
Uruguay	Código Tributario (Ley 14.306)	Art. 13: Define tributo como las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines	Rige todos los tributos excepto aduaneros y departamentales. También se aplicarán, salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter ecunario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales.	Define impuestos, tasas y contribuciones especiales	No especifica subtipos de tasas	No incluye explícitamente	No especifica
Ecuador	Código Tributario (Codificación 2005–09)	No define explícitamente, pero el Art. 6 menciona que los tributos son medios para recaudar ingresos públicos	Rige relaciones jurídicas provenientes de los tributos	Define impuestos, tasas y contribuciones especiales	No especifica subtipos de tasas	No incluye explícitamente	No especifica
Bolivia	Código Tributario Boliviano (Ley 2492)	Art. 9: Define tributos como las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines	Rige el régimen jurídico del sistema tributario boliviano y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario.	Define impuestos, tasas, contribuciones especiales y patentes municipales	No especifica subtipos de tasas	No incluye explícitamente	No especifica

El enfoque peruano es generalmente más detallado y específico en comparación con muchos de sus pares de la región, lo cual puede proporcionar mayor claridad y certeza jurídica.

Sin embargo, la falta de una definición explícita de "tributo" en el código peruano contrasta con las definiciones claras proporcionadas por países como Bolivia, Brasil y Uruguay. Esta podría ser un área de mejora para el Perú.

La inclusión de subtipos de tasas en Perú es única entre los países analizados. Mientras que esto proporciona mayor especificidad, podría potencialmente limitar la flexibilidad en la aplicación de nuevos tipos de tasas que no se ajusten a estas categorías.

La inclusión explícita de aportaciones a la seguridad social y disposiciones sobre asistencia administrativa mutua en el código peruano sugiere un enfoque más integral y moderno hacia la gestión tributaria.

En general, el código tributario peruano parece ser uno de los más completos y detallados de la región. Sin embargo, podría beneficiarse de una definición explícita de “tributo” y potencialmente de una mayor flexibilidad en algunas áreas para adaptarse a futuros cambios en el panorama tributario.

Conclusiones

La Norma II del Código Tributario Peruano ha pasado por cuatro grandes reformas, cada una de las cuales ha respondido a la evolución de la política fiscal y a las demandas de un sistema tributario más eficiente y justo. La inclusión de nuevos conceptos y categorías, así como la adaptación a las normas internacionales, ha fortalecido la capacidad del Estado para gestionar adecuadamente sus recursos, siempre con el objetivo de garantizar un sistema tributario equitativo y eficiente.

En la actualidad, la Norma II sigue siendo un pilar fundamental del sistema tributario peruano, proporcionando el marco necesario para la clasificación y administración de los tributos, y asegurando que estos se utilicen de manera transparente y eficiente para financiar el gasto público y garantizar el bienestar social.

La inclusión de la asistencia administrativa mutua en la Norma II del Código Tributario representa un paso fundamental en la modernización del sistema tributario peruano y su alineación con los estándares internacionales. A través de mecanismos como el intercambio de información y la asistencia en la recaudación, el Perú ha mejorado su capacidad para enfrentar la evasión fiscal transnacional y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, la implementación de estos mecanismos no está exenta de desafíos. La falta de recursos técnicos y humanos, junto con la necesidad de garantizar la protección de los derechos de los contribuyentes, son retos importantes que deben ser abordados de manera eficaz. La modernización de la SUNAT y su capacidad para cooperar internacionalmente es clave para asegurar que la asistencia administrativa mutua sea eficiente y equitativa. Asimismo, se deben establecer medidas claras para asegurar que los datos obtenidos a través del intercambio de información sean utilizados de manera adecuada y que se respeten los derechos de privacidad de los contribuyentes.

En conclusión, la asistencia administrativa mutua en materia tributaria representa una herramienta poderosa en la lucha contra la evasión y elusión fiscal a nivel global. Sin embargo, su implementación requiere una fuerte voluntad política, inversión en infraestructura y recursos humanos, y un compromiso con la transparencia y la equidad. El sistema tributario peruano ha dado pasos importantes en esta dirección, pero aún queda un largo camino por recorrer para asegurar que el país pueda aprovechar plenamente los beneficios de la cooperación internacional en materia fiscal.

En resumen, la incorporación de la asistencia administrativa mutua en el Código Tributario peruano refleja un esfuerzo por adaptarse a las realidades de un mundo globalizado, donde la cooperación internacional es esencial para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Si bien este mecanismo plantea desafíos para la soberanía fiscal del país, también ofrece oportunidades para fortalecer la capacidad del Estado en la recaudación y administración de tributos.

La clave para asegurar que la asistencia administrativa mutua no debilite la soberanía fiscal de Perú reside en encontrar un equilibrio adecuado entre la cooperación internacional y el fortalecimiento de las capacidades internas del Estado. Esto implica no solo participar en redes de asistencia mutua, sino también invertir en la modernización de la administración tributaria, capacitar a los funcionarios y proteger los derechos de los contribuyentes en el proceso.

En última instancia, la soberanía fiscal no debe entenderse como la capacidad de un Estado para actuar de manera aislada, sino como su capacidad para participar de manera efectiva en un entorno global y hacer cumplir sus leyes tributarias de manera justa y equitativa. La asistencia administrativa mutua es una herramienta valiosa en este sentido, siempre y cuando se implemente de manera cuidadosa y equilibrada.

De esta forma, el Código Tributario peruano se encuentra alineado con los principios generales del derecho tributario internacional, pero puede enriquecerse adoptando aspectos más modernos y detallados de los modelos CIAT y OEA/BID. Esto podría fortalecer aún más la administración tributaria y garantizar una mejor regulación de las relaciones jurídicas tributarias.

Referencias

- Alzamora Valdez, M. (1987). Introducción a la ciencia del derecho. Editorial y Distribuidora de Libros.
- Arancibia Cueva, M., & Arancibia Alcántara, M. (2017). Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria (Vol 1). Pacífico Editores.
- Baquero, M.E. F. (2012). Historia y fuentes del Derecho Romano. <http://digibug.ugr.es/handle/10481/21703>
- Belisario Villegas, H. (2022). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Bravo Cucci, J. (2009). Fundamentos del Derecho Tributario (3.a Ed.). Grijley.
- Cáceres Castillo, D. J.C., & Llaque Sánchez, F. R. (2023). Código Tributario. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/codtrib.pdf>
- Cachay Castañeda, J. (2018). Código Tributario. Casos prácticos y consultas frecuentes. Gaceta Jurídica.
- Cavero Soto, S. M. (2024). Informe jurídico sobre la Casación No. 4795–2018 : Interpretación jurídica y fuentes del derecho en el ordenamiento jurídico tributario: Análisis respecto de la Casación No. 4795–2018. Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho. <https://doi.org/http://hdl.handle.net/20.500.12404/28413>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo del Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2023). (CIAT, Editor) <https://www.ciat.org/codigos-tributarios/>
- Chávez Gonzales, Á. (2022). Giuristi: Revista de Derecho Corporativo, 3(6), 21–56. <https://doi.org/https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>
- Chuquicallata Reategui, F. (14 de Marzo de 2022). LP Pasión por el Derecho. (R. Vilca, Ed.). <https://lpderecho.pe/fuentes-derecho-clasificacion/>
- Código Tributário Nacional de Brasil (Lei nº 5.172/1966). 25 de octubre de 1966. Recuperado de: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm
- Código Tributario de Chile (Decreto Ley 830). 31 de diciembre de 1974. <https://leyes-cl.com/codigo-tributario.htm>
- Código Fiscal de la Federación de México. 31 de diciembre de 1981. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Código Tributario de Uruguay (Decreto Ley 14.306). 29 de noviembre de 1974. Recuperado de: <https://www.impco.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974#:~:text=S%C3%B3lo%20la%20ley%20puede%3A%20i.o%29%20Crear%20tributos%2C%20modificarlos,establecer%20las%20respectivas%20sanciones.%205.o%29%20Crear%20privilegios%2C%20preferencia>
- Código Tributario de Ecuador (Codificación 2005–09). 14 de junio de 2005.

Recuperado de: <https://aquirehabladerecho.com/wp-content/uploads/2022/10/CODIGO-TRIBUTARIO-CON-CONCORDANCIAS.pdf>

- Código Tributario. Diario oficial. 12 de septiembre de 2018. Lima. Perú. http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij
- Código Tributario Boliviano (Ley 2492). 02 de agosto de 2003. https://cnda.org.bo/archivos/docs/ley_2492.pdf
- Constitución Política del Perú de 1993. Diario oficial. Lima. Perú. <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0001/1-constitucion-politica-del-peru-1.pdf>
- Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa. 25 de enero de 1988. Publicado en el Diario oficial en Perú el 30 de agosto de 2018. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1610932/convencion-sobre-asistencia-administrativa-mutua-en-materia-convenio-convencion-sobre-asistencia-administrativa-mutua-en-materia-f-1686059-1.pdf.pdf?v=1611847443>
- Corte Suprema de Justicia del Perú. Casación n.º 11585–2014–Lima. 04 de octubre de 2016. <https://lpderecho.pe/tarifa-agua-subterranea-tributo-retribucion-economica-casacion-11585-2014-lima/>
- Danós Ordóñez, J. E. (2006). El Principio Constitucional de n. Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. En Varios Autores, Temas de Derecho tributario y Derecho Público - Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores.
- Decreto Legislativo n.º 773. Diario oficial. 31 de diciembre de 1993. Lima. Perú.
- Decreto Legislativo n.º 816. Diario oficial. 21 de abril de 1996. Lima. Perú.
- Decreto Legislativo n.º 953. Diario oficial. 5 de febrero de 2004. Lima. Perú.
- Decreto Legislativo n.º 1315. Diario oficial. 31 de diciembre de 2016. Lima. Perú.
- Decreto Ley n.º 25859. Diario oficial. 24 de noviembre de 1992. Lima. Perú.
- Decreto Supremo n.º 263–H. Diario oficial. 12 de agosto de 1966. Lima. Perú.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF. Diario oficial. 22 de junio de 2013. Lima. Perú. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/inicio>
- Du Pasquier, C. (2018). Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica Ediciones Olejnik.
- Escalante Gonzáles, A. J. (22 de Octubre de 2021). LP Pasión por el Derecho. (R. Vilca, Ed.) <https://lpderecho.pe/principio-reserva-ley-materia-tributaria-jurisprudencia-tribunal-constitucional/>
- Estatuto Tributario de Colombia (Decreto 624 de 1989). 30 de marzo de 1989. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1132325>
- Ferreira Lapatz, J. J. (2010). Instituciones de Derecho Financiero (Primera Edición ed.). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/j.ctv10qr09s>
- Fuentes Véliz, J. A. (2017). Algunas precisiones sobre la relación entre el derecho internacional y el derecho nacional peruano. (P. A. Acosta Alvarado, J. I. Acosta López, & D. Rivas Ramírez, Edits.) De Anacronismos y vaticinios: diagnóstico sobre las relaciones entre el derecho internacional y el derecho interno en Latinoamérica.
- Huamaní Cueva, R. (2013). Código Tributario Comentado. Lima, Perú: Jurista Editores. Retrieved 07 de Setiembre de 2024.
- Iván Barco, O. (2009). Teoría General de lo Tributario (Primera Edición ed.). Perú: Editora Jurídica Grijley. Retrieved 19 de Octubre de 2024.
- Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En Varios Autores, Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores.
- Ley de Procedimiento Tributario de Argentina (Ley 11.683). 20 de julio 1998. <https://docs.argentina.justia.com/federales/leyes/ley-n-11683-t-o-1998-jul-20-1998.pdf>
- Ley n.º 27038. Diario oficial. 31 de diciembre de 1998. Lima. Perú.
- Ley n.º 27056. Diario oficial. 29 de enero de 1999. Lima. Perú.
- Medrano C., H. (1995). Declinación del principio de legalidad en Derecho Tributario: una constatación objetiva. IUS ET VERITAS, 5(10). <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/>

- iusetveritas/article/view/15489
- Moussallem, T. M., & Otros Autores. (2011). Fuentes del Derecho Tributario. Derecho Tributario: Tópicos Contemporáneos - Libro "Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho".
 - Muñoz Martínez, G. (Julio de 2005). Codificación tributaria: el caso español. Revista de derecho Fiscal(3), 69–89. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2696>
 - Novak Talavera, F. (1994). Los tratados y la Constitución Peruana de 1993. Agenda Internacional, 2(1).
 - Organización de los estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo. (1968). Reforma Tributaria para América Latina III - Modelo de Código Tributario para América Latina (Segunda Edición ed.). (C. Giuliani Fonrouge, R. Gomes de Souza, & R. Valdés Costa, Edits.) Programa Conjunto de Tributación OEA/BID.
 - Plazas Vega, M. (2012). La Codificación Tributaria (Primera Edición ed.). Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario.
 - Real Academia Española. (s. f.). Diccionario de la Lengua Española. (23.ª Ed.). Fuente. <https://dle.rae.es/fuente?m=form>
 - Robles Moreno, C. (08 de Enero de 2008). Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno. Contenido del Código Tributario Peruano, a propósito de la Norma I del Título Preliminar. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/08/contenido-del-codigo-tributario-peruano-a-proposito-de-la-norma-i-del-titulo-preliminar/>
 - Rodríguez Lobato, R. (1986). Derecho Fiscal (2.ª Ed.). México Distrito Federal, México: Oxford University Press.
 - Romero-Flor, L. M. (Julio-Diciembre de 2013). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. (B. I. Puyana, Ed.) DIXI - Revista de Derecho y Ciencias Jurídicas, 15(18). <https://doi.org/https://doi.org/10.16925/di.v15i18.646>
 - Royo, F. P. (1979). Las fuentes del derecho tributario en el nuevo Ordenamiento constitucional. <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/60007>
 - Rubio Correa, M. (2011). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho (Segunda reimpresión de la 10.ª Ed.). Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 - Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (Octubre de 2009). Las clasificaciones de los tributos, impuestos, contribuciones y tasas. La Revista de la Biblioteca del Colegio de Abogados de Lima (Edición n.º 8), 143–150.
 - Ruiz de Castilla y Ponce de León, F. (2017). Derecho Tributario: temas básicos. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 - Ruiz de Castilla, F. (2023). Derecho Tributario Peruano: Principios y Fundamentos (2.ª Ed., Vol. 1). Palestra Editores.
 - Salazar Urbina, D. S. (2021–I). Los Convenios para evitar la Doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República? Forseti Revista de Derecho, 10(14). <https://doi.org/https://doi.org/10.21678/forseti.v10i14.1636>
 - Sarmiento Díaz, J. (2020). Comentario a la Norma II FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO. En D. I. Yacolca Estares, Otros, J. Bravo Cucci, C. Gamba Valega, F. Samhan Salgado, S. Villalobos Coronel, R. Saavedra Rodríguez, G. Ulas, . . . B. I. de León de León (Edits.), Código Tributario Comentado - 50 Años después y más (Vol. 1). Lima, Perú: Editora y distribuidora Ediciones Legales E.I.R.L.
 - Sevillano Chávez, S. (2019). Lecciones de Derecho Tributario - Principios Generales y Código Tributario (2.ª Ed.). Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 - Sotelo Castañeda, E. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Derecho & Sociedad(29), 307–322. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17291>
 - Spisso, R. R. (2023). Derecho Constitucional Tributario (8.ª Ed.). Abeledo Perrot.
 - Tribunal Constitucional del Perú. Pleno Jurisdiccional n.º 0053–2004–PI/TC. 16 de mayo de 2005. Recuperado de: <https://www.sat.gob.pe/websitew9/Portals/0/Docs/Tramites/Ordenanzas/Normativa/Arbitrios/TC/0053–2004–PI-TC>.

pdf?ver=2015-10-07-123157-750

- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 0041-2004-AI/TC. 11 de noviembre de 2004. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 4899-2007-PA/TC. 17 de agosto de 2010. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04899-2007-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal del Perú. Resolución n.º 14602-5-2010. 18 de noviembre de 2010. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_14602.pdf
- Villanueva Gutiérrez, W. (2014). Las Normas Antielusivas Específicas de la Ley Interna y su Aplicación a Nivel del Tratado. *Derecho & Sociedad*(43). <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12588>
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7.ª Ed.). Ediciones Depalma.

Norma III

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a. Las disposiciones constitucionales;
- b. Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d. Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e. Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f. La jurisprudencia;
- g. Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h. La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

 **Andree César Augusto** Tudela Tello

Comentario

El sistema tributario peruano, como pilar esencial del financiamiento estatal y herramienta clave de la política económica, se fundamenta en un complejo entramado de fuentes jurídicas. Estas fuentes no solo regulan la creación y aplicación de los tributos, sino que también establecen los límites del poder tributario y los derechos de los contribuyentes. En este contexto, el análisis de las fuentes del derecho tributario trasciende el ámbito doctrinario o académico, convirtiéndose en una necesidad práctica para comprender y optimizar el funcionamiento del sistema tributario.

Etimología, metáfora y concepto

La etimología de la expresión “Fuentes del Derecho” se descompone en dos partes:

- a. **Fuentes:** Proviene del latín *fons, fontis*, que significa “manantial de agua que brota de la tierra”. En sentido figurado, se refiere al principio, fundamento u origen de algo (Chuquicallata Reategui, 2022).
- b. **Derecho:** Proviene del latín *directus*, que significa “recto” o “rígido”, y se refiere al conjunto de normas que regulan la conducta humana en sociedad (Alzamora Valdez, 1987).

La combinación de estos términos en “Fuentes del Derecho” se utiliza metafóricamente para designar el origen o punto de partida de las normas jurídicas.

Podemos entender por “Fuentes del Derecho” a aquellos medios que nos ayudan a conocer y entender el derecho (Baquero, 2012).

Pero comprender qué se entiende por “fuente del derecho” deviene en múltiples acepciones y aproximaciones. Cabe resaltar que, se infiere que es una metáfora el empleo del término de “fuente” para dar significado a la complejidad jurídica (Cavero Soto, 2024).

En este contexto, según la Real Academia Española (2023), “fuente” en su primera definición lo describe como un “manantial de agua que surge del suelo”.

De esta forma, la razón por la que se llaman “fuentes” del derecho, es porque se considera que son los orígenes o los puntos de partida desde los cuales fluyen las normas y principios jurídicos que rigen una sociedad. En otras palabras, las fuentes del derecho son los lugares o los medios a través de los cuales se crean, se modifican o se eliminan las normas jurídicas.

Este término fuente crea una metáfora adecuada, pues, remontar la fuente de un río es buscar el lugar en que sus aguas brotan de la tierra; del mismo modo, inquirir la fuente de una regla jurídica es buscar el punto por el cual ha salido de las profundidades de la vida social para aparecer en la superficie del derecho (Du Pasquier, 2018).

De este modo, la metáfora tras la palabra “fuente” se utiliza porque sugiere la idea de un origen o una fuente de agua que fluye y se distribuye por todo el sistema jurídico. Al igual que una fuente de agua proporciona agua fresca y pura; de igual forma, las fuentes del derecho proporcionan las normas y principios jurídicos que rigen determinada materia del derecho, y, por consiguiente, a la sociedad en su conjunto.

En este sentido, las fuentes del derecho son consideradas como los “orígenes” o “puntos de partida” que edifican el derecho; es decir, los lugares o los medios a través de los cuales se crean determinadas normas jurídicas. Al igual que una fuente de agua es la fuente originaria de la que se obtiene el agua, las fuentes del derecho son la fuente originaria de la que se obtienen las normas y principios jurídicos.

Además, la metáfora de la “fuente” también puede obtener otro significado, sugiriendo la idea de que las normas y principios jurídicos fluyen desde las fuentes del derecho hacia la sociedad; es decir, que se distribuyen y se aplican en la sociedad a través de los diferentes mecanismos jurídicos distribuidos por todo el sistema jurídico.

Las fuentes del derecho crean, producen “normas introductoras” o “vehículos introductores” (disposiciones constitucionales, tratados internacionales, leyes y normas de rango equivalente, leyes orgánicas y especiales, decretos supremos y normas reglamentarias, resoluciones de carácter general), a través de órganos competentes según un procedimiento habilitado por el ordenamiento jurídico, cuyos contenidos introducen reglas al sistema jurídico (Chávez Gonzales, 2022).

De esta forma, las fuentes del derecho tributario actúan como portales de inclusión de normas. A través de un procedimiento legislativo formal y estructurado, estas fuentes integran al sistema jurídico diversos contenidos normativos, que se concretan en títulos, libros, capítulos, artículos, párrafos, incisos, numerales, entre otros. Este proceso normativo asegura la coherencia, relevancia y la sistematicidad del ordenamiento tributario, permitiendo la creación, modificación y extinción de tributos bajo el principio de legalidad y reserva de ley; además de la reglamentación para viabilizar su control, verificación, detección, fiscalización, determinación, cobro y las que correspondan, además de los elementos formales, en relación con responsabilidades, plazos, presentación, lugar, procedimientos, recursos, entre otros. Así, se garantiza que las normas tributarias sean claras, precisas, accesibles y tengan un orden jerarquizado, proporcionando seguridad jurídica y transparencia a los ciudadanos en general.

Funcionalidad, importancia e historia

Teniendo en cuenta lo señalado por Chávez Gonzales (2022), podemos resumir que las fuentes del derecho sirven para tres propósitos:

- **Reconocimiento de normas válidas:** Permiten identificar las normas jurídicas válidamente introducidas dentro del sistema jurídico, asegurando que estas normas se establezcan conforme a la Constitución.
- **Jerarquía normativa:** Informan sobre la posición jerárquica de las normas, asegurando que las normas de menor rango no contradigan a las de mayor rango al aplicar sus reglas jurídicas¹.
- **Resolución de conflictos de competencia:** Ayudan a resolver conflictos entre normas del mismo rango, pero producidas por diferentes fuentes, fijando el ámbito de competencia normativa y condicionando la validez de los actos normativos.

Desde nuestra perspectiva, la función de establecer las fuentes del derecho tributario es determinar los medios a través de los cuales se crean, se modifican o se eliminan las normas jurídicas tributarias que rigen una sociedad. En otras palabras, las fuentes del derecho tributario son los medios a través de los cuales se establecen las reglas y principios que gobiernan la conducta humana y las relaciones entre las personas y las instituciones dentro del ámbito tributario. La función de establecer las fuentes dentro de una rama jurídica como el derecho tributario es importante porque:

- **Proporciona certeza y seguridad jurídica:** Al establecer las fuentes del derecho, se proporciona certeza y seguridad jurídica a las personas y las instituciones, ya que tienen conocimiento previamente sobre qué normas y principios podrían regir sus conductas y relaciones.
- **Permite la creación de normas:** Las fuentes del derecho permiten la integración o creación de normas que regulan la conducta humana y las relaciones entre las personas y las instituciones, ya sea en la aplicación o desarrollo de esta.
- **Facilita la resolución de conflictos:** Las fuentes del derecho facilitan la resolución de conflictos y disputas, ya que proporcionan relativamente un marco jurídico claro y previamente establecido para resolverlos.
- **Promueve la justicia y la equidad:** Las fuentes del derecho al tener como primer orden o fundamento a las disposiciones constitucionales, promueven la justicia y la equidad, ya que, al derivarse de esta, se establecen normas y principios que protegen los derechos y libertades de las personas y promueven la igualdad y la justicia social y tributaria.

1. Para tal efecto cita la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 0047-2004-AI en donde se establecieron dos reglas básicas para la relación jerárquica de las fuentes: i) en virtud de su fuerza activa: una fuente puede modificar: a) cualquier disposición o norma con fuerza inferior a la suya, y, b) cualquier disposición o norma de su misma fuerza, y, ii) en virtud de su fuerza pasiva: ninguna disposición o norma puede modificarla por una fuente de fuerza inferior.

En el Perú, las fuentes del derecho tributario han evolucionado significativamente desde la promulgación de la primera norma tributaria aplicable a nuestro país. En la época prehispánica, por ejemplo, los incas y otros pueblos indígenas tenían un sistema de tributación basado en la reciprocidad y la redistribución. Este sistema se basaba en la idea de que el Estado era el propietario de la tierra y los recursos naturales, y que los súbditos tenían la obligación de contribuir al bienestar del Estado.

En la época colonial, con la conquista española, se impuso un sistema de tributación basado en la ley española, creándose la “Real Hacienda”. Un ejemplo de ello es que, en 1680, se promulga la “Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias”, que en buena cuenta establece las bases del derecho tributario en el Perú y otros territorios de la corona española.

Pero es recién en la época republicana, después de la independencia del Perú (1821), que se estableció un sistema de tributación basado en la constitución (de 1826), creándose el Ministerio de Hacienda, y es con la Ley n.º 16043 del 4 de febrero de 1966, que se autorizó la creación del primer Código Tributario en el Perú, el cual fue aprobado mediante Decreto Supremo n.º 263-H del 12 de agosto del mismo año.

Sin embargo, esta evolución no ha estado exenta de controversias y desafíos. La interpretación de los principios constitucionales tributarios, la proliferación de normas de rango infralegal, y la creciente importancia de los tratados internacionales, la jurisprudencia y la doctrina, han generado un panorama complejo que merece un análisis detallado.

Entre la determinación del término “derecho tributario” versus la “ciencia del derecho tributario”

Uno de los aspectos más debatidos en la doctrina es la distinción entre la ciencia del derecho tributario y la determinación del derecho tributario. La primera se refiere al estudio académico y sistemático de las normas, posiciones y principios que rigen las relaciones tributarias, mientras que la segunda se enfoca en la identificación y aplicación de las fuentes jurídicas normativas que conforman el ordenamiento tributario de un país.

Algunos tratadistas han señalado que confundir estos conceptos puede llevar a una mala interpretación de las fuentes del derecho tributario. Mientras que la ciencia del derecho tributario abarca un espectro más amplio, incluyendo doctrinas y teorías que no necesariamente tienen fuerza vinculante pero son necesarias para la fundamentación de las decisiones tributarias (por que abarca las fuentes formales y materiales), la determinación del derecho tributario de otro lado se centra en las fuentes formales que tienen efectos directos sobre la obligación tributaria. En el contexto latinoamericano, esta confusión ha generado debates sobre la validez y el alcance de ciertos elementos, como la jurisprudencia y la doctrina, como fuentes del derecho tributario.

Carvalho (2003, citado por Bravo Cucci, 2009, p.153) refiere que debemos partir por reconocer que el derecho tributario es un conjunto de normas jurídicas que regulan y disciplinan el fenómeno tributario en sus diversas etapas. Distintamente, la ciencia del derecho tributario, o si se quiere la dogmática tributaria, es la disciplina que tiene como objeto de estudio al Derecho Tributario.

Estamos frente a sistemas jurídicos, diferenciando el uno del otro, indicando que el primero es de carácter prescriptivo porque dirige conductas orientándolas en trayectoria a los valores que la sociedad pretende implantar, mientras que en el caso del segundo nos encontramos con uno descriptivo de su objeto (Bravo Cucci, 2009).

Sevillano Chávez (2019) señala que, al referirnos a las fuentes del derecho tributario, en realidad aludimos a todo el ordenamiento jurídico (no solo positivo) de donde es posible obtener las reglas para normar las diferentes relaciones que se producen por la aplicación de tributos, desde su creación hasta la previsión de los escenarios de incumplimiento. No está de más recordar que por “fuente del derecho” se entiende el sistema de la producción normativa que rige en una comunidad; es decir, los cauces o modos de producción del derecho. Dicho de otro modo, por fuente del derecho debemos entender todo aquello de donde es posible derivar una regla que pueda ser válidamente aplicada. Por ello, la concepción de las fuentes del derecho guarda relación con el concepto mismo derecho y difiere, en parte, justamente por las concepciones (ius naturalistas, positivas, post positivas, etc.) que se tengan.

Por esta razón, el Código Tributario también lo incorpora en su texto, aun cuando algunos autores sostienen que en derecho este concepto² tiene un significado ambiguo, porque se usa para designar fenómenos diferentes (Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara, 2017).

Más allá de la disonancia semántica encontrada entre lo que es el término “Fuentes del Derecho Tributario” que podría generar diferentes definiciones o interpretaciones dependiendo del contexto o regulación normativa en el que se utiliza. En el ámbito del Código Tributario Peruano, este término tiene una definición muy específica y técnica, mientras que, en la doctrina, el mismo término puede tener un significado diferente. Esta disonancia puede llevar a malentendidos si no se aclara el contexto en el que se está utilizando el término. De esta forma, la norma bajo comentario ha conglomerado elementos que se alinean más a la definición de “Ciencia del Derecho Tributario” que de “Derecho Tributario” propiamente dicho.

Desde esta perspectiva, debemos entender en todo caso, que la norma entiende como derecho tributario, a una rama del derecho público que regula las obligaciones fiscales de los ciudadanos y las facultades del Estado para recaudar tributos. En el Perú, esta rama del derecho se basa en una serie de fuentes formales y materiales que establecen las normas y principios que rigen la relación entre el Estado y los contribuyentes; así como, las reglas y principios fundamentales para la imposición y recaudación de tributos, incluyendo a la jurisprudencia y a la doctrina como parte de su objeto de estudio.

A continuación, se analiza las principales fuentes del derecho tributario peruano, incluyendo la Constitución Política, las leyes tributarias, los reglamentos, la jurisprudencia, las resoluciones de la administración tributaria, la jurisprudencia y la doctrina. Se examina su jerarquía y su interacción, proporcionando una visión integral de cómo se estructura y funciona el sistema tributario en el país, y cómo estas fuentes interactúan y se complementan para intentar formar un sistema tributario justo y coherente.

Importancia de la regulación expresa

La regulación expresa de las fuentes del derecho tributario en los ordenamientos jurídicos nacionales proporciona seguridad jurídica y claridad en la aplicación de las normas fiscales. No obstante, se observa que no todos los países latinoamericanos han optado por esta regulación explícita, lo que puede generar incertidumbre en la interpretación y aplicación del derecho tributario (Ríos Granados, 2018).

Clasificación de las fuentes del derecho tributario

Baquero (2012) refiere que los medios que nos ayudan a conocer y entender el derecho pueden variar:

² En referencia las fuentes del derecho tributario.

- Según se traten de medios que nos ayudan a conocer cómo se crea el derecho, es decir, las “fuentes de producción o de creación” y que serían aquellas normas y principios que en un momento histórico determinado alcanzan el rango de normas jurídicas vigentes ya que están dotadas de un carácter coactivo.
- Según se traten de medios o fenómenos que nos informan, de una manera más o menos directa, acerca del contenido de una norma jurídica, es lo que conocemos como “fuentes de conocimiento”. Estas no crean derecho pero nos ayudan a comprenderlo (v.gr. las fuentes literarias, es decir, las obras de historiadores, gramáticos, comediógrafos del mundo antiguo que, si bien no tenían intención de tratar en sus escritos de materias jurídicas, las mencionan en relación con la trama de sus escritos).

De esta forma, las fuentes del derecho tributario pueden clasificarse en fuentes formales y fuentes materiales. Las primeras se refieren a los textos normativos (por ejemplo: la constitución, los tratados, las leyes tributarias y con rango equivalente, los decretos supremos, reglamentos) y las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria. Las segundas, por otro lado, abarcan las decisiones administrativas y judiciales que crean derecho (la jurisprudencia), los estudios, análisis y opiniones de los juristas sobre el derecho (la doctrina); así como, los factores sociales, económicos y políticos que influyen en la creación y aplicación de las normas tributarias.

En el tema de fuentes materiales, la crítica de ser consideradas o utilizadas como “fuentes” se encuentra en la colisión con el principio de legalidad que rige el sistema tributario (Villegas, 2001). Esto porque en esencia solo a través de una norma con rango de ley pueden regularse los aspectos esenciales del tributo; sin embargo, más adelante explicaremos que esta circunstancia no es absoluta.

Jerarquía y relación entre las fuentes

Todo tributo debe su existencia a la ley, aunque no todas las normas tributarias emanan de esta. Esta afirmación encapsula el principio fundamental de legalidad en el derecho tributario regulado por la Constitución (fuente de fuentes), que establece que solo a través de una ley formal o material se pueden crear, modificar o eliminar tributos. Sin embargo, reconoce también que existen otras normas tributarias, como reglamentos y resoluciones administrativas, que, aunque no crean tributos, sí detallan y regulan su aplicación. Estas normas complementarias son esenciales para la operatividad del sistema tributario, proporcionando claridad y especificidad en aspectos técnicos y procedimentales, siempre bajo el marco y los límites establecidos por la ley y la constitución.

Aunque la Norma III no lo dice expresamente, el orden en que las fuentes han sido enunciadas denotando la importancia en que ellas deben ser tomadas en cuenta. Es decir, existe una tácita prelación que debe ser respetada al momento de invocar y aplicar las fuentes del derecho tributario en nuestro país, pues ellas están ordenadas considerando su relevancia jurídica (Sevillano Chávez, 2019).

La Corte Suprema, en la Casación n.º 4017 - 2014 LIMA, ha afirmado que el criterio de jerarquía normativa es la pauta esencial para resolver antinomias normativas (conflictos entre normas). Esto significa que, en caso de que existan dos normas que regulen la misma materia pero que se contradigan, la norma de mayor jerarquía debe prevalecer sobre la norma de menor jerarquía. Esta jerarquía se basa en la estructura piramidal del sistema jurídico, donde las normas constitucionales están en la cúspide, seguidas por leyes, reglamentos y otras disposiciones.

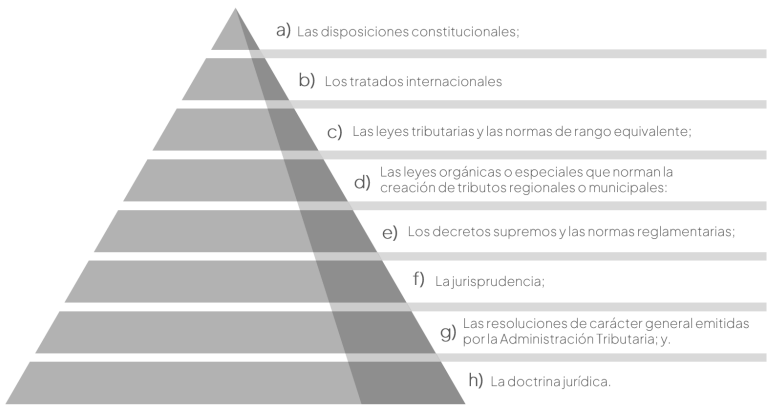
En esa misma línea, María Folco (2020) señala que el artículo 51, primera parte, de la Constitución Política del Perú de 1993 consagra lo que doctrinariamente se ha dado a llamar la “pirámide jurídica de Kelsen” al dejar perfectamente establecido que: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente ...”.

En el ámbito tributario, también se aplica el criterio de jerarquía a través de las fuentes del derecho tributario, donde sigue una estructura piramidal, encabezada por las disposiciones constitucionales, seguida por los tratados internacionales, las leyes tributarias y las normas con rango equivalente, las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos, los decretos supremos y las normas reglamentarias, la jurisprudencia y las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria con carácter general. La doctrina ocupa un lugar subsidiario en esta jerarquía.

Desde una perspectiva jurídica, basada en dicho criterio de jerarquía, es fundamental que las fuentes de menor jerarquía sean coherentes y no contradigan las disposiciones establecidas por las fuentes de mayor rango. Esta armonía es esencial, dado que la forma jerárquica o de relevancia jurídica en que han sido ordenadas y estructuradas las fuentes, garantizan la estabilidad y la coherencia del sistema tributario en su conjunto.

Un ejemplo de esto es si existe una ley tributaria que establece un procedimiento específico, y un reglamento posterior modifica algunos detalles de ese procedimiento, el reglamento debe ser interpretado y aplicado de manera que no contradiga la ley. En caso de conflicto, la ley tributaria prevalecerá sobre la norma reglamentaria por el diseño piramidal del sistema jurídico tributario peruano.

Ilustración 1
Fuentes del derecho tributario en el Perú



Comparaciones con el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015)

El modelo del Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015), es concebido como una herramienta para armonizar las legislaciones tributarias en la región, y ha sido adoptado de manera heterogénea, generando un panorama diverso en cuanto a las fuentes reconocidas en cada país. Este modelo ha influido en la modernización de las legislaciones tributarias en América Latina, aunque su adopción no ha sido uniforme. Aunque algunos países pueden haber tomado elementos del modelo como referencia, no todos han implementado su estructura y disposiciones de manera completa.

Este compendio busca establecer un marco normativo común que refuerce la certeza y equidad en las legislaciones tributarias de la región. No obstante, la implementación del modelo ha variado considerablemente entre los países, lo que refleja tanto las diferencias en las tradiciones jurídicas y culturas como las realidades económicas y políticas de cada nación; así como, podría generar complicaciones en su implementación e interpretación.

Adopción parcial: Algunos países han incorporado ciertos elementos del modelo del CIAT en sus legislaciones nacionales, adaptándolos a sus contextos específicos. Por ejemplo, encontramos a Bolivia, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Perú y Venezuela que han adoptado varios principios y artículos del modelo del Código Tributario del CIAT en sus normas y reformas tributarias, aunque con modificaciones significativas, pero no exclusivas, para ajustarse a su sistema jurídico.

Resistencia a la adopción: Otros países, como Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica y México, han mostrado resistencia a adoptar el modelo del CIAT, prefiriendo mantener su propio marco normativo, que pone un énfasis en la ley como fuente principal y en determinados casos se reduce el rol de la jurisprudencia y la doctrina. En el caso de Chile, Costa Rica y México, aunque mantienen gran parte de su estructura tradicional, ha incorporado elementos modernos en línea con recomendaciones internacionales del CIAT y la OCDE.

La no uniformidad en la adopción de la forma de redacción del Modelo de Código Tributario del CIAT 2015 en relación con las fuentes del derecho tributario refleja la diversidad jurídica, cultural y política de los países latinoamericanos. Mientras que el modelo CIAT ofrece una guía valiosa para la armonización, la implementación práctica puede variar debido a las diferencias en los contextos nacionales. Esta variabilidad puede influir en la eficacia y la coherencia de la administración tributaria en la región.

Comparaciones con algunas legislaciones de Latinoamérica

En América Latina (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2023), la diversidad en la regulación y reconocimiento de estas fuentes refleja tanto la influencia de tradiciones jurídicas como las particularidades políticas y sociales de cada país. Mientras que algunos países han optado por una regulación explícita y detallada, otros han dejado un margen de interpretación que puede llevar a la incertidumbre jurídica.

- **Argentina:** Se deduce de la Ley n.º 11683 (texto ordenado en 1998, cuyo texto ordenado fue aprobado por el Anexo I del Decreto 821/98 y publicado en el Boletín Oficial el 20/07/1998), que la ley es la fuente principal del derecho tributario, complementada por la jurisprudencia y la doctrina, las cuales tienen un peso considerable en la interpretación y aplicación de las normas tributarias. La jurisprudencia, en particular, es reconocida como fuente formal en el sistema tributario argentino, lo que le otorga un rol crucial en la evolución del derecho tributario. A nivel normativo expreso, la regulación argentina no ha establecido un artículo específico que informe y ordene las fuentes del derecho tributario.
- **Bolivia:** El artículo 5º de la Ley n.º 2492 (Texto Ordenado, Concordado, Complementado y Actualizado mediante Gaceta Oficial, Resolución Administrativa n.0019/2014 el 17/10/2014) se reconoce a las fuentes formales, pero no a la jurisprudencia y la doctrina como fuentes del derecho tributario de forma expresa. Una particularidad de su legislación es que el Código Tributario sí ha sido mencionado explícitamente como una fuente del derecho tributario, al igual que se menciona en el Código Tributario Modelo del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015). La jurisprudencia y la doctrina, pese no estar regulado de forma expresa, juega un papel destacado, especialmente en la interpretación de las disposiciones fiscales.
- **Brasil:** Si bien no sigue un modelo similar al de Perú o Bolivia, donde se regula y ordena en un determinado artículo cuáles son las fuentes del derecho tributario; sin embargo, se puede deducir de su artículo 2º de la Ley n.º 5172 (publicada en el Diario Oficial de la Unión el 27/10/1966 y rectificada en el del 31/10/1966) una regulación similar, al expresar que su sistema tributario se rige por disposiciones constitucionales, leyes complementarias, en resoluciones del Senado Federal y, dentro de los límites de sus respectivas competencias, en las

leyes federales, en las Constituciones y en las leyes y las leyes municipales. Se advierte de ello, que no se encuentra recogido expresamente la doctrina como una fuente del sistema tributario.

- **Chile:** Chile mediante el Decreto Ley n.830, de 31 de diciembre de 1974 y otras leyes complementarias, adopta un enfoque más conservador, donde la ley es la fuente primaria del derecho tributario, y la jurisprudencia y la doctrina tienen un rol secundario, pero sin fuerza normativa. Aunque estos elementos influyen en la interpretación de las normas, no son considerados formalmente como fuentes del derecho tributario. A nivel normativo expreso, la regulación chilena tampoco ha establecido un artículo específico que informe y ordene las fuentes del derecho tributario.
- **Costa Rica:** El artículo 2° de la Ley n.4755 (del 03/05/1971) regula expresamente las fuentes del derecho tributario, e igual que Bolivia reconoce a las fuentes formales pero no califica como fuente a la doctrina y jurisprudencia. Utiliza expresiones muy similares al Código Tributario Modelo del CIAT; sin embargo, la particularidad es que sustituye la palabra “convenio” por “tratado”, y utiliza la fórmula de “demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto”. No se advierte que catalogue al mismo Código como una fuente del derecho tributario.
- **Venezuela:** El artículo 2° del Código Orgánico Tributario (Publicado en la Gaceta Oficial n.37305 el 17/10/2001, y normas modificatorias) también regula de forma enunciativa las fuentes del derecho tributario. La particularidad de esta norma que ha establecido como fuente a los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales, los mismos que deberán contar con la opinión favorable de la Administración Tributaria respectiva, y entrarán en vigencia una vez aprobados por el órgano legislativo correspondiente.

Las fuentes del derecho tributario en el Perú

El Código Tributario es la norma general que regula las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes. En esta se establecen los principios generales, las clases de tributos, las instituciones, los procedimientos de verificación, fiscalización, determinación y recaudación de tributos, así como de las infracciones y sanciones tributarias, el régimen de notificación tributaria, y demás procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

Como sabemos en nuestro ordenamiento jurídico, hemos tenido cuatro Códigos tributarios. El primero aprobado por el Decreto Supremo n.º 263-H, el segundo aprobado por el Decreto Ley 25859, el tercero aprobado por el Decreto Legislativo n.º 773, y el cuarto Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo n.º 816 (Robles Moreno, 2008).

Actualmente en el Perú, las fuentes del derecho tributario se encuentran reguladas en la Norma III del Código Tributario cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 133-2013-EF. Como se puede apreciar, este artículo no ha sufrido modificaciones sustanciales desde la dación del primer Código Tributario (1966) y se ha mantenido bajo un mismo modelo de redacción tanto en el segundo (1992), tercero (1993) y cuarto (1996) código tributario.

Huamaní Cueva (2013) sostiene que desde inicios de la década del noventa, la norma bajo comentario ha sufrido mínimas variaciones. La más importante se presenta en el inciso b); su texto ha sido adecuado a las normas de la Constitución de 1993 (desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo n.º 773).

En el sistema jurídico tributario de nuestro país, según lo establecido en la presente norma del Título Preliminar del Código Tributario, se constituye en una de las pocas áreas del derecho que tiene una regulación expresa y delimitada sobre sus

fuentes, al igual que ocurre con la Ley del Procedimiento Administrativo General. No obstante, esta regulación no se aparta significativamente del sistema general de fuentes del derecho.

Danós Ordóñez (citado por Huamaní Cueva, 2013) refiere que la Norma III consagra un “subsistema de fuentes”. Consideramos que es así, debido a su estructura y funcionamiento específicos en relación con el derecho en general. Este subsistema se distingue por sus propias normas, principios y reglas que rigen la materia tributaria, a pesar de que se inserta en el sistema jurídico en general, y en donde se complementan con otras materias del derecho.

Dicho de otro modo, las fuentes del derecho tributario se consideran un “subsistema de fuentes” debido a su normativa y estudio especializado, principios específicos y la forma en que se regulan las circunstancias particulares vinculadas con la tributación, sin apartarse del sistema jurídico general. Este subsistema asegura que las normas tributarias sean aplicadas de manera armónica dentro del contexto más amplio del derecho y de otras materias distintas a la tributaria, pero sin que sean desnaturalizadas de su propia esencia.

Disposiciones constitucionales

Las disposiciones constitucionales son las normas establecidas por la Constitución Política del Perú, que regulan la organización del Estado, los derechos fundamentales de los ciudadanos, y el marco legal y político del país. Son la base de todo el sistema legal y tienen supremacía sobre otras normas y leyes.

La constitución como norma fundamental, preside el sistema de fuentes de nuestro ordenamiento jurídico; así lo reconoce de modo expreso el artículo 138°. La Constitución es la “fuente de fuentes del derecho” y regula, además, todo el sistema de producción normativa (Sevillano Chávez, 2019).

Al respecto, Huamaní Cueva (2013) sostiene que nuestro Tribunal Constitucional, en la ya referida STC n.º 047-2004-AI/TC sustentando un Sistema de Fuentes del Derecho, estableció con respecto a la Constitución Política de 1993:

- **La Constitución como norma jurídica:** La Constitución contiene las normas fundamentales que estructuran el sistema jurídico y que actúan como parámetro de validez del resto de las normas; en esa medida, es la norma de normas que disciplina los procesos de producción del resto de las normas y, por tanto, la producción misma del orden normativo estatal.
- **La Constitución como fuente de derecho:** Con relación a la Constitución como fuente de nuestro “derecho nacional”, debe remarcarse que constituye el fundamento de todo el “orden jurídico” y la más importante fuente normativa. En cuanto norma suprema del ordenamiento, la Constitución prevalece sobre todas las demás y en ese sentido condiciona el resto de las normas, por cuanto determina la invalidez de aquellas que formal o materialmente contradigan las prescripciones constitucionales.
- **La Constitución como fuente de fuentes:** La Constitución no solo es la norma jurídica suprema formal y estática, sino también material y dinámica. Por eso es la norma básica en la que se fundamentan las distintas ramas del derecho, y la norma de unidad a la cual se integran. Desde el vértice del ordenamiento jurídico, la Constitución exige no solo que no se cree legislación contraria a sus disposiciones, sino que la aplicación de tal legislación se realice en armonía con ella misma (interpretación conforme con la Constitución).

De esta manera, la Constitución Política del Perú es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y en el ámbito tributario constituye la fuente primaria y fundamental del derecho tributario que establece los principios fundamentales del sistema tributario, y, en consecuencia, los límites al ejercicio de la potestad tributaria.

En lo que se refiere a disposiciones constitucionales, en materia tributaria o que se vinculan al fenómeno tributario, esta comprende principalmente los artículos 19° (inafectación de impuestos al sector educación), 32° (no puede someterse a referéndum temas tributarios), 51° (supremacía de la constitución que legitima la potestad tributaria), 56° (tratados sobre tributos deben ser aprobados por el congreso), 58° (Estado actúa para satisfacer necesidades públicas por medio de la recaudación tributaria), 62° (libertad de contratar y contratos ley con convenios de estabilidad tributaria), 74° (distribución de la potestad tributaria, límites a esta a través de los principios y vigencia de las normas tributarias), 79° (restricciones parlamentarias en la creación de tributos específicos, tratamiento tributario especial zonificado, exoneraciones y beneficios), 103° (aplicación de la norma en el tiempo y abuso del derecho), 193°, 196° (rentas por tributos para determinados entes según los niveles de gobierno) y 200° (garantías contra normas tributarias y funcionarios que incumplan las mismas, o como medio de protección de los contribuyentes) de la Constitución. Sin perjuicio, de las que regulan los deberes, derechos y obligaciones de las personas o entidades en forma general, y que también resulten de aplicación en materia tributaria.

El artículo 74° de la Constitución es de particular importancia en el ámbito tributario. Este artículo consagra el principio de legalidad tributaria y reserva de ley, que establece que solo por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, se pueden crear, modificar o suprimir tributos. Esta disposición asegura que cualquier cambio en el sistema tributario debe pasar por un proceso legislativo, lo que proporciona un control democrático sobre la política fiscal. Es importante destacar que existen excepciones a esta regla general. Los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo, lo que otorga cierta flexibilidad al Poder Ejecutivo en estos aspectos específicos. Además, la Constitución garantiza el derecho de los contribuyentes a la no confiscatoriedad de los tributos y a la igualdad ante la ley. Sin embargo, la interpretación de estos principios a menudo ha sido objeto de debate.

Por ello, si bien es cierto que existe un determinado número de principios que están expresamente señalados en el artículo mencionado, no podemos soslayar otros principios que también son vinculantes al momento de que el Estado ejerce su potestad tributaria (Landa Arroyo, 2006).

La Constitución también reconoce la autonomía de los Gobiernos regionales y locales en materia tributaria. Estos tienen la facultad de crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. Esta disposición permite una descentralización fiscal y una adaptación de las políticas tributarias a las necesidades locales.

Otro aspecto relevante es la periodicidad de las leyes tributarias. La Constitución establece que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Esta norma proporciona previsibilidad y permite a los contribuyentes adaptarse a los cambios en la legislación fiscal.

Principio de legalidad tributaria

Este principio, expresado en el aforismo latino "*nullum tributum sine lege*", establece que no puede existir un tributo sin una ley que lo respalde. Es una garantía fundamental que protege a los ciudadanos de la arbitrariedad en la imposición de cargas fiscales.

El principio de legalidad no es exclusivo del derecho tributario, puesto que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, en mérito del cual se prescribe que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe” (Bravo Cucci, 2009).

Landa Arroyo (2020), en relación con la distinción entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, parte diciendo que no existe identidad entre ellos. Agrega, que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes. Y precisa que, en materia tributaria, el principio de legalidad supone que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Legislativo o del Poder Ejecutivo, debe estar sometido a la Constitución y no solo a las leyes, pudiendo ser sujeto de un control jurisdiccional y constitucional a través del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional respectivamente.

De esta forma, el principio de legalidad tributaria es uno de los pilares del derecho tributario peruano. La finalidad de este principio es garantizar la seguridad jurídica y la previsibilidad en la imposición de tributos, evitando arbitrariedades por parte de los poderes públicos, entre los que se encuentran el poder legislativo y el poder ejecutivo en todas sus instancias gubernamentales y por ende la administración tributaria, e inclusive estableciendo parámetros de actuación a las entidades encargadas del control jurisdiccional y constitucional.

Cuando el principio de legalidad tributario despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho recibe el nombre de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley (Spisso, 2023).

De esta forma, destaca cómo el principio de legalidad, al aplicarse específicamente a las fuentes del derecho tributario, se transforma en un mecanismo de protección que “reserva” o limita la creación de tributos exclusivamente al ámbito de la ley, excluyendo otras formas de regulación normativa.

Reserva de ley

Este principio implica que cualquier tributo debe estar establecido por una ley formal, aprobada por el Congreso de la República.

El Tribunal Constitucional precisó sobre el principio de reserva que “tiene como fundamento la fórmula histórica ‘no taxation without representation’; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir” (Sentencia 00042–2004–AI/TC, fundamento 10). Con ello se pretende que las exacciones estatales a los ciudadanos gocen de legitimidad representativa, respetándose el principio democrático y los derechos fundamentales (Sentencia n.º 01588–2020/AA, fundamento 8).

Este principio implica que cualquier tributo debe estar establecido por una ley formal, aprobada por el Congreso de la República. Este principio, ha sido objeto de flexibilización en la práctica, pues advertimos que la tendencia a delegar facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo ha debilitado la esencia de este principio. Esta situación plantea interrogantes sobre la separación de poderes y la representación democrática en la creación de tributos.

Al respecto, Chávez Gonzales (2022) sostiene que la reserva de ley impide al Poder Ejecutivo dictar disposiciones reglamentarias para regularlos, salvo que la ley lo autorice. En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha reconocido una reserva de ley relativa flexible excepcional; en algunos casos delega facultades al Poder

Ejecutivo en materia tributaria a ser reguladas por decreto legislativo³; y en algunos otros casos, por razones técnicas justificantes, se permite la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando, la ley establezca parámetros y límites de actuación a la norma reglamentaria del Ejecutivo⁴; para ello el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando se regulen los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso habrá entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular esta materia⁵.

Teniendo en cuenta lo dicho hasta este momento, el principio de reserva de ley en materia tributaria es fundamental en el derecho fiscal y se puede manifestar de dos formas principales: la reserva de ley absoluta y la reserva de ley relativa.

Reserva de ley absoluta

La reserva de ley absoluta implica que todos los elementos esenciales del tributo deben estar establecidos exclusivamente por ley, sin posibilidad de delegación al Poder Ejecutivo.

Con respecto a las materias reservadas de forma absoluta a la ley, la tributaria debería regularse en su totalidad por normas legales; por tanto, a través de esta índole estricta y rigurosa, será la ley la que deba llevar a cabo la completa regulación de la materia a ella reservada, sin que quede espacio para ser disciplinada por normas de rango secundario (Romero-Flor, 2013).

De esta forma, la reserva de ley absoluta exige que sea el propio legislador quien establezca todos los elementos configuradores del tributo, sin que pueda delegar esta facultad en el Poder Ejecutivo.

Este concepto se basa en la idea de que solo el Poder Legislativo, como representante directo del pueblo, tiene la legitimidad para imponer cargas tributarias. Como señala Escalante Gonzáles (2021), dentro de la aplicación de los tributos y su exigibilidad, la reserva de ley viene a ser una garantía a favor de los ciudadanos y una exigencia reguladora al legislador de todos los elementos esenciales que vinculen los tributos, en tanto que con ello se salvaguarda la seguridad jurídica, la razonabilidad de la actuación y se restringe la arbitrariedad.

De esta forma, la reserva de ley absoluta es una garantía del contribuyente frente al poder tributario del Estado, asegurando que solo sus representantes democráticamente elegidos puedan establecer los tributos.

Reserva de ley relativa

Por el contrario, en el caso de la reserva de ley relativa, bastaría con que la ley regule los aspectos fundamentales y fije los criterios generales para su ulterior desarrollo reglamentario, por lo que este carácter flexible supondrá la acotación de los elementos fundamentales por ley, sin excluir la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias, puedan desarrollar los aspectos secundarios o accesorios (Romero-Flor, 2013).

De esta forma, la reserva de ley relativa permite cierto grado de flexibilidad, admitiendo que algunos aspectos del tributo puedan ser regulados por normas de rango inferior a la ley, siempre que los elementos esenciales estén definidos por ley. Esto se explica porque la reserva de ley relativa admite que una ley establezca solo los elementos fundamentales del tributo, delegando aspectos secundarios a la potestad reglamentaria del ejecutivo.

3 Tribunal Constitucional del Perú, STC n.º 0042-2004-AI, 13 de abril de 2005, fundamento 12.

4 Tribunal Constitucional del Perú, STC n.º 2762-2002 AA/TC, 30 de enero de 2003, fundamento 12-15.

5 Tribunal Constitucional del Perú, STC n.º 0042-2004-AI, 13 de abril de 2005, fundamento 12.

Algunos autores rechazan la existencia de la reserva de ley relativa, al señalar que, en relación con el principio, esto no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, y que los elementos básicos del tributo sean delegados para su regulación por el Poder Ejecutivo (Belisario Villegas, 2022).

El Tribunal Constitucional ha sostenido en la Sentencia n.º 02762-2002-AA (fundamentos 6 y 7) que:

6. primeramente, ha de señalarse que la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79º de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa), para los supuestos contemplados en el artículo 74º de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma - debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

7. Asimismo, la doctrina comparada comúnmente sostiene que la exigencia de la reserva de ley (relativa) -en cuanto al contenido de la norma- involucra el reconocimiento de un contenido mínimo necesario para que la regulación efectuada no desborde la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales de la materia reservada a la ley, siendo este razonamiento similar a lo que la teoría del contenido esencial sostiene respecto de los derechos fundamentales.

Esta posición ha sido corroborada por el supremo intérprete de la constitución mediante las sentencias 00042-2004-AI (fundamento 12), 00133-2018-PA/TC (fundamento 11) y 01588-2020-AA (fundamento 9).

En la Sentencia n.º 00042-2004-AI (fundamento 12) incluso agregó, que el principio de reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regulen los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; y será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Poder Ejecutivo para regular la materia.

Esta forma de reserva de ley responde a la necesidad de adaptabilidad del sistema tributario a las cambiantes circunstancias económicas. Sin embargo, la reserva de ley relativa no debe interpretarse como una carta blanca para el ejecutivo, sino como una delegación limitada y controlada.

La distinción entre ambas formas de reserva de ley es crucial en el debate sobre la delegación de facultades legislativas en materia tributaria; así, la tendencia hacia la reserva de ley relativa, si bien puede justificarse por razones de eficiencia administrativa, conlleva el riesgo de debilitar las garantías del contribuyente y el principio de separación de poderes.

Es importante señalar que la adopción de una u otra forma del principio de reserva de ley, varía según el sistema jurídico de cada país, y la interpretación que hagan los tribunales constitucionales sobre las dispositivos que regulen dicho principio.

No confiscatoriedad

La Constitución también establece el principio de no confiscatoriedad, que prohíbe

la imposición de tributos que, por su magnitud, resulten confiscatorios. Este principio busca proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y asegurar que la carga tributaria sea razonable y proporcional a la capacidad económica de los ciudadanos.

El principio de no confiscatoriedad, por su parte, carece de una definición precisa en el texto constitucional. Esto ha llevado a interpretaciones divergentes por parte del Tribunal Constitucional.

Danós Ordóñez (2006) refiere que el principio constitucional de no confiscatoriedad tiene en nuestra jurisprudencia constitucional un reconocido carácter de "concepto jurídico indeterminado", como el de los demás principios tributarios

Esto quiere decir, que el principio va tomando caracterización cuando se le coteja en casos particulares, teniendo en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él (Sotelo Castañeda, 2007).

En ese sentido, la falta de criterios objetivos para determinar cuándo un tributo es confiscatorio ha generado inseguridad jurídica y ha dificultado la labor de los legisladores, órganos resolutivos y jueces, por lo que la falta de una definición clara de "confiscatoriedad" en el texto constitucional ha llevado a interpretaciones divergentes por parte de los tribunales. Esta ambigüedad puede generar inseguridad jurídica y merece una revisión crítica.

Igualdad y capacidad contributiva

El principio de igualdad ante la ley y el principio de capacidad contributiva son fundamentales en el derecho tributario peruano. La Constitución establece que los tributos deben ser proporcionales y equitativos, basándose en la capacidad económica de los contribuyentes. Esto implica que las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida al financiamiento del Estado.

Además, el principio de igualdad en materia tributaria merece una revisión crítica, y aunque la Constitución establece principios sólidos, su implementación ha sido inconsistente. Existe una percepción de inequidad en la carga tributaria en diferentes sectores económicos, especialmente en las personas naturales, por la falta de una regulación propia del mínimo existencial en consonancia con el derecho a la integridad. Además, la falta de claridad e incorrecta interpretación en algunas disposiciones constitucionales puede llevar a interpretaciones diversas y conflictos legales (véase por ejemplo la Sentencia n.º 10138-2005 -PC/TC6).

Tratados internacionales

Según Rodríguez Lobato (1986) los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes, y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del derecho.

Para la Convención de Viena de 1969, "Tratado" es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos, conexos y cualquiera que sea su denominación particular, conforme reza el a del numeral 1 del artículo 2 (María Folco, 2020).

En la doctrina encontramos que existen dos posturas (dualista y monista) que versan

6 El Tribunal Constitucional resolvió dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva llevado a cabo contra una comunidad campesina sin realizar un análisis detallado de la deuda en cuestión. En particular, no examinó si los montos exigidos correspondían a impuestos directos o indirectos, tampoco si la comunidad cumplía con las condiciones establecidas en las normas aplicables para obtener los beneficios de exoneración o inafectación. Asimismo, no se observó que el tribunal hubiera notificado a la municipalidad involucrada, considerando que la demanda también incluía el impuesto predial que es un impuesto a cargo del Gobierno local. Esta omisión sugiere un posible sesgo en favor del recurrente.

sobre la relación entre el derecho internacional y el derecho interno de un país.

El dualismo sostiene que el derecho internacional y el derecho interno son dos sistemas jurídicos separados e independientes. Según esta postura existe:

- Separación clara: El derecho internacional y el derecho interno operan en esferas distintas y no se mezclan.
- Transformación necesaria: Para que una norma internacional tenga efecto en el derecho interno, debe ser transformada o incorporada mediante un acto legislativo específico del país.
- Ejemplo: En muchos países, los tratados internacionales no tienen efecto directo y requieren una ley nacional que los incorpore.

El monismo, por otro lado, argumenta que el derecho internacional y el derecho interno forman un solo sistema jurídico. Según esta postura:

- Unidad del sistema jurídico: No hay una separación estricta entre el derecho internacional y el derecho interno; ambos coexisten en un solo marco legal.
- Aplicación directa: Las normas internacionales pueden tener efecto directo en el derecho interno sin necesidad de transformación legislativa.
- Ejemplo: En algunos países, los tratados internacionales ratificados automáticamente se convierten en parte del derecho interno y pueden ser aplicados directamente por los tribunales nacionales.

María Folco (2020), al referirse a esta última postura, sostiene que la República del Perú adopta el sistema monista. Ello por cuanto el artículo 55 de la Constitución dispone que “los tratados celebrados por el estado y en vigor, forman parte del Derecho Nacional”.

De esto podría deducirse que, con su ratificación, los tratados internacionales se incorporan automáticamente a nuestro ordenamiento jurídico, de conformidad con el artículo 26° de la Convención de Viena, de la cual el Perú es parte.

De esta forma, los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República son fuentes importantes del derecho tributario en el Perú. Estos tratados pueden establecer normas sobre la doble imposición, la asistencia mutua en materia tributaria y otros aspectos relacionados con la fiscalidad internacional. Los tratados internacionales tienen un rango superior a las leyes nacionales, lo que significa que, en caso de conflicto, prevalecen sobre la legislación interna.

En un contexto de creciente globalización económica, los tratados internacionales en materia tributaria adquieren una importancia fundamental. Sin embargo, su incorporación al ordenamiento jurídico peruano no está exenta de ciertos desafíos.

El diseño que recoge la Constitución de 1993, con respecto a la temática que venimos comentando, delimita una distinción entre el esquema de aprobación de los tratados de manera compleja (se requiere un acto de aprobación previa por el Legislativo, indistintamente de que el Ejecutivo acate el resto de etapas para la entrada en vigor del tratado, según el artículo 56 de la Carta Magna) o simplificada (no se requiere un acto de aprobación previa por el Legislativo, siendo suficiente que el Ejecutivo prosiga el curso del resto de etapas para la entrada en vigor del tratado, conforme al artículo 57 del cuerpo constitucional). La aplicación de una u otra técnica de aprobación dependerá del contenido que constituye el objeto del tratado internacional (el artículo 56° estipula una lista taxativa de materias que involucran su aplicación, concerniendo aplicar el artículo 57 a toda temática que no se encuentre inmersa en la mencionada lista) (Fuentes Vliz, 2017 y Novak Talavera, 1994).

Al respecto, Chávez Gonzales (2022), haciendo referencia a la sentencia n.º 047–2004–AI (fundamento 20), indica que el Tribunal Constitucional ha manifestado que los artículos 56 y 57 de la Constitución Política distinguen internamente los tratados celebrados por el Estado peruano de la manera siguiente:

Ilustración 2:
Tipo de tratados internacionales

Tratados con habilitación legislativa	Tratados ordinarios	Conveniones internacionales ejecutivos
Su contenido afecta disposiciones constitucionales; por ende, deben ser aprobados por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificados por el presidente de la República.	Son los que específicamente versan sobre derechos humanos; soberanía, dominio o integridad del Estado; defensa nacional u obligaciones financieras del Estado. Igualmente, se encuentran comprendidos bajo tal denominación aquellos tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución. Estos tratados deben ser necesariamente aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el presidente de la República.	Son aquellos que el presidente de la República puede elaborar o ratificar o adherir sin el requisito de la aprobación previa del Congreso, puesto que se refieren a materias no contempladas para los tratados ordinarios. La Constitución señala que, efectuado el acto de celebración, ratificación o adhesión presidencial, se debe dar cuenta al Congreso.

Nota: Extraído de Chávez Gonzales (2022, p. 33).

Salazar Urbina (2021–I) profundiza en esta problemática, señalando que para el caso de una materia en particular, como son los convenios para evitar la doble imposición (CDI, en adelante), el método adoptado por la Norma Suprema para su perfeccionamiento interno es de carácter complejo. El desarrollo continuo de esta regla constitucional debió influenciar positivamente en el fortalecimiento de la estructura peruana relativa a los CDI. No obstante, la realidad es totalmente distinta.

De lo anterior se deduce que la falta de una adecuada armonización entre los tratados y la legislación interna podría llevar a situaciones de conflicto normativo y dificultades de interpretación. Esto requiere una revisión de los mecanismos de incorporación y aplicación de tratados internacionales en el sistema tributario peruano.

Además, se advierte la necesidad de una mayor participación del Perú en foros internacionales sobre fiscalidad internacional, para asegurar que los intereses nacionales sean adecuadamente representados en la evolución del derecho tributario internacional.

En un mundo globalizado, los tratados internacionales, especialmente aquellos relacionados con la doble imposición, adquieren cada vez mayor relevancia. No obstante, podemos advertir que la incorporación de tratados internacionales al ordenamiento tributario peruano a veces genera conflictos con la normativa interna, creando desafíos de interpretación y aplicación, por lo que resulta necesario desarrollar mecanismos más eficientes para armonizar estas fuentes.

Ante esto, Villanueva Gutiérrez (2014) propone que en caso de conflictos normativos entre el tratado y la ley, procede acudir a los principios generales que resuelven las antinomias en el derecho; la ley especial prevalece sobre la ley general, la ley posterior deroga la ley anterior, la ley general posterior no deroga la ley especial anterior, o el principio de competencia normativa en virtud del cual determinadas materias normativas están reservadas para su regulación por normas especiales, no siendo posible que otras invadan ese ámbito reservado.

El Perú ha firmado varios tratados internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Estos acuerdos son cruciales en un contexto de creciente información, informatización y movilidad de capitales. A continuación, presentamos un esbozo de clasificación de los convenios y tratados internacionales en materia tributaria, basado en tres grandes dimensiones: la funcionalidad, el ámbito territorial, y el alcance material de estos acuerdos.

Clasificación según la funcionalidad

a. Convenios de eliminación de la doble imposición (CDI)

Estos acuerdos están diseñados para evitar que los contribuyentes paguen impuestos dos veces por la misma renta o patrimonio en dos jurisdicciones. Los Convenios de Doble Imposición (CDI) distribuyen los derechos de imposición entre los países firmantes. Ejemplo de estos son el Modelo de Convenio CDI de la OCDE y el de la ONU (Naciones Unidas).

b. Acuerdos de Intercambio de Información (All)

Estos tratados promueven la transparencia y el intercambio de información relevante para la determinación y recaudación de impuestos. Son esenciales para combatir la evasión fiscal. Un ejemplo son los Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal (All) bajo los estándares de la OCDE.

c. Convenios de asistencia mutua en materia tributaria

Facilitan la cooperación entre las administraciones tributarias para la recaudación de impuestos, incluyendo la asistencia en la recuperación de créditos fiscales y la implementación de medidas precautorias. Un ejemplo de esto es el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del Consejo de Europa y la OCDE.

d. Convenios para la solución de controversias en materia tributaria

Establecen mecanismos para la resolución de disputas fiscales entre los países, a menudo mediante la creación de procedimientos de arbitraje o mediación. Un ejemplo es el artículo 19 sobre Arbitraje Vinculante Obligatorio del Convenio Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados tributarios para prevenir la erosión de la base y el traslado de utilidades de la OCDE.

e. Convenios sobre precios de transferencia y acuerdos anticipados de precios (APA)

Establecen normas y directrices para la fijación de precios de transferencia entre empresas multinacionales para asegurar que las transacciones intragrupo se realicen a valores de mercado. Como ejemplo encontramos a las "Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia", los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA) entre el contribuyente y las autoridades fiscales, o entre las administraciones tributarias.

Clasificación según el ámbito territorial

a. Convenios bilaterales

Estos tratados son firmados entre dos países y son los más comunes en la práctica tributaria internacional. Regularmente versan sobre la eliminación de la doble imposición y la facilitación del intercambio de información. Ejemplo de ello es el "Convenio Perú-Chile para evitar la doble imposición".

b. Convenios multilaterales

Son acuerdos en los que participan más de dos Estados y suelen tener un mayor alcance geográfico y normativo. Suelen regular temas complejos como la asistencia mutua o la implementación de estándares globales. Ejemplo de esto es el “Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OCDE)”.

c. Convenios marco

Estos tratados establecen principios generales y directrices a seguir por los países signatarios o miembros a un ente de connotación internacional, proporcionando un marco normativo sin entrar en los detalles específicos. Posteriormente, los Estados ajustan los detalles a través de acuerdos más específicos. Un ejemplo es la “Convención marco de Naciones Unidas sobre cooperación tributaria internacional”, en temas relacionados con fiscalidad y desarrollo económico, a través de una definición de normas fiscales globales que promuevan la reducción de desigualdades y reflejen sus necesidades, prioridades y capacidades.

Clasificación según el alcance material

a. Convenios sobre rentas y ganancias del capital

Regulan cómo se deben gravar las rentas obtenidas por personas físicas o jurídicas en un país diferente a su residencia fiscal. También abordan el tratamiento de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de activos. Ejemplo de esto es el “Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio”.

b. Convenios sobre impuestos indirectos

Establecen cómo los Estados deben coordinar la imposición indirecta (como el IGV, IVA o los impuestos sobre bienes y servicios), especialmente en transacciones transfronterizas. Como ejemplo se encuentran las “Directivas de la Unión Europea sobre el IVA en transacciones internacionales”, entre las que destaca la “Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido”.

c. Convenios sobre precios de transferencia

Incluyen disposiciones específicas sobre la asignación de beneficios entre las diferentes jurisdicciones para evitar la erosión de la base imponible a través de los precios de transferencia. Un ejemplo son los convenios bilaterales que incorporan los principios de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

d. Convenios para la fiscalidad de la economía digital

Con el auge de la economía digital, estos acuerdos buscan establecer normas para gravar adecuadamente las actividades económicas que se realizan a través de plataformas digitales y comercio electrónico. Como ejemplo encontramos a los “Acuerdo de Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) de la OCDE”.

Nuevas tendencias en la cooperación fiscal internacional

a. Convenios sobre tributación verde o ambiental

A medida que la preocupación por el cambio climático crece, los tratados internacionales relacionados con impuestos ambientales, como los impuestos

sobre el carbono o sobre la contaminación, han comenzado a ganar relevancia, y surge la idea de cooperaciones internacionales con beneficios tributarios. Un ejemplo con este matiz se encuentra en los proyectos de convenios bilaterales sobre impuestos ambientales entre países de la Unión Europea.

b. Convenios sobre fiscalidad inclusiva

Estos tratados buscarían que las reglas fiscales internacionales favorezcan una tributación equitativa, especialmente para países en desarrollo. Se enmarcan en iniciativas globales como los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Un ejemplo son los acuerdos promovidos por el Grupo de los 77 y China para la justicia tributaria internacional.

c. Convenios sobre tributación criptográfica

Con el auge de las criptomonedas, algunos Estados están negociando tratados o acuerdos para abordar su fiscalización, estableciendo reglas sobre cómo gravar las operaciones realizadas con criptomonedas. Un ejemplo de esto son los acuerdos de cooperación entre agencias tributarias para el control de criptoactivos en el ámbito del G20.

A pesar de la importancia de estos tratados, su implementación efectiva es compleja. La coordinación entre las autoridades fiscales de diferentes países y la adaptación de las normas internas a las obligaciones internacionales pueden ser problemáticas. Además, existe el riesgo de que estos tratados beneficien desproporcionadamente a grandes corporaciones en detrimento de la recaudación fiscal nacional.

Leyes tributarias y normas de rango equivalente

Danós Ordóñez (citado por Chávez Gonzales, 2022) precisa que las leyes, en un sentido clásico y formal, pueden definirse como las prescripciones normativas generales y escritas emanadas del Congreso de la República conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución.

El último párrafo de la Norma III del título preliminar del Código Tributario, señala que son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

En relación con las normas de rango equivalente, Huamaní Cueva (2013) sostiene que tenemos a:

- Los decretos legislativos dictados por el Poder Ejecutivo en virtud de la delegación de facultades (artículo 104 de la Constitución; véase, asimismo, el numeral 1 del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo).
- Desde la modificación del artículo 74 de la Constitución, a las ordenanzas regionales.
- Las ordenanzas municipales, dentro de sus límites y alcances (artículos: 32, numeral 3; 200, numeral 4; y 203, numeral 5 de la Constitución).

Rodríguez Lobato (1986) sostiene que estaremos frente a un decreto-delegado⁷ cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos.

De esta forma, las leyes tributarias y normas de rango equivalente son normas

⁷ Entiéndase decreto legislativo.

jurídicas que establecen los tributos, determinan su base imponible, las tasas aplicables, los procedimientos para su recaudación, entre otras vinculadas a la materia tributaria. En el Perú, estas normas tributarias incluyen el Código Tributario, la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros.

Aunque la ley es la fuente principal para la creación de tributos, la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo mediante decretos legislativos ha sido cuestionada. Esto básicamente por el uso excesivo de decretos legislativos en materia tributaria, que puede socavar el principio de reserva de ley y el equilibrio de poderes.

Si bien el uso de decretos legislativos para legislar en materia tributaria mediante delegación de facultades puede ser una herramienta efectiva para la gestión eficiente de la política fiscal, su uso excesivo o indebido puede tener consecuencias negativas significativas. Por tanto, es crucial que se mantenga un equilibrio adecuado y se implementen mecanismos de control para preservar la estabilidad y la transparencia en el proceso de creación de normas tributarias.

La preponderancia de los decretos legislativos en la creación de normas tributarias ha sido una tendencia creciente en el Perú. Si bien este mecanismo permite una mayor agilidad en la respuesta a situaciones económicas cambiantes, también plantea riesgos significativos.

Sin embargo, existen autores que cuestionan el tema de delegación en el poder ejecutivo en detrimento del principio de reserva de ley en materia tributaria. Uno de ellos es Medrano (1995), al referir que con ello se resume la “devaluación” del antes rígido principio ya que, en sentido estricto, no en todos los casos se requiere ley para abordar aspectos tributarios sustanciales. Se encuentra autorizada la delegación tratándose de impuestos en general y de contribuciones, mientras que respecto de aranceles y “tasas” no se necesita delegación alguna ya que se trata de una atribución “originaria” del Ejecutivo, por mandato constitucional.

Posteriormente el citado autor agrega que, este avance del Poder Administrador y la paralela disminución de la importancia del Congreso en el ámbito tributario, pueden tener su origen en el desprestigio creciente de los parlamentos.

De esta manera, el uso excesivo de decretos legislativos en materia tributaria no solo desafía el principio de reserva de ley, sino que también puede llevar a una falta de debate público y parlamentario sobre medidas fiscales cruciales. Esta situación podría comprometer la legitimidad democrática de las normas tributarias.

El inciso 19 del artículo 118° de la Constitución establece que corresponde al presidente de la República dictar medidas extraordinarias, mediante decretos de urgencia con fuerza de ley, en materia económica y financiera, cuando así lo requiere el interés nacional con cargo de dar cuenta al Congreso. El Congreso puede modificar o derogar los referidos decretos de urgencia. Sin embargo, el artículo 74° de la Constitución dispone que los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria.

Debemos precisar, en este punto, que los decretos de urgencia, los cuales pueden ser entendidos como la autorización excepcional de la que goza el Poder Ejecutivo para que en casos extraordinarios de necesidad y urgencia adopte, bajo su responsabilidad, medidas provisionales con fuerza de ley, se excluyen por mandato constitucional de poder contener materia tributaria (Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara, 2017).

Además, que la calidad técnica de algunas normas tributarias también puede ser cuestionada, considerando que la premura en la emisión de decretos legislativos

a menudo resulta en normas ambiguas o contradictorias, que luego requieren múltiples modificaciones o interpretaciones. Esto genera inestabilidad normativa y dificulta el cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Aunque las leyes tributarias peruanas son comprensivas, su complejidad y frecuencia de cambios pueden generar incertidumbre entre los contribuyentes. La proliferación de normas y modificaciones constantes dificulta el cumplimiento voluntario y puede aumentar la carga administrativa tanto para la SUNAT como para los contribuyentes.

Leyes orgánicas o especiales

La ley orgánica es expedida por el Congreso de la República, y su modo de producción debe cumplir los requisitos formales y materiales previstos en el artículo 106 de la Constitución (Chávez Gonzales, 2022).

El último párrafo de este artículo precisa el procedimiento y quórum necesario para su aprobación o modificación, al establecer que los proyectos de ley orgánica se tramitan como cualquiera otra ley. Para su aprobación o modificación, se requiere el voto de más de la mitad del número legal de miembros del Congreso.

Las leyes orgánicas o especiales norman la creación de tributos regionales o municipales. Este tipo de leyes permiten a los Gobiernos regionales y locales establecer tributos dentro de su jurisdicción, siempre que se respeten los principios constitucionales y las normas generales del derecho tributario.

Es preciso indicar, que en la sentencia n.º 00047-2004-AI (fundamento 16) el Tribunal Constitucional ha señalado que conforme al sistema de fuentes diseñado por la Norma Suprema y a sus artículos 51, 200 (inciso 4), 102 (inciso 1) y 106, la categoría normativa de leyes comprende a las leyes ordinarias y a las leyes orgánicas, las cuales tiene la misma jerarquía jurídica.

Decretos supremos y normas reglamentarias

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 11º de la Ley n.º 29158 (Ley Orgánica del Poder Ejecutivo),

son normas de carácter general que reglamentan normas con rango de ley o regulan la actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional. Pueden requerir o no el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, según lo disponga la ley. Son rubricados por el Presidente de la República y refrendados por uno o más Ministros a cuyo ámbito de competencia correspondan.

Agrega la norma, que los decretos supremos entran en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria del mismo, que postergue su vigencia en todo o en parte.

Huamaní Cueva, (2013) refiere que el decreto supremo así, en lo formal, es la norma de mayor jerarquía que dicta el Órgano Ejecutivo (el presidente de la República, la más alta instancia de este órgano). Agrega que en la suscripción de la misma, para la materia tributaria, de modo ineludible, la firma del ministro de Economía y Finanzas (véase la Norma XIV del Código Tributario).

Asu vez, entiéndase por "normas reglamentarias" toda otra norma jurídica obligatoria de carácter general dictada por el Poder Ejecutivo en mérito a su competencia propia, encontrándose jerárquicamente subordinado a la Constitución y a la Ley (María Folco, 2020).

Los decretos supremos y normas reglamentarias son disposiciones emitidas por

el Poder Ejecutivo para desarrollar y complementar las leyes tributarias. Estos reglamentos tienen como objetivo facilitar la aplicación de las leyes y asegurar su cumplimiento.

Los reglamentos de las leyes tributarias son normas emitidas por el Poder Ejecutivo que desarrollan y precisan las disposiciones contenidas en las leyes. Estos reglamentos establecen los procedimientos específicos para la aplicación de los tributos y detallan aspectos técnicos y operativos.

A menudo, los reglamentos y decretos son percibidos como excesivamente detallados y técnicos. Esta sobre-regulación puede resultar en ineficiencias y dificultades en el cumplimiento. Además, la dependencia excesiva en reglamentos puede llevar a situaciones donde el Poder Ejecutivo ejerce una influencia desproporcionada en la política tributaria, e inclusive puede soslayar el contenido marco establecido en la norma legal o con rango de ley.

Jurisprudencia

En el contexto del derecho tributario en Perú, la cuestión de si la jurisprudencia constituye una fuente del derecho ha sido objeto de debate. Tradicionalmente, el derecho tributario se ha basado principalmente en las normas legales y reglamentarias, estableciendo la ley como la principal fuente de obligaciones tributarias. Sin embargo, existe una perspectiva restrictiva que sostiene que la jurisprudencia no debe ser considerada una fuente directa del derecho tributario, ya que las fuentes primarias del derecho son la Constitución, las leyes y los reglamentos. Según esta visión, la función de los tribunales es interpretar y aplicar las normas existentes, pero no crear derecho nuevo. La jurisprudencia, en este marco, serviría más bien como una herramienta interpretativa que guía la aplicación de la ley, en lugar de generar nuevas normas tributarias.

En esa línea encontramos a Moussallem al señalar que dentro del sistema adoptado, la jurisprudencia no nos parece ser una fuente del derecho, pero sí algo propio del derecho. Agrega, que la jurisprudencia, entendida como enunciado, no es derecho, pero sí, producto de la actividad de enunciación (Moussallem & Otros Autores, 2011).

Esta postura subraya la importancia de mantener la separación entre el poder legislativo y el judicial para preservar la seguridad jurídica y evitar la creación de normas a través de decisiones judiciales.

Bravo Cucci (2009) desde una perspectiva intermedia sostiene que no califican como tales las resoluciones del Tribunal Fiscal, siendo discutible que tengan tal condición aquellas dictadas al amparo del artículo 154 del Código Tributario. Ello por cuanto tales resoluciones no crean normas jurídicas, sino que aplican las mismas en la solución de controversias. Sin embargo, la importancia de los criterios extraídos de dichas resoluciones son valiosas herramientas que ayudan a interpretar el sentido de las normas tributarias en casos concretos. Y agrega que, los criterios contenidos deberán ser tomados en cuenta por el órgano encargado de resolver, como fundamentos jurídicos.

Por otro lado, la jurisprudencia, entendida como el conjunto de decisiones y interpretaciones de los tribunales, especialmente del Tribunal Fiscal, Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, desempeña un papel crucial en la clarificación y aplicación de las normas tributarias. En este sentido, algunos argumentan que la jurisprudencia no solo ayuda a interpretar y aplicar las leyes existentes, sino que también puede influir en su evolución y en la solución de lagunas legales, constituyendo así una fuente indirecta del derecho tributario.

Inclusive otros autores sostienen que, aquí corresponde agregar que, en principio, el Código Tributario admite la jurisprudencia con carácter amplio, es decir, no solo la jurisprudencia fiscal sino también de otros fueros (María Folco, 2020).

La jurisprudencia en sentido genérico (es decir, las resoluciones judiciales que pasan en autoridad de cosa juzgada y los actos administrativos firmes) son normas jurídicas obligatorias para las partes sometidas a la jurisdicción del Poder Judicial o a la atribución resolutoria de la administración pública, según sea el caso. De esta manera, de principio, podemos decir que la jurisprudencia es siempre fuente del derecho para las partes y que lo resuelto es de cumplimiento obligado para ellas. Sin embargo, la jurisprudencia puede tener un rol normativo adicional en el Derecho, que es el de precedente vinculatorio para casos futuros en el sentido de que, cuando estemos ante circunstancias similares a las anteriores ya resueltas, la resolución posterior debe ajustarse a los términos de los resuelto anteriormente para dicho caso (Rubio Correa, 2011).

Se debe mencionar, además, la existencia de resoluciones judiciales y administrativas que tienen fuerza vinculante para los futuros procedimientos o procesos que se llevan a cabo. La fuerza vinculante se fundamenta en la contribución a la equidad, y al desarrollo de nuevas soluciones, al concretizar la norma abstracta (Cáceres Castillo, & Llaque Sánchez, 2023).

La jurisprudencia constitucional, judicial o administrativa con fuerza vinculante es fuente de ciencia del derecho en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, pues emite enunciados descriptivos que fijan, conocen, explican y esclarecen el contenido de las normas tributarias para la solución del caso (Chávez Gonzales, 2022).

La jurisprudencia es una fuente importante del derecho tributario en el Perú. Las decisiones de los tribunales, especialmente del Tribunal Constitucional, la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal, que interpretan y aplican las normas tributarias, y que establecen criterios de observancia obligatoria que deben ser seguidos por la administración tributaria y los contribuyentes.

La jurisprudencia juega un papel crucial en la interpretación de las normas tributarias. Sin embargo, la falta de consistencia en algunas decisiones del Tribunal Fiscal ha generado incertidumbre entre los contribuyentes; por lo que, es imperativo analizar cómo se puede mejorar la coherencia y predictibilidad de las resoluciones de estos órganos.

La jurisprudencia en materia tributaria juega un papel fundamental en la interpretación y aplicación de las normas. Sin embargo, la falta de consistencia en algunas decisiones en el ámbito legal y constitucional ha sido objeto de crítica e inclusive podría generar incertidumbre jurídica. Esto plantea la necesidad de mecanismos más efectivos para garantizar la coherencia en la jurisprudencia tributaria y constitucional tributaria.

Asimismo, la demora en la resolución de casos por parte del Tribunal Fiscal y la falta de predictibilidad en algunas decisiones podrían afectar negativamente la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes. Al respecto, se requiere una revisión crítica de los procedimientos y criterios utilizados por este órgano.

Tribunal Fiscal

El artículo 154 del Código Tributario establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que

constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial *El Peruano*.

Por su parte, el artículo 102 del mismo Código, sostiene que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154.

Huamaní Cueva (2013) indica que las resoluciones dictadas cumpliendo lo regulado por las referidas normas constituyen plenamente fuentes del derecho tributario.

En tal sentido, las resoluciones del Tribunal Fiscal que se dictan en el marco de su competencia y conforme lo establecido en las normas citadas, son vinculantes para los contribuyentes, la Administración Tributaria y para el propio Tribunal Fiscal, siempre y cuando sean de observancia obligatoria.

Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional es el máximo intérprete de la Constitución y las decisiones que constituyen precedente constitucional vinculante según la Norma VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, son de obligatorio cumplimiento. En materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha emitido importantes pronunciamientos sobre la constitucionalidad de las normas tributarias y la protección de los derechos de los contribuyentes.

Aun cuando no pertenezca a la estructura del Poder Judicial, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional constituye un punto determinante para la interpretación de las normas y la resolución de los casos en materia fiscal. (Cachay Castañeda, 2018).

El citado autor agrega que, así pues, puede llegarse a concluir que, en lo que respecta a las controversias constitucionales en materia tributaria, la jurisprudencia emitida por Tribunal Constitucional se alza incluso como preponderante respecto de las entidades administrativas y judiciales, que deban aplicar el derecho en esta materia. Ello se desprende de lo establecido en el segundo y tercer párrafos del artículo VI⁸ del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, según el cual los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular. Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.

Corte Suprema

La Corte Suprema, a través de sus salas especializadas en materia tributaria, emite decisiones que interpretan y aplican las leyes tributarias.

De acuerdo con el artículo 37 de la Ley n.º 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo, la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede emitir sentencias que constituyan doctrina jurisprudencial vinculante, la cual se publica en el diario oficial *El Peruano* y en la página web del Poder Judicial (Ruiz de Castilla y Ponce de León, 2017).

Estas decisiones constituyen precedentes vinculantes para los contribuyentes, Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria, instancias judiciales inferiores y la propia Corte Suprema.

La jurisprudencia en el Perú, aunque importante, a veces carece de coherencia y consistencia. La variabilidad en las decisiones administrativas y judiciales puede

8 Corresponde al artículo VII.

generar inseguridad jurídica. Además, la sobrecarga de casos en los tribunales puede retrasar la resolución de disputas tributarias, afectando negativamente a los contribuyentes y a la administración fiscal.

Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria

En el caso de La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) emite resoluciones, lineamientos temporales y documentos normativos institucionales que establecen directrices y procedimientos para la administración y recaudación de tributos.

Solo las resoluciones de carácter general tienen carácter vinculante y son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes, la Administración Tributaria y sus propios funcionarios, y como tal, según el Código Tributario constituyen fuente del derecho tributario en el Perú.

Según con la Metodología para la Formulación, Aprobación y Control de los Documentos Normativos Institucionales - METDONI, Versión 1, aprobada por la Resolución de Superintendencia n.º 229-2019/SUNAT, y modificatoria, un documento normativo institucional es una disposición normativa o instrucción interna de cumplimiento obligatorio que tiene por objeto transmitir información estandarizada y aprobada sobre aspectos técnicos o administrativos de la SUNAT, que coadyuva al cumplimiento de sus funciones y procesos en los diferentes niveles organizacionales de la estructura orgánica.

Por su parte, el numeral 6.7 del acápite VI de la METDONI, establece como un tipo de documento normativo institucional a emitirse en la SUNAT, el lineamiento temporal emitido por la unidad de organización competente, para dar instrucciones que serán de aplicación durante su vigencia, ya sea la que se señale al momento de su aprobación o hasta la aprobación del procedimiento o instructivo.

En ese sentido, en el caso de los lineamientos temporales y los documentos normativos institucionales según su alcance son de obligatorio cumplimiento para los trabajadores de la SUNAT, pero como tal, no constituyen fuentes del derecho tributario, según lo establecido en la Norma III del Código Tributario.

Doctrina jurídica

La doctrina jurídica es el conjunto de estudios y opiniones de los juristas sobre el derecho tributario. Aunque no tiene carácter vinculante, la doctrina influye en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, proporcionando argumentos y fundamentos teóricos que pueden ser utilizados por los tribunales y la Administración Tributaria.

Aunque no es una fuente formal la doctrina porque no tiene carácter vinculante, no sigue un procedimiento formal para su creación, y su función es principalmente interpretativa y orientadora.

Aquí habremos de agregar nuestro convencimiento que constituye una fuente real no formal del derecho tributario al cual la norma en análisis le asigna un último peldaño en el orden jerárquico aplicable (María Folco, 2020).

Sin embargo, su importancia no debe subestimarse, ya que contribuye significativamente al desarrollo y comprensión del derecho, influyendo significativamente en la interpretación de las normas, en la formación de la jurisprudencia y aplicación del derecho tributario. Sin embargo, al profundizar en su análisis, se puede inferir que la subutilización de la doctrina por parte de los tribunales peruanos limita el desarrollo de un derecho tributario más sofisticado y adaptado a las realidades económicas contemporáneas. Al respecto, se propone

un mayor diálogo entre los juristas y académicos y la práctica jurídica como vía para enriquecer la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

En suma, la doctrina no tiene el poder de crear enunciados prescriptivos, normativos ni transformar el derecho positivo; sin embargo, tiene una función descriptiva, explicativa del derecho positivo; por ello no califica como fuente productora de derecho propiamente, sino como fuente de la ciencia del derecho en la Norma III del Código Tributario (Chávez Gonzales, 2022).

Asimismo, resulta importante la aplicación de los principios generales del derecho, siendo los principios como la buena fe y la prohibición del abuso del derecho los que deben tener una aplicación más consistente en el ámbito tributario, especialmente en la resolución de controversias entre la Administración y los contribuyentes, con el fin de sancionar dilaciones innecesarias de los procedimientos, que podrían repercutir en el recupero de la deuda tributaria.

Aunque la doctrina es valiosa, su impacto práctico en la legislación y la jurisprudencia a menudo es limitado. La falta de diálogo efectivo entre juristas y académicos, legisladores, la Administración Tributaria y los jueces puede reducir la aplicabilidad de las ideas doctrinales en la práctica tributaria; y por el contrario, puedan admitirse tesis sin un debido sustento o fundamento científico, que lejos de otorgar validez al acto emitido, terminen siendo altamente cuestionados.

Conclusiones

El derecho tributario en el Perú se basa en una serie de fuentes normativas que establecen las reglas y principios fundamentales para la imposición y recaudación de tributos. La Constitución Política, los tratados internacionales, las leyes tributarias, los reglamentos, la jurisprudencia, las resoluciones de la Administración Tributaria y la doctrina jurídica interactúan y se complementan para formar un sistema tributario coherente y justo. La comprensión de estas fuentes es esencial para los operadores y especialistas en derecho tributario y los estudiantes universitarios, ya que proporciona una base sólida para el análisis y la aplicación de las normas tributarias en el Perú.

El análisis crítico de las fuentes del derecho tributario en el Perú revela la necesidad de una revisión integral del sistema. Es crucial fortalecer la coherencia entre las diferentes fuentes, clarificar la interpretación de los principios constitucionales y mejorar la predictibilidad de las decisiones judiciales y administrativas. Asimismo, se debe buscar un equilibrio entre la flexibilidad necesaria para adaptarse a los cambios económicos y la seguridad jurídica que requieren los contribuyentes.

Se recomienda:

- Una revisión constitucional que precise los alcances de los principios tributarios fundamentales, especialmente en lo referente a la no confiscatoriedad y la igualdad tributaria. De igual forma, resulta necesario el desarrollo jurisprudencial de alcance constitucional sobre temas como el mínimo existencial como manifestación del principio de dignidad humana.
- Limitar el uso de decretos legislativos en materia tributaria solo para situaciones excepcionales, fortaleciendo el papel del Congreso en la creación de normas fiscales y promoviendo un mayor debate público sobre las medidas tributarias, pero en donde exista participación de los sectores involucrados, evitando caer en leyes con nombre propio o parciales a determinados grupos económicos.
- Implementar mecanismos para mejorar la consistencia y celeridad en las decisiones del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional, posiblemente a través de un sistema más robusto de precedentes vinculantes. De igual forma, se pueda sistematizar la búsqueda de jurisprudencias por temas y normas, con

- el fin de revisar criterios en beneficio de la predictibilidad y la seguridad jurídica.
- Desarrollar un marco normativo más claro para la incorporación y aplicación de tratados internacionales en materia tributaria, asegurando su armonización con la legislación interna.
- Fomentar una mayor integración entre la doctrina académica y la práctica jurídica tributaria, promoviendo espacios de diálogo, colaboración y armonización.

Estas medidas contribuirían a un sistema tributario más justo, eficiente y adaptado a las realidades económicas y sociales del Perú contemporáneo. El desafío consiste en lograr un equilibrio entre la necesidad de flexibilidad para responder a un entorno económico cambiante y la exigencia de seguridad jurídica que requieren los contribuyentes y la sociedad en su conjunto.

En última instancia, el fortalecimiento del sistema de fuentes del derecho tributario no solo es una cuestión técnica, sino también un imperativo ético y democrático. Un sistema tributario basado en fuentes claras, coherentes y legítimas contribuye a la construcción de una relación más armoniosa entre el Estado y los ciudadanos, fomentando la cultura y los deberes tributarios a través del cumplimiento voluntario y el desarrollo económico sostenible.

De esta forma, el sistema tributario peruano se basa en una estructura robusta de fuentes del derecho que, en teoría, deberían garantizar un sistema justo y eficiente. Sin embargo, la aplicación práctica de estas fuentes enfrenta varios desafíos. La inequidad en la carga tributaria, la complejidad normativa, la sobrecarga administrativa y la falta de coherencia en la jurisprudencia son algunos de los problemas identificados. Para mejorar el sistema tributario, es esencial abordar estas críticas y fomentar una mayor coherencia y equidad en la aplicación de las normas fiscales. Esto requerirá un esfuerzo coordinado entre los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, las entidades vinculadas al ámbito tributario, los juristas o académicos y los contribuyentes en general.

Referencias

- Alzamora Valdez, M. (1987). *Introducción a la ciencia del derecho*. Editorial y Distribuidora de Libros.
- Arancibia Cueva, M., & Arancibia Alcántara, M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria* (1.ª Ed, Vol 1). Pacífico Editores.
- Baquero, M.E. F. (2012). *Historia y fuentes del Derecho Romano*. <http://digibug.ugr.es/handle/10481/21703>
- Belisario Villegas, H. (2022). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (8.ª Ed.). Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Bravo Cucci, J. (2009). *Fundamentos del Derecho Tributario* (3.ª Ed). Grijley.
- Cáceres Castillo, D. J.C., & Llaque Sánchez, F. R. (2023). *Código Tributario*. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/codtrib.pdf>
- Cachay Castañeda, J. (2018). *Código Tributario. Casos prácticos y consultas frecuentes*. Gaceta Jurídica.
- Caverro Soto, S. M. (2024). *Informe jurídico sobre la Casación No. 4795-2018: Interpretación jurídica y fuentes del derecho en el ordenamiento jurídico tributario: Análisis respecto de la Casación No. 4795-2018*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/28413>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (Mayo de 2015). *Modelo del Código Tributario del CIAT - Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá, Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Recuperado el 07 de Setiembre de 2024, de <https://www.ciat.org/Biblioteca/>

- DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2023). (CIAT, Editor) Recuperado el 07 de Setiembre de 2024, de <https://www.ciat.org/codigos-tributarios/>
 - Chávez Gonzales, Á. (2022). Fuentes del Derecho Tributario. *Giuristi: Revista de Derecho Corporativo*, Volumen 3(Número 6), 21–56. doi:<https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>
 - Chuquicallata Reategui, F. (14 de Marzo de 2022). LP Pasión por el Derecho. (R. Vilca, Ed.) Recuperado el 31 de Agosto de 2024, de <https://lpderecho.pe/fuentes-derecho-clasificacion/>
 - Danós Ordóñez, J. E. (2006). El Principio Constitucional de n. Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. En Varios Autores, *Temas de Derecho tributario y Derecho Público - Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores. Recuperado el 09 de Setiembre de 2024
 - Du Pasquier, C. (2018). Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica (Primera Edición ed., Vol. Biblioteca de filosofía del derecho). Chile: Ediciones Olejnik.
 - Escalante Gonzáles, A. J. (22 de Octubre de 2021). LP Pasión por el Derecho. (R. Vilca, Ed.) Recuperado el 09 de Setiembre de 2024, de <https://lpderecho.pe/principio-reserva-ley-materia-tributaria-jurisprudencia-tribunal-constitucional/>
 - Fuentes Véliz, J. A. (2017). Algunas precisiones sobre la relación entre el derecho internacional y el derecho nacional peruano. (P. A. Acosta Alvarado, J. I. Acosta López, & D. Rivas Ramírez, Edits.) *De Anacronismos y vaticinios: diagnóstico sobre las relaciones entre el derecho internacional y el derecho interno en Latinoamérica*.
 - Huamani Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores. Recuperado el 07 de Setiembre de 2024
 - Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En Varios Autores, *Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores.
 - María Folco, C. (2020). *Comentario a la Norma III FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO*. En D. I. Yacolca Estares, Otros, J. Bravo Cucci, C. Gamba Valega, F. Samhan Salgado, S. Villalobos Coronel, R. Saavedra Rodríguez, G. Ulas, . . . B. I. de León de León (Edits.), *Código Tributario Comentado - 50 Años después y más (Vol. 1)*. Lima, Perú: Editora y distribuidora Ediciones Legales E.I.R.L. Recuperado el 07 de Setiembre de 2024
 - Medrano C., H. (1995). Declinación del principio de legalidad en Derecho Tributario: una constatación objetiva. *IUS ET VERITAS*, 5(10). Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15489>
 - Moussallem, T. M., & Otros Autores. (2011). *Fuentes del Derecho Tributario. Derecho Tributario: Tópicos Contemporáneos - Libro "Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho"*. Recuperado el 07 de Setiembre de 2024
 - Novak Talavera, F. (1994). *Los tratados y la Constitución Peruana de 1993. Agenda Internacional*, 2(1).
 - Real Academia Española. (2023). *Diccionario de la Lengua Española*. (Vigesimotercera edición). (Real Academia Española, Ed.) España: Real Academia Española. Recuperado el 31 de Agosto de 2024, de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/fuente?m=form>
 - Robles Moreno, C. (08 de Enero de 2008). Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno. Contenido del Código Tributario Peruano, a propósito de la Norma I del Título Preliminar. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado el 07 de Setiembre de 2024, de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/08/contenido-del-codigo-tributario-peruano-a-proposito-de-la-norma-i-del-titulo-preliminar/>
 - Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal (Segunda Edición ed.)*. México Distrito Federal, México: Oxford University Press.
 - Romero-Flor, L. M. (Julio-Diciembre de 2013). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. (B. I. Puyana, Ed.) *DIXI - Revista de Derecho y*

- Ciencias Jurídicas, 15(18). doi:<https://doi.org/10.16925/di.v15i18.646>
- Royo, F. P. (1979). Las fuentes del derecho tributario en el nuevo Ordenamiento constitucional. Recuperado el 1 de Setiembre de 2024, de <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/60007>
 - Rubio Correa, M. (2011). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho (Segunda reimpresión de la décima edición ed.). Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado el 11 de Setiembre de 2024
 - Ruiz de Castilla y Ponce de León, F. (2017). Derecho Tributario: temas básicos. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 - Salazar Urbina, D. S. (2021-I). Los Convenios para evitar la Doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República? Forseti Revista de Derecho, 10(14). doi:<https://doi.org/10.21678/forseti.v10i14.1636>
 - Sevillano Chávez, S. (2019). Lecciones de Derecho Tributario - Principios Generales y Código Tributario (Segunda Edición ed.). Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 - Sotelo Castañeda, E. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Derecho & Sociedad(29), 307–322. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17291>
 - Spisso, R. R. (2023). Derecho Constitucional Tributario (Octava edición ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot. Recuperado el 08 de Setiembre de 2024
 - Villanueva Gutiérrez, W. (2014). Las Normas Antielusivas Específicas de la Ley Interna y su Aplicación a Nivel del Tratado. Derecho & Sociedad(43). Recuperado el 09 de Setiembre de 2024, de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12588>
 - Villegas, H. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (Sétima edición ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Norma III

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a. Las disposiciones constitucionales;
- b. Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d. Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e. Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f. La jurisprudencia;
- g. Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h. La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

En esta norma del título preliminar se describen las fuentes formales del derecho tributario peruano. Se entiende por fuente los procesos o formas por medio de los cuales se produce el derecho, es decir, desde donde se origina el derecho.

Las fuentes formales de la ciencia del derecho son cuatro: la legislación, la jurisprudencia, la doctrina y la costumbre.

Como se podrá apreciar, en los literales a, b, c, d, e y g de la norma comentada se ha considerado fuentes del derecho positivo, vale decir, normas jurídicas. Además, se ha incluido a la jurisprudencia y la doctrina, ambas fuentes formales de la ciencia del derecho, aunque a esta última se le considera con un valor relativo, como se comentará más adelante.

En el caso del Perú, en el Código Tributario no se ha considerado como fuente a la costumbre, debido a que como fuente formal del derecho es contraria al principio de legalidad.

Las fuentes o formas normativas¹

En los primeros cinco literales de la norma comentada, así como en el literal g, se detallan las normas jurídicas positivas consideradas fuentes del derecho tributario.

Como primera fuente del derecho tributario se considera a las disposiciones constitucionales (literal a), es decir, la Constitución. Por ejemplo, se puede citar el artículo 74 de la carta magna en el que se regula la potestad tributaria.

Luego, se considera como fuente a los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República (literal b), como el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF) suscrito en el marco de la OCDE².

La fuerza vinculante de estos instrumentos jurídicos radica en el hecho de que son celebrados por las autoridades competentes en nombre del Estado peruano, de acuerdo con el procedimiento establecido para tal efecto en la Constitución, por lo que pasan a integrar la legislación nacional.

En este apartado conviene precisar que la Decisión 578, relativa a temas tributarios y adoptada en el marco de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), es una norma comunitaria y no propiamente un tratado, por lo que no se le puede considerar en estricto en este literal de la norma comentada. En el marco de la CAN basta con que la norma comunitaria sea publicada en su diario oficial La Gaceta para que pase a formar parte del sistema jurídico de los países que la conforman.

También se considera como fuentes del derecho tributario a las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, como el Código Tributario (Decreto Legislativo n.º 816), la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo n.º 776) y la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva (Ley n.º 26979), entre otras.

Se ha considerado como fuentes a las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales (literal d) y los decretos supremos y las normas reglamentarias (literal e).

En el literal g de la norma comentada se considera como fuente del derecho tributario peruano a las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria, como es el caso del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva aprobado mediante la Resolución de Superintendencia n.º 216-2004/SUNAT y sus modificatorias, o el Reglamento del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria aprobado mediante la Resolución de Superintendencia n.º 161-2015/SUNAT y sus modificatorias.

¹ De acuerdo con lo señalado en los considerandos de la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 047-2004-AI/TC, se puede distinguir entre las fuentes normativas con rango de ley y las que tienen un rango distinto a la ley.

² En representación del Gobierno del Perú, el ministro de Economía y Finanzas suscribió el 25 de octubre de 2017 la CAAMMF de la OCDE. En mayo de 2018, el Perú se adhirió a la CAAMMF mediante la Resolución Legislativa n.º 30774, publicada el 23 de mayo de 2018 en el Diario Oficial El Peruano, la misma que fue ratificada mediante el Decreto Supremo n.º 012-2018-EF.

En el último párrafo de la norma comentada se hace mención de las normas de rango equivalente a la ley, que son aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Esta disposición se debe analizar juntamente con lo señalado en el artículo 74 de la Constitución, en el que se regula la potestad tributaria, así como con lo señalado en el literal c de la misma norma.

Así, de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 74³ de la Constitución del Perú⁴, en materia de impuestos se ha asignado potestad tributaria originaria al Poder Legislativo para que pueda crearlos a través de leyes, mientras que el Poder Ejecutivo podrá hacerlo vía delegación de facultades mediante decretos legislativos.

En este sentido, los Gobiernos locales no pueden crear impuestos, a pesar de que contamos con impuestos administrados por las municipalidades, como son los casos del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular, entre otros, creados mediante la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo n.º 776⁵.

En el ámbito de los otros tipos de tributos, como tasas y contribuciones, en la primera parte del segundo párrafo del mismo artículo de la Constitución⁶ se ha asignado potestad tributaria originaria a los Gobiernos regionales y Gobiernos locales para que los puedan crear, pero no se hace mención de la norma mediante la cual se pueden crear dichos tributos.

Al respecto, se puede indicar que el último párrafo de la norma comentada se refiere de manera genérica a las normas que emiten los distintos órganos de gobierno que tienen asignada la potestad tributaria para crear tributos. En ese sentido, se considera como normas de rango equivalente a la ley no solo a los decretos legislativos, sino también a las ordenanzas regionales y municipales, mediante las cuales los Gobiernos regionales y locales, respectivamente, pueden crear tasas y contribuciones.

Para complementar lo expuesto, en el numeral 3 del artículo 196 de la Constitución⁷, en cuyo texto se señala que son bienes y rentas de las municipalidades, entre otros, las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por ordenanzas municipales, conforme a ley, podrá apreciarse que la referencia a los arbitrios, licencias y derechos es redundante en la medida que son tipos de tasas de acuerdo con lo señalado en la norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

En el artículo 40 de la Ley Orgánica de Municipalidades, aprobada por Ley n.º 27972 y sus modificatorias⁸, se señala que las ordenanzas son las normas de carácter general de mayor jerarquía en la estructura normativa municipal, mediante las cuales

3 Artículo modificado por la Ley n.º 28390, publicada el 17 de noviembre de 2004.

4 Primer párrafo del artículo 74 de la Constitución: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo".

5 Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo n.º 156-2004-EF y sus modificatorias.

6 Primera parte del segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución: "Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley".

7 Numeral 3 del artículo 196 de la Constitución:

"Artículo 196.- Son bienes y rentas de las municipalidades:

...

3. Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley".

8 Artículo 40 de la Ley Orgánica de Municipalidades:

ARTÍCULO 40.- ORDENANZAS

Las ordenanzas de las municipalidades provinciales y distritales, en la materia de su competencia, son las normas de carácter general de mayor jerarquía en la estructura normativa municipal, por medio de las cuales se aprueba la organización interna, la regulación, administración y supervisión de los servicios públicos y las materias en las que la municipalidad tiene competencia normativa.

Mediante ordenanzas se crean, modifican, suprimen o exoneran, los arbitrios, tasas, licencias, derechos y contribuciones, dentro de los límites establecidos por ley.

Las ordenanzas en materia tributaria expedidas por las municipalidades distritales deben ser ratificadas por las municipalidades provinciales de su circunscripción para su vigencia".

se crean, modifican, suprimen o exoneran los arbitrios, tasas, licencias, derechos y contribuciones, dentro de los límites establecidos por ley.

Asimismo, en el segundo párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario se señala que los Gobiernos locales, mediante ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias, o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.

Entonces, las ordenanzas municipales son las normas mediante las cuales los Gobiernos locales ejercerán su potestad tributaria con respecto a tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción.

En cuanto a los Gobiernos regionales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de su ley orgánica aprobada mediante Ley n.º 27867 y sus modificatorias⁹, el Consejo Regional emite ordenanzas regionales mediante las cuales se norman asuntos de carácter general, la organización y la administración del Gobierno regional, y se reglamentan materias de su competencia. Es el caso, por ejemplo, de la Ordenanza Regional n.º 000007-2021-GRC-CR del Gobierno Regional de Cajamarca, en cuyo tercer artículo¹⁰ se señala que se aprueban las tasas por derecho de tramitación de los procedimientos administrativos prestados en exclusividad por las diferentes unidades orgánicas del Gobierno regional.

La jurisprudencia

En el literal g de la norma comentada se señala a la jurisprudencia, la cual está conformada por las resoluciones adoptadas por los órganos encargados de decidir las contiendas de su competencia, sean unipersonales o colegiados, tanto en la instancia administrativa, jurisdiccional y constitucional, considerando que en la norma comentada no se hace ninguna precisión o distinción al respecto.

En el caso del ámbito administrativo, contamos con el Tribunal Fiscal, la última instancia administrativa en materia tributaria, como se señala en el numeral 1 del artículo 101, referido al recurso de apelación como segunda etapa del procedimiento contencioso tributario. Además, en el artículo 53 del mismo cuerpo normativo se establece que el Tribunal Fiscal es un órgano resolutor.

El Tribunal Fiscal puede expedir resoluciones con carácter de observancia obligatoria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 154 del Código Tributario.

La doctrina jurídica

La doctrina jurídica está conformada por las opiniones brindadas por los juristas. En el caso del derecho tributario peruano, se le considera como fuente de acuerdo con lo previsto en el literal h de la norma comentada.

Sin embargo, no se trata de una fuente obligatoria. Esta fuente es de naturaleza supletoria y sirve para respaldar, ilustrar, aclarar o precisar los fundamentos jurídicos que sustentan las normas positivas.

⁹ Artículo 38 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales:

"Artículo 38.- Ordenanzas Regionales

Las Ordenanzas Regionales norman asuntos de carácter general, la organización y la administración del Gobierno Regional y reglamentan materias de su competencia.

Una vez aprobadas por el Consejo Regional son remitidas a la Presidencia Regional para su promulgación en un plazo de 10 días naturales".

¹⁰ Artículo 3 de la Ordenanza Regional n.º 000007-2021-GRC-CR:

"TERCERO: APROBAR las tasas por derecho de tramitación de los procedimientos administrativos y servicios prestados en exclusividad estandarizados, que se han obtenido mediante el módulo de determinación de derechos de tramitación de los procedimientos administrativos y servicios prestados en exclusividad con que cuenta el Aplicativo Informático "Sistema Único de Trámites" SUT, consignados en el Nuevo Formato del Texto Único de Procedimientos Administrativos TUPA".

Cuadro 1

Fuentes del Derecho	Norma III del TP del Código Tributario
Fuentes o formas normativas (STC N 0047–2004–AI/TC) • Con rango de ley • Con rango distinto a la ley	Las disposiciones constitucionales
	Los tratados internacionales
	Las leyes tributarias
	Las leyes orgánicas o especiales (tributos regionales o municipales)
	Los decretos supremos y normas reglamentarias
	Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración tributaria
La jurisprudencia	La jurisprudencia (del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional)
La doctrina jurídica	La doctrina jurídica (no es fuente obligatoria)

Nota. Materiales de enseñanza del curso Teoría de los Tributos del profesor Álvaro Montesinos Corro.

Referencias

- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 27867, Ley Orgánica de Gobiernos Regionales. (2002, 18 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H835780>
- Ley n.º 27972, Ley Orgánica de Municipalidades. (2003, 27 de mayo). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H845702>
- Ordenanza Regional n.º 000007–2021–GRC–CR. (2021, 21 de julio). Lima. https://www.regioncajamarca.gob.pe/media/portal/IEDID/documento/15970/ORDENANZA_REGIONAL-000007-2021-CR.pdf?r=1627661036

Norma IV

PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a). Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;
- b). Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c). Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d). Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e). Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f). Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Comentario

El principio de reserva de ley dispone que determinadas materias solo pueden ser reguladas por una ley formal; es decir, no pueden ser reguladas por otra norma que no sea una ley dada por el poder legislativo. Una de estas materias es la tributación (Castillo, 1966).

La reserva de ley en el ámbito tributario es una expresión del antiguo principio de la auto imposición del impuesto mediante el cual se reconoce que el origen de todo poder está en el pueblo y que este último consiente a través de sus representantes la creación y aplicación de los impuestos que pagarán (Castillo, 1966).

El fundamento del principio de reserva de ley es garantizar el derecho de propiedad y el derecho de libertad individual mediante un sistema tributario justo.

La reserva de ley emana de la propia constitución por lo que este principio no es solo de inexcusable inobservancia para la administración sino también para el legislador ordinario.

Asimismo, este principio únicamente tiene cabida en una constitución rígida no derogable por ley ordinaria; caso contrario, el propio legislador podría levantar los límites que la reserva de ley impone (Moyano, 2010, p. 22).

En el Perú, este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política (1993), cuyo artículo 74 señala lo siguiente:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, **exclusivamente por ley o decreto legislativo** en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

...

El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. **Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.**

Por lo tanto, la reserva de ley no solo implica un límite al ejercicio de la potestad tributaria del Estado sino también garantiza el respeto de los derechos de los contribuyentes. En ese sentido, este principio representa “una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos” (Tribunal Constitucional, 2006, p. 11).

Por ello, cumpliendo lo dictado por la constitución, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario —el cual establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario— contempla este principio que debe ser de observancia en el desarrollo de las reglas de los procedimientos tributarios, así como los conceptos que serán utilizados en el desarrollo de los mismos, como en el caso del procedimiento de fiscalización, donde el auditor debe verificar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A manera de ejemplo, se puede señalar el caso de los servicios digitales y de asistencia técnica, cuyas definiciones están reguladas en un reglamento y no en una norma con rango de ley, tal como disponen la constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, lo que ha sido materia de cuestionamiento por diversos autores.

Al respecto, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante la LIR), los sujetos no domiciliados solo tributan por sus rentas de fuente peruana. En

tal sentido, califican como rentas de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales o de asistencia técnica utilizados económicamente en el país, conforme lo señala el artículo 9 de la referida norma.

No obstante, la LIR no establece una definición de lo que debe entenderse por servicios digitales o asistencia técnica, por lo que, a fin de suplir este vacío normativo, mediante Decreto Supremo n.º 086-2004-EF se incorporó al Reglamento de la LIR la definición de dichos conceptos, establecidos en los incisos b¹ y c² del artículo 4-A, respectivamente. Esta situación no se aplica al caso de las regalías, cuya definición sí se encuentra en el artículo 27 de la LIR³.

Cabe precisar que la reglamentación de las leyes es una atribución constitucional exclusiva del Poder Ejecutivo, tal como lo señala el artículo 118 de la Constitución Política.

En esa línea, La Torre Osterling (2008) señala que estos conceptos determinan el hecho imponible que constituye renta de fuente peruana sujeta a tributación, por lo que, al ser un elemento esencial del impuesto, su regulación está reservada a una norma con rango de ley.

Dado que estos conceptos resultan elementales en la evaluación realizada por el auditor dentro de un procedimiento de fiscalización, se torna necesario que se dicten normas complementarias que permitan una correcta aplicación por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria al momento de efectuar el análisis de las actividades comerciales llevadas a cabo por los contribuyentes, y que así se evite futuras contingencias en la resolución de sus casos, criterio que también ha recogido La Torre Osterling.

Por otro lado, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en su último párrafo, contempla la facultad discrecional de la Administración Tributaria, señalando que esta deberá optar por una “decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

Al respecto, la facultad discrecional de la Administración Tributaria está referida a la posibilidad que tiene el órgano administrativo de decidir actuar o no frente a una determinada situación de hecho, así como de optar entre dos o más soluciones posibles. Asimismo, dicha facultad encuentra su sustento en el principio de legalidad, toda vez que la Administración solo puede aplicarla si esta existe en una norma que la establezca, confiriéndole un margen de acción al órgano administrativo (Muñoz-Nájar Bustamante & Soria Aguilar, 2000).

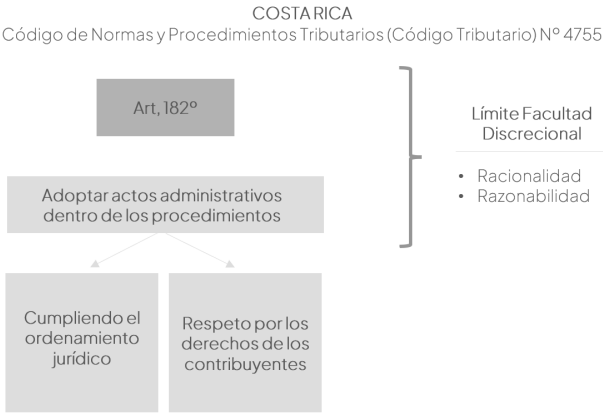
Ahora bien, en la legislación comparada observamos que la facultad discrecional en Costa Rica se encuentra regulada en el artículo 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) n.º 4755 y establece que esta se debe ejercer respetando los límites de racionalidad y razonabilidad, así como los derechos de los contribuyentes.

1 “Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información”.

2 “Es todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario”.

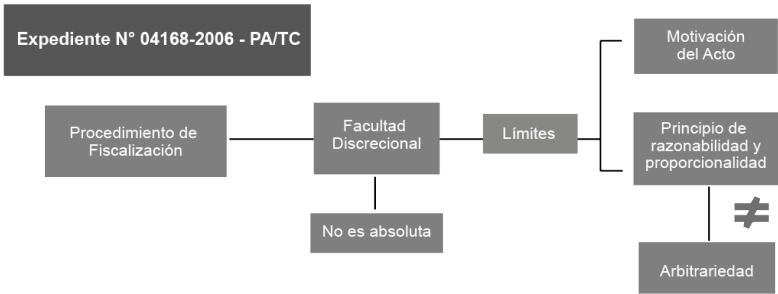
3 “Toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica”.

Figura 1
Límites a la facultad discrecional en el Código Tributario de Costa Rica



En ese sentido, se puede advertir tanto en la legislación peruana como en la costarricense que la administración tributaria tiene límites y no puede ejercer su facultad discrecional de forma arbitraria. Asimismo, en Perú es través de diversa jurisprudencia, como la Sentencia recaída en el Expediente n.º 04168-2006-PA/TC, donde podemos encontrar los límites de esta facultad discrecional, que complementa lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

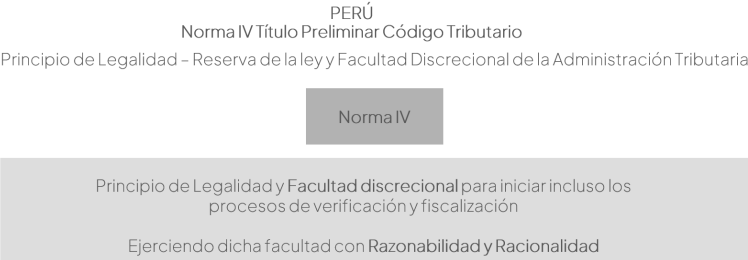
Figura 2
Límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el Perú



Nota. Adaptado del Expediente n.º 04168-2006-PA/TC.

Nota. La Administración Tributaria ejerce su facultad de fiscalización con discrecionalidad, lo que le permite un amplio margen de acción. no obstante, su accionar debe estar motivado y respetar los principios de razonabilidad y proporcionalidad; de lo contrario estaría incurriendo en una arbitrariedad.

Figura 3



Asimismo, debido a los avances de los sistemas tributarios en el mundo, y siendo la facultad discrecional la que mide las actuaciones de las administraciones tributarias, es importante mencionar al Programa de Cumplimiento Colaborativo y el impacto de la facultad discrecional en este.

El Programa de Cumplimiento Tributario Cooperativo se define como un nuevo modelo que tienen las administraciones tributarias de relacionarse y entenderse con el contribuyente, el cual está basado en el conocimiento de la realidad empresarial, la imparcialidad, la proporcionalidad y la apertura mediante la transparencia y la comunicación de información, así como la reactividad de las administraciones tributarias y la transparencia de los contribuyentes en su trato con estas, buscando reducir el riesgo fiscal y a su vez brindando seguridad jurídica.

El referido programa es un modelo que permite una relación cooperativa basada en la confianza entre los contribuyentes, organizaciones gremiales, otros agentes de la sociedad civil y las administraciones tributarias, que impacta de manera favorable en el cumplimiento tributario. Entre sus principales objetivos están fomentar el cumplimiento tributario voluntario, reducir los riesgos de planeamiento tributario agresivo y otorgar una mayor certeza tributaria hacia el contribuyente a nivel internacional.

Majdanska (2021) señala que el concepto de cumplimiento cooperativo dado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos⁴ establece cinco requisitos que se refieren a la conducta de las administraciones tributarias: conciencia comercial, imparcialidad, proporcionalidad, capacidad de respuesta y apertura (definidas por la transparencia y divulgación) (p. 77).

Asimismo, la autora precisa que una pregunta que surge al respecto es cómo garantizar que los programas cumplan con el principio de seguridad jurídica y brinden la transparencia expuesta, dado que se trata de garantizar que los contribuyentes puedan confiar en la promesa de mayor certeza hecha por las administraciones tributarias y sus programas de cumplimiento. Para ello es imprescindible verificar si la Administración Tributaria actúa dentro del marco del poder discrecional que se le ha otorgado (Majdanska, 2021).

En ese sentido, se advierte la importancia de esta facultad discrecional para las administraciones tributarias, incluso en los nuevos programas que se vienen implementando en el mundo, los cuales buscan lograr una cercanía entre las autoridades fiscales y los contribuyentes y de esta manera eliminar el riesgo fiscal, uno de los grandes retos para América en esta nueva era de la tributación. Un ejemplo es el Programa de Cumplimiento Cooperativo Fiscal de la Receita Federal de Brasil, llamado “Confía”⁵.

4 La OCDE es un foro único en donde los gobiernos y economías de mercado trabajan juntos para enfrentar los desafíos económicos, sociales y de gobernanza relacionados con la globalización, así como aprovechar sus oportunidades (Organization for Economic Cooperation and Development, 2022).

5 Programa creado mediante Ordenanza RFB n.º 387/2023, el cual busca mejorar la relación entre la Hacienda Federal y los mayores contribuyentes.

Referencias

- Castillo, J. L. (1966). El Principio de la Reserva de la Ley en el Derecho Tributario. THEMIS. Revista de Derecho, (2), 49–52.
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- La Torre Osterling, G. (2008). Concepto de asistencia técnica. https://ipdt.org/uploads/docs/07_XJorIPDT_GLTO.pdf
- Majdanska, A. (2021). An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries. IBFD Doctoral Series.
- Moyano, J. M. (2010). Límites constitucionales al ejercicio del Poder Tributario. Legalidad – Reserva de Ley en materia Tributaria. https://repo.unlpam.edu.ar/bitstream/handle/unlpam/1365/e_moylim071.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Muñoz-Nájar Bustamante, M., & Soria Aguilar, A. F. (2000). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. Derecho & Sociedad, (14), 78–87. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>
- Organization for Economic Cooperation and Development. (2022). About the OECD. <https://www.oecd.org/about/>
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (1994, 19 de setiembre [actualizado al 2023]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H764581>
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (2004, 8 de diciembre [actualizado al 2023]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>
- Tribunal Constitucional. (2006, 20 de enero). Expediente n.º 2689–2004–AA/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689–2004–AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2008, 24 de setiembre). Expediente n.º 04168–2006–PA/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168–2006–AA.pdf>

Norma V

LEY DE PRESUPUESTO Y CRÉDITOS SUPLEMENTARIOS

La Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria.

 Raúl Patricio Cortez

Comentario

El primer código tributario en el Perú, aprobado por Decreto Supremo n.º 263-H en junio de 1966 y posteriores normas modificatorias, que fueron consolidadas y ordenadas a través de textos únicos ordenados¹, no contemplaba la disposición materia de comentario.

Posteriormente, con la aprobación del segundo código tributario, mediante Decreto Ley n.º 25859 en noviembre de 1992, se dispuso como norma V el siguiente texto:

La Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueben créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria. Está prohibido bajo responsabilidad del Ministro y de los funcionarios que lo ordenen, la exoneración de tributos no autorizada por ley, no surtiendo efecto legal las resoluciones o contratos que contengan tal exoneración.

Cabe mencionar que lo dispuesto en este segundo texto del Código Tributario se estableció en el marco de una reforma estructural que transformó la economía peruana en la década de los noventa.

Por último, el tercer código tributario, aprobado por el Decreto Legislativo n.º 773

¹ Actualización del texto original a través de un primer Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 395-82-EFC, y posteriormente un segundo Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 218-90-EF.

en diciembre de 1993, estableció en la norma V que “la ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria”. Dicho texto es similar a lo señalado como norma V en el cuarto código tributario aprobado por Decreto Legislativo n.º 816 en abril de 1996, ordenamiento jurídico-tributario vigente².

Al respecto, cabe mencionar que la Ley del Presupuesto y Créditos Suplementarios en Perú³ se originó por la necesidad de establecer un marco legal que regule la asignación y ejecución de los recursos financieros del Estado. La Ley del Presupuesto se aprueba anualmente como parte del proceso presupuestario del Gobierno central, el cual se distingue en tres etapas: programación y formulación, aprobación y ejecución, y control. Conforme lo dispone el primer párrafo del artículo 78 de la Constitución Política del Perú, el presidente de la República envía al Congreso el proyecto de Ley de Presupuesto dentro de un plazo que vence el 30 de agosto de cada año. Este poder del Estado tiene hasta el 30 de noviembre para remitir la autógrafo de la Ley de Presupuesto al Poder Ejecutivo, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 80 de la carta magna.

Se debe notar que el procedimiento parlamentario para la discusión y aprobación del presupuesto se lleva a cabo dentro de parámetros restringidos no compatibles con la necesidad del análisis y los amplios debates que se requieren en los aspectos de materia tributaria.

Asimismo, lo señalado en la norma V es concordante con lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que señala que la Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no pueden contener normas sobre materia tributaria. Esto significa que las disposiciones relacionadas con impuestos, sanciones, exoneraciones y otras regulaciones tributarias deben ser tratadas en leyes específicas y no en leyes presupuestarias.

En ese mismo sentido, el Texto Único Ordenado de la Ley de Gestión Presupuestaria del Estado establece en su norma XIII que “la Ley Anual del presupuesto contiene exclusivamente disposiciones de orden presupuestal”.

En relación con los créditos suplementarios, indicar que se trata incrementos en los créditos presupuestarios autorizados provenientes de mayores recursos respecto de los montos establecidos en la Ley Anual de Presupuesto del Sector Público. Por ejemplo, conforme se señala en la Plataforma Digital Única del Estado Peruano para Orientación al Ciudadano (2022), para las municipalidades estos incrementos en los créditos presupuestarios pueden provenir de:

- d. Mayores captaciones del rubro de impuestos municipales o recursos directamente recaudados, aprobados con acuerdo del Concejo Municipal.
- e. Un convenio para realizar determinado proyecto.

Por lo tanto, esta disposición es fundamental para garantizar la claridad y la estabilidad del sistema tributario peruano, evitando la inclusión de normas tributarias en leyes presupuestarias y asegurando que cualquier modificación o derogación de normas tributarias se realice de manera explícita y transparente. Esto contribuye a la seguridad jurídica y a la predictibilidad del sistema tributario.

Concordancia

Constitución Política del Perú

Segundo párrafo del artículo 74 y Primer párrafo del artículo 77

² Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo n.º 133–2013–EF y publicado el 22 de junio de 2013 que recoge el texto del Decreto Legislativo n.º 816 y sus normas modificatorias.

³ Decreto Supremo n.º 304–2012–EF, Texto Único Ordenado de la Ley n.º 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto.

Jurisprudencia

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

- Número de Resolución : 12-5-2000
- Fecha de emisión : 11/1/2000

“Se confirma la apelada debido a que los organismos del Sector Público Nacional que financian sus remuneraciones con recursos del Tesoro Público le son aplicables la regla general de la tasa del 6% y 3% para los empleadores y trabajadores, respectivamente, por lo cual no se prorroga lo dispuesto en el artículo 2° de la ley n.º 26233 que establecía las tasas del 1% y 5% para los mencionados anteriormente, criterio que ha sido recogido en RTFs anteriores. Asimismo, respecto de la contribución al Fonavi Cuenta de Terceros, cabe resaltar que según jurisprudencia de este Tribunal es irrelevante que el MEF haya asignado o no la partida respectiva, habida cuenta que los sujetos deudores en calidad de contribuyentes son los trabajadores”.

Referencias

- Decreto Legislativo n.º 773, Código Tributario. (1993, 31 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H761518>
- Decreto Ley n.º 25859, Texto del Código Tributario. (1992, 24 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H756792>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Plataforma Digital Única del Estado Peruano para Orientación al Ciudadano. (2022, 25 de mayo). Crédito suplementario para el financiamiento de un proyecto de inversión. <https://www.gob.pe/11261-credito-suplementario-para-el-financiamiento-de-un-proyecto-de-inversion#>

Norma VI

MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior.

Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica.

 **Alvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

En la norma bajo comentario se pueden apreciar cuando menos las siguientes ideas:

1. Derogación y modificación de normas legales.
2. Derogación y modificación por otra norma del mismo rango o jerarquía superior.
3. Derogación expresa.

En el artículo 103 de la Constitución se señala que la ley se deroga solo por otra ley, y que queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

En efecto, las normas tributarias se derogan y modifican mediante otra norma tributaria, o de otra naturaleza, siempre que esta sea del mismo rango o superior. En este caso se trata de una derogación expresa, es decir, una declaración del legislador en el sentido de dejar sin efecto la norma que se deroga. Por otro lado, no se permite en el campo tributario la derogación tácita, que se entiende como la incompatibilidad absoluta entre dos normas, una anterior y otra posterior, aun cuando no se haya declarado ese efecto de manera expresa en la norma más reciente.

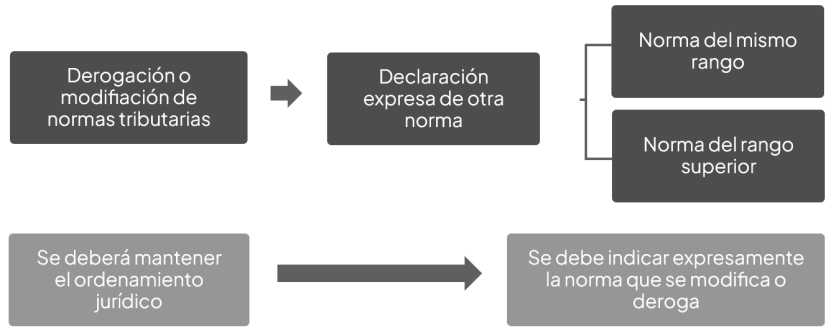
Al respecto, debe considerarse lo dispuesto en el artículo 51 de la Constitución, conforme al cual las disposiciones de la carta magna prevalecen sobre toda norma legal, y estas sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. Esta es una expresión del principio de supremacía o jerarquía de las normas.

Por ejemplo, una ley podrá ser derogada a través de otra ley o de un decreto legislativo, pero no por un decreto supremo. En cambio, mediante una ley sí se podrá derogar un decreto supremo.

Conviene tener presente que en el artículo I del Título Preliminar del Código Civil se ha señalado que la derogación puede ser expresa o tácita.

Con respecto a las normas tributarias solo cabe la derogación expresa. Además, se ha señalado que en todos los casos de derogación o modificación debe indicarse expresamente la norma que se deroga o modifica. Esta exigencia de técnica legislativa permite brindar certeza y seguridad jurídica al sistema tributario.

Cuadro 1



Nota. Extraído de materiales de enseñanza del curso Teoría de los Tributos del profesor Álvaro Montesinos Corro.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Norma VII

REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

- a. Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, el sustento que demuestre que la medida adoptada resulta más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos, y la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados.

Estos requisitos son de carácter concurrente.

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación y aprobación de la propuesta legislativa.

- b. Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

No deberá concederse exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre impuestos selectivos al consumo ni sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente.

- c. El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, los indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario; así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

- d. Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas. En el caso que la propuesta sea presentada por el Poder Ejecutivo se requiere informe previo favorable del Ministerio de Economía y Finanzas.
- e. Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria a la misma norma.
- f. Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79 de la Constitución Política del Perú.
- g. Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

La Ley o norma con rango de ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.

- h. La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto de los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 de la Ley del impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.
- i. Solo podrán ser beneficiarios de alguna exoneración, incentivo o beneficio tributario, aquellos sujetos que emitan comprobantes de pago electrónicos por la prestación de las actividades económicas que realizan, en tanto estén obligados, de acuerdo con las normas que emita la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Para toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, la Administración Tributaria se encuentra obligada de publicar en su sede digital, los nombres o razón social o denominación social de los beneficiarios, el Registro Único del Contribuyente, y el monto de la

exoneración, incentivo o beneficio tributario. En el caso que dicho monto se encuentre dentro del alcance de la reserva tributaria, se deberá publicar agrupado según concentración del uso de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, tipo de contribuyente, actividad económica, rango de ingresos de los beneficiarios u otra agrupación pertinente a los objetivos de la norma.

La publicación a que se refiere el párrafo anterior se realizará anualmente, dentro de los noventa (90) días calendario del siguiente año de la fecha de acogimiento o goce de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, y tratándose de la exoneración, incentivo o beneficio tributario relacionados con impuestos de periodicidad anual, dentro de los noventa (90) días calendario siguientes a la última fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del impuesto.



John Hitler Mena Dávila

Comentario

El legislador tributario originario o derivado, con el propósito de restringir la dación de disposiciones tributarias que establezcan una exoneración, incentivo o beneficio tributario, ha establecido taxativamente en el artículo VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario los requisitos de procedibilidad para la producción de un dispositivo legal que contenga dichos supuestos.

El primer requisito de procedibilidad es que la disposición tributaria que contenga una exoneración, incentivo o beneficio tributario deberá encontrarse sustentada en una exposición de motivos que enuncie de manera clara el objetivo y alcance de la propuesta normativa, el efecto de la norma sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado, estableciendo el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir, con el propósito de no generar un déficit fiscal, y el beneficio económico sustentado en estudios que demuestren que la medida adoptada es la más idónea para la consecución de los objetivos propuestos, siendo dichos requisitos de carácter concurrente.

Por lo tanto, se puede colegir que el legislador ha establecido requisitos de procedibilidad que hacen que la dación de beneficios tributarios sea una medida legislativa de última ratio, y en caso de ser una medida necesaria se debe fundamentar la idoneidad de la medida, así como su costo fiscal y los mecanismos alternativos para la generación de los ingresos fiscales que se dejarán de percibir, con el propósito de no incurrir en déficit fiscal.

El inciso b del artículo 7 del modelo de Código Tributario del CIAT establece que solo la ley puede otorgar exenciones, reducciones o beneficios tributarios, existiendo un vacío en lo que se debe entender por exenciones, reducciones o beneficios tributarios. Asimismo, el artículo IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario prescribe que solo por ley o decreto legislativo, en el caso de delegación de facultades, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, pero mantiene la deficiencia normativa del modelo de Código Tributario del CIAT, en el extremo de subsistir el vacío normativo respecto de lo que se debe entender por exoneración, incentivos o beneficios tributarios, por lo que resulta indispensable remitirnos a la doctrina y la jurisprudencia para conocer los alcances de dichas instituciones jurídico-tributarias.

Ruiz de Castilla Ponce de León (2013) sostiene que en la inmunidad, inafectación y exoneración no se produce una carga tributaria, a contrario sensu, en el beneficio el punto de partida es la existencia de una carga tributaria que en un momento

posterior es reducida o eliminada por voluntad del legislador. Así mismo, manifiesta que el género es la desgravación o liberación tributaria, mientras que la inmunidad, la inafectación, exoneración, incentivo y beneficios tributarios son las especies.

La inmunidad es un presupuesto anterior a la potestad tributaria y tiene como fuentes a las disposiciones constitucionales y los tratados. Un ejemplo de inmunidad tributaria establecida por el legislador constituyente lo encontramos en el artículo 19 de la norma fundamental peruana, dispositivo constitucional que otorga inmunidad tributaria a las entidades educativas de todo tipo de tributo, existiendo solo la posibilidad de gravar con el impuesto a la renta a las entidades educativas con fines de lucro y quedando proscrito constitucionalmente que el legislador pretenda gravar con el impuesto temporal a los activos netos (ITAN) a las entidades educativas con fines de lucro, tal como se desprende del precedente judicial vinculante establecido por la Corte Suprema en la Casación n.º 13708–2022–Lima publicada en el diario oficial *El Peruano* el 26/9/2023 (Marquez Daudt, 2005).

La inafectación es aquella situación jurídico-tributaria que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo y se diferencia de la inmunidad en el extremo de que la inmunidad es anterior al ejercicio de la potestad tributaria y la inafectación es una figura que procede a posteriori de la instauración y el ejercicio de la potestad tributaria. Existe inafectación lógica e inafectación legal. En el primer supuesto, los hechos económicos que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del tributo se constituyen como una deducción lógica; en cambio, en la deducción legal, el legislador establece una lista taxativa de hechos económicos inafectos por voluntad del legislador (Bravo Cucci, 2009).

La exoneración es la figura tributaria en la que el hecho económico se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la ley, pero por voluntad del legislador se libera de la carga tributaria y no se produce el nacimiento de la obligación tributaria; es decir, es un hecho gravado y se encuentra dentro del ámbito de la hipótesis de incidencia tributaria, pero no se materializa el nacimiento de la obligación por voluntad debidamente fundamentada del legislador. En el caso peruano, no es suficiente la voluntad del legislador, sino que debe existir una fundamentación de índole económica que habilite el tratamiento tributario diferenciado (Bravo Sheen & Villanueva Gutierrez, 1998).

Ruiz de Castilla (2013) postula que los incentivos son instrumentos de naturaleza tributaria utilizados para influir en las decisiones de los agentes económicos. En ese sentido, los incentivos son medios para la consecución de un fin que consisten en la reducción o la eliminación de la carga tributaria siempre que la decisión o conducta del agente económico se subsuma dentro del supuesto previsto por la ley, por lo que se puede colegir que existe una relación causa-efecto entre la decisión o conducta del contribuyente y la reducción de la carga tributaria. Un ejemplo clásico donde se evidencia la materialización de esta figura es el crédito tributario por reinversión, donde se otorga un crédito para efectos del impuesto a la renta, de acuerdo con el nivel de inversión de las utilidades.

Finalmente, los beneficios tributarios son una figura en la que el hecho económico se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma y se produce el nacimiento de la obligación tributaria, pero el legislador decide otorgarle una ventaja al contribuyente, la misma que le permite reducir o eliminar su carga tributaria. Por ejemplo, la reducción de 50 UIT a la base imponible del impuesto predial para los adultos mayores a 60 años o en edad de jubilación.

La principal diferencia entre la inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributarios es que en la inmunidad, inafectación, exoneración y beneficio tributarios se toman en cuenta aspectos objetivos y subjetivos asociados con el ámbito de aplicación del tributo; en cambio, el incentivo tributario está condicionado a ciertas decisiones o comportamientos de los agentes económicos, y solo después de haberse producido dicho comportamiento o conducta procede la reducción o eliminación total de la carga tributaria (Ruiz de Castilla, 2013).

Ahora bien, una vez desarrollado el contenido y alcance de las figuras tributarias descritas en la norma VII del TUO del Código Tributario se puede colegir que la regla de procedibilidad contenida en el inciso a del citado dispositivo legal de carácter procedimental resulta constitucionalmente válida y reduce el ámbito de discrecionalidad del legislador para la dación y el otorgamiento de tales figuras, al constituir en estricto una pérdida de ingresos fiscales que deberán ser compensados con el bienestar generado por la aplicación en el tiempo de dicha norma y otra fuente de financiamiento que impida la generación de un déficit fiscal intolerable e insoportable en un Estado constitucional de derecho.

A mayor abundamiento, la regla contenida en el inciso a de la norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario debe ser interpretada de manera sistemática y sobre la base del principio de unidad de la Constitución y su fuerza vinculante con el último y penúltimo párrafos del artículo 79 de la Constitución, dispositivo constitucional que establece la obligación de contar con el informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas para la dación de una norma tributaria que establezca una exoneración o beneficio tributario.

El otro candado o límite establecido por el legislador para la dación y aplicación de las figuras tributarias descritas en el artículo VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario es el hecho de que deberá ser compatible con los objetivos de política fiscal establecidos en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

Seguidamente, el legislador tributario refuerza la rigidez de los candados prescritos en la norma VII del citado cuerpo normativo, al establecer en su inciso c que la propuesta legislativa deberá señalar de manera expresa el fin de la medida, los beneficiarios y el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, la que no podrá exceder de tres años, y que si la propuesta normativa no establece un plazo se entenderá que este se otorga por un plazo de tres años. En ese sentido, el legislador tributario limita el ámbito temporal para la dación de una de las figuras analizadas, plazo que no podrá exceder de tres años. No obstante, se considera que, para dotar de mayor fuerza normativa a dicha restricción legal, se debe elevar a la categoría de disposición constitucional que puede ser incorporada al artículo 79 del texto constitucional vigente.

En el inciso d del artículo VII del cuerpo normativo bajo análisis se elabora un desarrollo constitucional de la regla contenida en el penúltimo párrafo del texto constitucional, por lo que su observación y cumplimiento es un mandato imperativo para el legislador tributario.

El inciso e prescribe que el ámbito de aplicación de la norma que otorga una exoneración, incentivo o beneficio tributario se computará a partir del primero de enero del año siguiente de su publicación, salvo que la norma establezca un momento anterior para su plena aplicación.

El inciso f de la norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario es una norma de desarrollo constitucional que refuerza la regla contenida en el último párrafo del artículo 79 de la Constitución, por lo que su observancia es un mandato imperativo para el legislador tributario originario o derivado. En ese sentido, para otorgar un tratamiento tributario diferenciado para una determinada zona del país existe una reserva de ley absoluta, quedando proscrita la dación de un decreto legislativo que pretenda establecer dicho tratamiento especial y diferencial en materia tributaria, una facultad única y excluyente del Congreso de la República.

El inciso g de la norma VII bajo comentario regula la posibilidad jurídica de aprobar por única vez la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un periodo tributario de tres años; sin embargo, al ser una restricción legal, no se constituye como un obstáculo formal y material para el legislador originario, por lo

que para evitar que el Congreso extienda más allá de lo establecido la vigencia de una exoneración, incentivo o beneficio tributario, resultaría indispensable elevar esa disposición que regula la temporalidad de la norma a una disposición de rango constitucional.

Finalmente, el inciso h de la norma VII del TUO del Código Tributario establece una excepción a la temporalidad de la norma que otorga una exoneración, incentivo o beneficio tributario, prescribiendo que el legislador podrá establecer plazos distintos respecto de la vigencia de la exoneración establecida en los apéndices I y II del TUO de la Ley del IGV y el artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo tanto, se puede colegir que las exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios son figuras tributarias utilizadas como un medio para conseguir un fin constitucionalmente válido, el mismo que debe ser expreso y determinar el alcance de los beneficiarios de la media legislativa y el ámbito temporal, teniendo como límite el plazo de tres años que pueden ser prorrogados como máximo por un plazo de tres años. Dicha restricción en el ámbito de la temporalidad de la norma no aplica para las exoneraciones establecidas en los apéndices I y II del TUO de la Ley del IGV y el artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

No obstante, se considera que dichas restricciones al ámbito de la producción legislativa de una norma que establezca exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios deben estar establecidas en una norma de mayor jerarquía, por lo que se sugiere se incorporen en el artículo 79 de la norma fundamental peruana, a fin de dotar de eficacia a los requisitos de procedibilidad y los límites a su temporalidad.

La norma bajo comentario realiza un desarrollo constitucional del artículo 79 de la carta magna peruana al establecer la obligación de un informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas para la dación y producción normativa de una disposición tributaria que establezca una exoneración, incentivo o beneficio tributario. Así mismo, se positiviza a nivel legal la reserva de ley absoluta para el establecimiento de un tratamiento tributario diferenciado en una determinada zona del país, bajo la premisa de que dicho tratamiento podría menoscabar el principio de igualdad y equidad tributaria si es que no se fundamenta en una condición constitucionalmente válida, por lo que se requiere mayor consenso de las fuerzas políticas para su materialización y concretización.

Referencias

- Bravo Cucci, J. (2009). Fundamentos de Derecho tributario. Editora Jurídica Grigley.
- Bravo Sheen, D., & Villanueva Gutierrez, W. (1998). La imposición al consumo en el Perú. Estudio Caballero Bustamante.
- Marquez Daudt, E. V. (2005). Inmunidad Tributaria de las Entidades Asistenciales: ¿Es necesaria Ley Complementaria? Revista VECTI – GALLA, (1), 26–27.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. Foro Jurídico, (12), 136–148. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>

Norma VIII

INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

 **John Hitler** Mena Dávila

Comentario

La norma VIII del TUO del Título Preliminar del TUO del Código Tributario es una norma procedimental que ha evolucionado en el tiempo. En un principio, se empleaba como una norma que regulaba los métodos de interpretación de las disposiciones tributarias. Era una norma antielusiva, aplicada por la SUNAT para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, y contenía un mandato de prohibición, teniendo en el Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF los siguientes enunciados:

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 - tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

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

En ese sentido, se puede determinar que el primer enunciado normativo contenido

en la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario era una norma habilitante; es decir, habilitaba al operador del derecho a emplear todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. En consecuencia, se podía aplicar el método literal, el método de *ratio legis*, el método sistemático por comparación de normas, el método sistemático por ubicación de la norma, el método histórico, el método sociológico, etc.

Respecto del segundo enunciado normativo de la citada norma VIII, el Tribunal Fiscal (2011), en la RTF n.º 10923-8-2011, estableció lo siguiente en relación con la disposición normativa contenida en la norma VIII del TUG del Código Tributario creado con el Decreto Supremo n.º 135-99-EF:

La citada norma VIII recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados. (p. 7)

En ese orden de ideas, el segundo dispositivo legal contenido en la norma VIII del citado Código Tributario incorporaba el criterio de realidad económica, no como un método de interpretación, sino de apreciación o calificación del hecho imponible, cuya pretensión era averiguar y determinar la real operación económica subyacente en el negocio civil aparente, por lo que, en virtud del citado dispositivo legal, la Administración Tributaria se encontraba facultada para fiscalizar los hechos imponibles camuflados bajo formas jurídicas aparentes.

Respecto de la norma VIII, Terrones López (2005) sostuvo que la doctrina en Latinoamérica reconoce amplia libertad de acción al intérprete de las normas tributarias y que dicha libertad se encontraba contenida en el modelo de Código Tributario de América Latina de 1967, según el siguiente enunciado:

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica". Añade también que, "Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas. (Código Tributario de América Latina, citado por Terrones López, 2005, p. 109)

A mayor abundamiento, el Tribunal Fiscal, en su línea jurisprudencial materializada en las RTF n.º 04773-4-2006 y 4774-4-2006, estableció que el criterio de calificación económica de los hechos subyacentes de un negocio jurídico debe entenderse como la discrepancia entre la realidad económica y la forma jurídica empleada para celebrar el negocio jurídico que contiene una determinada operación económica, y puede descubrirse al existir disimilitudes entre la forma y el fondo, siendo una dimensión de los desajustes los actos simulados. Por lo tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del citado colegiado administrativo, una dimensión en la que operaba el criterio de la calificación económica contenido en la norma VIII era la de los hechos imponibles ocultos bajo actos jurídicos simulados.

Uno de los casos dilucidados en la jurisdicción del Tribunal Fiscal, en el que se evidenció la discrepancia entre la forma y el fondo, fue el caso en el que las partes

celebraron un contrato en el cual una de ellas se obligaba a transferirle a la otra, a título oneroso, pavos vivos, operación exonerada del IGV; adicionalmente, como “promoción”, le ofreció el servicio de matanza, eviscerado y congelado, operación gravada con el IGV. Sin embargo, al analizar los hechos subyacentes del negocio jurídico aparente, el colegiado administrativo confirmó el reparo de la SUNAT y estimó que los hechos evidencian una distorsión de las formas y la realidad económica subyacente del negocio jurídico celebrado, dado que en realidad el contribuyente buscaba eludir el pago del impuesto, y la operación real del citado negocio fue la venta de pagos beneficiados, operación que se encontraba gravada con el IGV.

Finalmente, se trae a colación un caso célebre, donde la Administración Tributaria, aplicando la norma VIII, calificó la realidad económica subyacente de la escisión celebrada entre el Banco Interbank y la empresa promotora Intercorp, en la que se determinó que detrás de la forma jurídica elegida, escisión parcial, emergía el acogimiento indebido al régimen de excepción contenido en la ley del IGV y el impuesto a la renta para el caso de reorganización de sociedades. Es menester manifestar que el reparo realizado por la SUNAT al grupo Promotora Intercorp fue confirmado por el Tribunal Fiscal en la RTF n.º 10923–8–2011.

La decisión administrativa del colegiado administrativo fue impugnada por el grupo Promotora Intercorp a través de la interposición de la demanda contencioso administrativa, signada con el Expediente n.º 4560–2011–0, demanda que fue declarada infundada por el juez de primera instancia y confirmada por la Sala Superior, la misma que estableció lo siguiente:

El numeral 5) del artículo 172 de la Ley General de Sociedades exige realizar un proyecto de escisión, incluyendo la relación del reparto, entre los accionistas o socios de la sociedad escindida, de las acciones o participaciones a ser emitidas por las sociedades beneficiadas. Por su parte, el artículo 178° de la anotada ley prescribe que la escisión entra en vigor en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión, siendo que a partir de esa fecha las sociedades beneficiadas asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no. En este caso, Interbank como sociedad beneficiada no ha asumido las operaciones vinculadas al negocio inmobiliario y de construcción, a las que se dedicaba Promotora Intercorp S.A. como actividad principal, así como tampoco ha emitido las respectivas acciones a favor de los accionistas de la sociedad escindida. En tal sentido, dado que el reparo efectuado al IGV y al Impuesto a la Renta es conforme a derecho, corresponde confirmar la sentencia apelada que declara infundada la demanda.

Como se puede apreciar, la Sala Superior confirmó la sentencia de primera instancia, la cual, declarando infundada la demanda del grupo Promotora Intercorp, confirmó el criterio jurisprudencial del Tribunal Fiscal, que confirmó la aplicación de la regla de calificación económica realizada por la Administración Tributaria, determinándose que la escisión realizada entre el Banco Interbank y Promotora Intercorp no cumplió con dos de los tres elementos de la figura jurídica de la escisión parcial; es decir, que el negocio realizado se oriente a mantener la continuidad de la actividad económica, en la que subyace la idea de una empresa en marcha y su permanencia de funcionamiento. En este caso, Interbank no continuó con el negocio inmobiliario y no se evidenció la emisión de acciones por la reducción del capital y transferencia del bloque patrimonial.

Finalmente, la empresa presentó el recurso extraordinario de casación, el cual fue resuelto por la Corte Suprema con la Casación n.º 9258–2016–Lima, la misma que lo declaró improcedente por los siguientes fundamentos:

De las infracciones normativas invocados por la parte impugnante, se evidencia que pretende una nueva revisión de los hechos y medios probatorios, situación que no puede darse en esta instancia, pues este es un recurso excepcional. Por lo que, pretender cuestionar los razonamientos a los que ha arribado el colegiado superior, por no encontrarse acorde a su postura; no es una circunstancia que se pueda subsumir dentro de los fines del recurso de Casación; por lo que el recurso resulta improcedente.

Por lo tanto, la decisión judicial adquirió la calidad de cosa juzgada y consecuentemente la calificación del hecho imponible realizada por la SUNAT en virtud de la norma VIII fue conforme a derecho y se ajustó a la ley. En ese orden de ideas, se evidencia que la norma VIII contenía una disposición antielusiva que dotaba de facultades a la Administración Tributaria para extraer la sustancia económica de una figura jurídica aparente y proceder a calificar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

En relación con el tercer enunciado normativo contenido en el tercer párrafo de la norma VIII, vigente en el Código Tributario aprobado con el Decreto Supremo n.º 135-99-EF, se puede evidenciar que contenía un límite formal y material para los operadores del derecho, en especial para el intérprete de las normas tributarias; es decir, para la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. De esta manera, el citado dispositivo legal contenía una obligación de no hacer, una prohibición expresa según la cual vía interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En ese sentido, se observa que el tercer párrafo de la citada norma VIII contenía implícitamente el desarrollo constitucional del principio de reserva de ley, estableciendo una obligación de "no hacer" para los intérpretes formales de las normas tributarias, en el sentido de quedan prohibidos, vía interpretación, de crear tributos, establecer sanciones o conceder exoneraciones, facultades reservadas por el constituyente para ser desarrolladas por el Poder legislativo (facultad originaria) o el Poder Ejecutivo (facultad derivada), a través de una ley o norma de rango equivalente, de acuerdo con las reglas y principios establecidos en el artículo 74 de la norma fundamental y el artículo 104 de la carta magna.

El artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1121, publicado el 18 de julio de 2012, modificó la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario de acuerdo con el siguiente texto:

Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Como se puede apreciar, con el citado cambio normativo realizado en virtud de la facultad delegada del Congreso de la República, dispuesto por la Ley n.º 29884, y de conformidad con el artículo 104 de la Constitución Política del Perú, se extrajo la regla antielusiva contenida en el segundo párrafo de la citada norma VIII y se incorporó la misma a la norma XVI del Código Tributario, con otras reglas para que la Administración Tributaria pueda combatir el fenómeno de la elusión y simulación en materia tributaria.

Es pertinente precisar que, con el citado cambio normativo, la norma VIII dejó de ser una norma que establecía facultades de la Administración para la calificación del hecho imponible, para convertirse en una norma que solo contiene las reglas de interpretación de las normas tributarias y los límites para la labor de interpretación de los operadores formales del derecho tributario; es decir, para la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el órgano jurisdiccional ordinario y residual.

Sobre la norma VIII, la Corte Suprema de la República, en la Casación n.º 4392–2013–Lima, estableció lo siguiente:

En el caso peruano, el legislador no ha limitado ni ha acogido alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, estableciendo que para la interpretación de aquellas se pueden utilizar los diversos métodos de interpretación admitidos por el derecho, sin embargo es importante anotar al respecto que la elección que debe realizar el juez del método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar, en tanto algunos no serán compatibles con la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del título preliminar del TUO del Código Tributario. (considerando 3.5)

En ese orden de ideas, de acuerdo con el criterio jurisprudencial de la Corte Suprema, la norma VIII no descarta la aplicación de la analogía ni la interpretación extensiva ni la restrictiva, sino que su uso se encuentra limitado por la prohibición contenida en su segundo párrafo; es decir, para la creación de tributos, el establecimiento de sanciones y la concesión de exoneraciones, quedando esa facultad reservada por mandato constitucional para el legislador ordinario o derivado, de acuerdo con el artículo 74 del texto constitucional. Asimismo, la Corte Suprema estableció que la analogía solo resulta inaplicable para las normas tributarias que restrinjan derechos.

En ese contexto, la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario es una norma de desarrollo constitucional que vincula al intérprete con el contenido del texto legal de las disposiciones tributarias, quedando proscrito que vía interpretación se extienda el contenido de las disposiciones tributarias a sujetos o supuestos no establecidos en la ley, lo que en buena cuenta es el sometimiento al principio subyacente detrás de dicha regla, es decir, el principio de reserva de ley, que deviene del aforismo *nulum taxation without representation*.

La Corte Suprema, en la Casación n.º 4795–2018–Lima, estableció el siguiente criterio jurisprudencial en relación con la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario:

Siguiendo este contenido normativo, se observa que, para la creación de normas tributarias y su regulación, el legislador ha establecido de forma taxativa las normas que deberán ser observadas para tal efecto. Con ello, los diversos intérpretes del derecho tributario (juez, entidad administrativa, administrado y justiciable) deberán aplicarlas y, de requerir una interpretación mayor para arribar a su verdadero sentido, utilizarán los diversos métodos que admite el derecho tributario, sin traer una norma que no forme parte de la descripción expresa hecha por el legislador para efectos de interpretar la forma de aplicación de los elementos esenciales; más aún si estas normas se encuentran en relación directa con el principio constitucional de reserva de ley. (considerando 6.10)

La Corte Suprema estableció en la casación precedente que la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario contiene una lista taxativa de materias tributarias que se encuentran limitadas para el intérprete. En ese sentido, vía de interpretación

no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones ni extender las disposiciones tributarias a sujetos y supuestos no establecidos por la ley. Consecuentemente, la Corte Suprema reconoce la vinculación del intérprete al principio de reserva de ley; es decir, que las materias taxativamente prohibidas solo pueden ser reguladas por el legislador ordinario y el legislador derivado, de acuerdo con el artículo 74 y 104 de la carta magna.

En la citada casación, la Corte Suprema estableció que las Normas Internacionales de Contabilidad no constituyen fuente del derecho tributario por haber sido oficializadas por un órgano distinto a la Administración Tributaria. Estas pueden servir como referencia para aplicar las normas tributarias, pero su uso como norma interpretativa queda proscrito a juicio de la Tercera Sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema.

La Corte Suprema, en la Casación n.º 6619–2021–Lima, estableció como precedente vinculante el siguiente criterio jurisprudencial:

Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

La máxima instancia judicial de la justicia ordinaria estableció, al amparo del artículo 36 del TUO de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo como precedente vinculante, que la norma VIII contiene reglas que permiten emplear todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho para interpretar las normas procesales y sustanciales de carácter tributario, quedando proscrito para el intérprete en vía de interpretación crear impuestos, establecer sanciones, conceder exoneraciones y extender las disposiciones tributarias a otros sujetos o supuestos no establecidos en la ley. Asimismo, se refuerza la idea de que la norma VIII es una norma de desarrollo constitucional que vincula al intérprete con los principios de legalidad y reserva de ley.

Gonzales (2021) sostiene que la interpretación jurídica es la actividad intelectual que tiene por finalidad establecer el significado que debe asignarse a las disposiciones tributarias de carácter procesal y sustancial, sobre todo en los casos en los que las disposiciones tributarias no son claras o contienen ciertos vacíos normativos. En ese sentido, la interpretación es un proceso intelectual que consiste en extraer el real significado de las disposiciones tributarias y establecer la norma vinculante para la Administración y los administrados.

El Tribunal Constitucional (2003), en la sentencia recaída en el Expediente n.º 010–2002–Al/TC, estableció la diferencia entre disposición y norma:

En ese sentido, se debe subrayar que en todo precepto legal se supone distinguir: a) El texto o enunciado; es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición) y b) el contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma). (fundamento 34)

Por lo tanto, se puede colegir que los preceptos legales contenidos en el Código Tributario y las leyes tributarias son disposiciones cuyo contenido normativo vinculante se puede extraer, una vez interpretadas conforme con las reglas contenidas en la norma VIII. Por esta razón se resalta la importancia de las reglas contenidas en la citada norma, al establecer que las normas tributarias serán

interpretadas conforme con todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, con el límite de la prohibición taxativa contenida en el segundo párrafo, proscripción que refuerza la vinculación del intérprete al principio de legalidad y reserva de ley.

Así, sobre la base del análisis de la evolución normativa de la norma VIII, la jurisprudencia y la doctrina, se puede colegir que la norma VIII contenía reglas interpretativas, de calificación del hecho imponible y límites para la función del intérprete de las disposiciones tributarias. Posteriormente se modificó la norma en el 2012 con la publicación del Decreto Legislativo n.º 1121 y se extrajo la regla antielusiva para incorporarla en la norma XVI. En la actualidad, la norma VIII contiene reglas de interpretación de las normas tributarias y un mandato que prohíbe que vía interpretación se creen tributos, establezcan sanciones, concedan exoneraciones y extiendan las disposiciones tributarias a sujetos o supuestos no establecidos en la ley. En ese sentido, la norma VIII del Código Tributario concede un amplio margen de acción en la labor del intérprete, aunque esa libertad no es absoluta y se debe desarrollar en armonía con la prohibición contenida en el segundo párrafo de dicha norma.

Referencias

- Corte Suprema de la República. (2015, 24 de marzo). Casación n.º 4392–2013–Lima. Lima. https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/e0a71980442f89fbbc80fe01a4a5d4c4/Resolucion_4392-2013.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=e0a71980442f89fbbc80fe01a4a5d4c4
- Corte Suprema de la República. (2020, 2 de diciembre). Casación n.º 4392–2013–Lima. Lima.
- Corte Suprema de la República. (2023, 12 de enero). Casación n.º 6619–2021–Lima. Lima.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Gonzales, Á. M. C. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Giuristi: Revista de Derecho Corporativo*, 2(4), 151–180.
- Terrones López, R. (2005). La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Derecho & Sociedad*, (24), 106–115.
- Tribunal Constitucional. (2003, 3 de enero). Expediente n.º 010–2002–AI/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.html>
- Tribunal Fiscal. (2011, 24 de junio). Resolución n.º 10923–8–2011. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_10923.pdf

NORMA VIII

INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

 **Henry Mark Plasencia Castro**

Comentario¹

La norma VIII contiene dos párrafos. El primero está vinculado a las técnicas o métodos de interpretación del derecho tributario y el segundo se encuentra relacionado con la prohibición de extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Métodos de interpretación del derecho tributario (primer párrafo)

Resulta innegable que en la exégesis de las normas tributarias —como en toda norma jurídica— se suscitan diferentes posturas, y ello puede producir incertidumbre y falta de predictibilidad. La interpretación de las leyes no es sino un aspecto del más amplio problema de la interpretación de las declaraciones de voluntad. Frente a una ley, como frente a un contrato, se plantea el mismo problema: ¿cuál es el significado exacto? La consecuencia de esa labor es la interpretación, que consiste en desentrañar el significado de las normas y de las manifestaciones de voluntad, las cuales tienen reglas distintas según la naturaleza del asunto materia de exégesis (Iannacone, 2001).

¹ Las opiniones académicas vertidas en el presente artículo son realizadas por el autor a título personal y pueden coincidir o discrepar de otras posturas en la academia

En efecto, las normas tributarias son normas legales y por tal motivo, para descubrir su significado es admisible la utilización de todas las técnicas de interpretación que otorga el derecho. Así, los operadores del derecho tributario pueden acudir a la interpretación literal, la interpretación lógica (*ratio legis*), la interpretación sistemática y la interpretación histórica.

Al interpretar las normas se debe tomar en cuenta el sentido jurídico y técnico que corresponde. No obstante, al efectuar la labor interpretativa es válido considerar los términos y acepciones comunes de la semántica cuando en los dispositivos interpretados algunas palabras carecen de definiciones. Es más, vemos cómo es usual que nuestros tribunales y la misma Administración Tributaria recurran a esta técnica para descubrir el sentido y alcance de las normas tributarias².

Por ejemplo, en la RTF n.º 02760-5-2006, a efectos de interpretar los alcances del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el extremo referido al término “computar”, el Tribunal Fiscal recurrió a la definición gramatical del diccionario con la finalidad de delimitar el ámbito de aplicación de las diferencias de cambio que constituyen resultados computables para una empresa. Así, el Tribunal Fiscal señaló que

de acuerdo a lo indicado en el Diccionario de la Lengua Española el término “computar” significa contar o calcular una cosa por números, o tomarla en cuenta, ya sea en general, ya de manera determinada. Consecuentemente, cuando el primer párrafo del artículo 61º de la ley señala que las diferencias de cambio constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, se refiere a las diferencias de cambio como conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta. (p. 3)

Como bien indica Huamaní (2007), la inserción de cualquier concepto en la norma lo convierte en un término jurídico, por lo que deberá interpretarse con los métodos admitidos por el derecho. Ahora bien, debe señalarse que dentro del ordenamiento tributario existe un tipo concreto de normas donde se presenta principalmente el problema de la interpretación. Este grupo de normas está referido principalmente a la creación, extinción o exención de la obligación tributaria. Para ello, el primer párrafo de la norma VIII establece que se puede recurrir a todos los métodos o técnicas de interpretación que admite el derecho, dentro de los cuales podemos citar los siguientes:

a) El método literal o gramatical

De acuerdo con este método de interpretación, se consideran las acepciones lingüísticas de la semántica y la gramática. El uso de este método presenta problemas cuando los términos o vocablos contenidos en la norma interpretada admiten más de un significado, dependiendo del tipo de lenguaje empleado; es decir, dependiendo de si se trata del lenguaje coloquial o del lenguaje técnico.

En la práctica, este método de interpretación es al que más acuden la Administración Tributaria y nuestros tribunales probablemente en aras de no irrespetar el principio de legalidad, considerando el aforismo jurídico que establece que “no se debe distinguir donde la ley no distingue”. No obstante, no podemos negar que, en algunos casos, la SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional han interpretado las normas más allá de su literalidad.

² Que constituye precedente de observancia obligatoria

b) El método lógico o *ratio legis*

Bajo esta técnica se analiza la norma conforme a su sentido común, considerando el intérprete en su exégesis su razón de ser (*ratio legis*) por encima de los términos gramaticales. Consideramos que la Administración Tributaria ha hecho uso de este método en algunas situaciones.

Se puede citar, por ejemplo, el Informe n.º 085–2019–SUNAT/7T0000 (2019), donde se aprecia que a la SUNAT se le formuló una consulta referida al límite cuantitativo de la responsabilidad solidaria del adquirente de activos y/o pasivos a que se refiere el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario.

La SUNAT refirió que la norma no ha señalado hasta qué límite se extiende la responsabilidad solidaria de los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica³, y que de una interpretación integral de los numerales 1 y 2 del artículo 17 del Código Tributario se podía colegir que la intención del legislador fue establecer un límite cuantitativo solo para los casos previstos en los numerales 1 y 2 del citado artículo y no para el numeral 3 del mismo.

Bajo esa hipótesis, la SUNAT concluía que la responsabilidad solidaria de los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica no estaba limitada al valor de los bienes adquiridos; por tanto, la responsabilidad solidaria comprende la deuda de las obligaciones tributarias que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia.

Respecto de este extremo de la consulta, la conclusión del mencionado informe podía ser interpretada de dos maneras en relación con cuáles eran los activos o pasivos cuya adquisición generaba la responsabilidad solidaria del adquirente de dichos activos o pasivos: ¿se trata de cualquier tipo de activo y/o pasivo? ¿Solo se trata de algunos activos y/o pasivos?

En estricto, la interpretación elaborada por SUNAT no era ilegal porque fue construida a partir de lo que fluye del propio texto del numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, al no haber establecido el legislador hasta qué límite se extiende este tipo de responsabilidad solidaria. Sin embargo, se podía colegir que si un sujeto adquiría, por ejemplo, mercadería de una empresa, aquel era responsable solidario por la totalidad de la deuda de la empresa transferente. La Administración Tributaria —al poco tiempo— emitió un segundo informe con el objeto de precisar los alcances del Informe n.º 085–2019–SUNAT/7T0000 respecto de este extremo de la consulta.

Así, en el Informe n.º 097–2019–SUNAT/7T0000 (2019), la SUNAT estableció que con base en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario la responsabilidad solidaria solo se gatilla por la adquisición de un negocio en su totalidad, así como por la adquisición de bloques patrimoniales que reduzcan la capacidad del transferente para asumir el pago de sus obligaciones tributarias⁴, pero no así por la sola adquisición de cualquier tipo de activo que no ponga en riesgo la capacidad de pago del contribuyente.

Como podrá apreciar el lector, la norma no ha hecho distingo alguno para que opere la atribución de la responsabilidad solidaria en el sentido de que para que esta se produzca solo deben adquirirse activos y/o pasivos que pongan en detrimento la capacidad de pago del contribuyente. Así, podemos inferir que, en este caso particular, la Administración Tributaria delimitó los alcances de la norma de acuerdo con el método lógico de interpretación.

3 A diferencia de lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del citado artículo, habiéndose establecido en estos últimos que los sujetos en ellos señalados (herederos, legatarios y los socios que reciben bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos) serán responsables hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

4 La afectación significativa en su potencial generación de beneficios económicos futuros, como sería el caso de las transferencias de unidades de producción, de líneas de negocio o de bienes que permitan la operatividad de un negocio.

c) El método sistemático

Esta técnica permite interpretar la norma considerando la estructura del ordenamiento jurídico y tomando en cuenta su ubicación y su vínculo con las otras normas legales. Dentro de este método se encuentran dos subtipos: el método sistemático por comparación de normas y el método sistemático por ubicación de la norma.

El método sistemático por comparación con otras normas consiste en extender a la norma bajo interpretación los principios o conceptos que fluyen claramente del contenido de otras normas y que, en la interpretada, no son ostensibles. El método sistemático por ubicación de la norma interpreta aplicando el conjunto de principios, conceptos, elementos y contenidos que sirven para dar “medio ambiente” a la norma dentro de su grupo o conjunto normativo. El método reposa en la concepción del derecho como un sistema estructural y discrimina la interpretación en función de ello y no del “cuerpo legislativo”⁵ (Rubio, 2009, pp. 245–248).

Respecto de este método de interpretación, podemos mencionar la consulta que se formuló a la SUNAT que está contenida en el Informe n.º 087–2016–SUNAT/5D0000 (2016). Al respecto, se consultó a la Administración Tributaria si la tramitación de una demanda contencioso-administrativa iniciada por un contribuyente contra una resolución del Tribunal Fiscal que confirma una deuda tributaria constituye un supuesto de suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria de acuerdo con lo previsto en el inciso b del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario.

Si se aprecia la mencionada norma, literalmente, la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio de la acción de la SUNAT para exigir el cobro de la deuda tributaria solo se produce durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso de amparo o de cualquier proceso judicial.

No obstante, la SUNAT se apartó de la literalidad de la norma y estableció que la tramitación de una demanda contencioso-administrativa iniciada por un contribuyente contra una resolución del Tribunal Fiscal que confirma una deuda tributaria constituye un supuesto de suspensión del plazo de prescripción de la acción que tiene la SUNAT para exigir el pago de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el inciso b del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, únicamente en el caso de que el administrado solicite y se le conceda una medida cautelar.

Al respecto, en los fundamentos del dictamen se aprecia que la SUNAT indicó que según lo regulado en el artículo 115 del Código Tributario se considera deuda exigible la establecida mediante Resolución del Tribunal Fiscal, y si bien las mencionadas resoluciones agotan la vía administrativa y pueden ser materia de impugnación ante el Poder Judicial, la SUNAT interpretó que la sola presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, siendo que para suspender su actuación, incluso en el caso de aquellos actos o resoluciones dictados dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, debe mediar una solicitud de medida cautelar ante el Poder Judicial con ese objeto, y siempre que esta haya sido concedida, por lo que para que se suspenda el plazo prescriptorio de la acción de cobro de la Administración Tributaria, esta debe encontrarse imposibilitada de ejercer dicha acción, lo que no sucede con la sola interposición de una demanda contencioso administrativa⁶.

⁵ La “ubicación” de la norma en el sistema no es equivalente a decir “el cuerpo legislativo” donde se ubica.

⁶ Cabe señalar que el Tribunal Fiscal no comparte esta posición.

Así, podemos inferir que, en este caso particular, la Administración Tributaria delimitó los alcances de la norma de acuerdo con el método sistemático de interpretación.

d. El método histórico

El método histórico recurre a los antecedentes legales de los documentos que dieron origen a la norma interpretada, entre los cuales se puede mencionar a la parte considerativa de los proyectos legislativos, las exposiciones de motivos y los dispositivos que fueron modificados o derogados por la norma materia de exégesis.

Se cuestiona su uso porque en muchas ocasiones el propósito del legislador no queda exteriorizado en la norma ni en los documentos que le anteceden o que sustentan su emisión quedando a criterio del intérprete cierto sesgo con contenido subjetivo.

Se debe anotar que si bien en el derecho no existe una jerarquía de métodos a aplicar y, por tanto, el intérprete es libre de preferir la técnica que le otorgue mayor fundamentación a su labor hermenéutica, en la práctica, en lo que al derecho tributario concierne, por temas de seguridad jurídica, predictibilidad y principio de legalidad, en la mayoría de casos, los órganos resolutores e intérpretes del sentido y alcance de las normas tributarias optan por recurrir *prima facie* a la interpretación literal, tal y como hemos anotado en líneas anteriores.

Por otro lado, vale la pena anotar que de ningún modo —desde un punto de vista estrictamente jurídico— se puede admitir la existencia de la denominada “interpretación económica” en el derecho tributario en tanto solo los hechos jurídicos generan obligaciones tributarias y no así los hechos económicos en sí mismos.

No obstante, vemos que en algunos pronunciamientos el Tribunal Fiscal parece haber efectuado “interpretaciones económicas” para dilucidar algunos casos que han llegado a su fuero o quizá sea —en todo caso— un craso error de algunos vocales.

Así, conviene verificar el criterio contenido en las RTF n.os 03248–5–2010, 10577–8–2010, 10813–3–2010 y 15502–10–2011, donde se aprecia que el Tribunal Fiscal ha establecido que el tratamiento financiero del arrendamiento operativo, acorde a la NIC 17, también tiene efectos tributarios a pesar de que el arrendador no es una entidad del sistema financiero.

Discrepamos del criterio del Tribunal Fiscal por cuanto si el arrendatario no era propietario legal de los bienes no podía legalmente depreciar aceleradamente los bienes otorgados en *leasing* y además por no ser de aplicación el tratamiento tributario previsto en el Decreto Legislativo n.º 299.

En vía de interpretación no podrán extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley (segundo párrafo)

En primer lugar, debemos anotar que esta proscripción es solo para normas tributarias sustantivas porque en lo que respecta a normas procedimentales sí es factible extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley.

Ahora bien, existe discrepancia en doctrina respecto de cuál es la prohibición contenida en este segundo párrafo de la norma VIII. Para algunos especialistas dicha proscripción está vinculada a la restricción existente en derecho tributario

de la denominada "interpretación por analogía" y para otros es el ostracismo de la analogía en el derecho tributario.

En la interpretación por analogía no se crea derecho porque el intérprete se limita a declarar el contenido de la norma defectuosamente expresada. En la analogía, en cambio, existe una labor integradora del derecho (Mur, 1993).

La integración en el derecho constituye un mecanismo que permite extrapolar la consecuencia jurídica de un hecho regulado en la ley a otro supuesto de hecho que guarda similitud pero que no está tipificado en la norma y, por tanto, carece de una consecuencia jurídica. Se cubre una laguna normativa en el ordenamiento jurídico extendiendo la consecuencia jurídica de un supuesto de hecho regulado en la norma a otro hecho no previsto en la ley por tratarse de hechos similares o equivalentes. Por eso se sostiene que vía integración jurídica se crea derecho.

Llama la atención que cuando el segundo párrafo de la norma XVI indica que en vía de interpretación no pueden crearse tributos, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, señala, asimismo, que lo dispuesto en la norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. Cabe indicar que esta precisión fue incorporada mediante el Decreto Legislativo n.º 1121.

Como veremos más adelante en la exégesis a la norma XVI, se regula tanto la cláusula de calificación del hecho imponible como la cláusula antielusiva general que combate la elusión tributaria o fraude a la ley.

Al respecto, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se indicaba que el fraude a la ley tributaria debía corregirse con el uso de la analogía⁷. En efecto, durante muchos años la doctrina y la jurisprudencia entendían que la analogía corregía el fraude a la ley. No obstante, hubo un grupo de personas que en doctrina discrepaban de ese criterio.

Esta discrepancia partía del hecho de que la corrección al fraude a la ley no se extienden las disposiciones de otro supuesto de hecho similar que contiene una consecuencia jurídica al hecho no contemplado en la ley que sirvió para eludir la norma tributaria, sino más bien se aplica la norma tributaria correspondiente.

En la Exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1121, el legislador, citando a Palao Taboada, precisó que:

el ejercicio de la atribución de la SUNAT contenida en la Norma XVI (...) **no implica una aplicación analógica**, (...) el fraude a la norma tributaria no consiste simplemente en un no realizar el hecho imponible, sino en pretender evitar su configuración a través de una calificación artificiosa, con lo cual, no se produce un "hecho equivalente" sino, el mismo hecho imponible, razón por la cual no cabe apelar a la analogía como mecanismo de integración del derecho.

En ese sentido, parece que cuando el legislador modificó el último párrafo de la norma VIII ha considerado que el mandato de este precepto está orientado a la proscripción de la analogía en el derecho tributario.

Por otro lado, coincidimos con la precisión efectuada por el decreto legislativo al último párrafo de la norma VIII, por cuanto en el fraude a la ley o elusión tributaria no se realiza "un hecho equivalente" al hecho imponible. La corrección de la elusión tributaria o fraude a la ley no implica la extrapolación de la consecuencia jurídica de un supuesto de hecho previsto en la ley a otro hecho "similar" no regulado en la ley. Este asunto será explicado con mayor detalle en la exégesis de la norma XVI.

⁷ Ver la resolución del Tribunal Fiscal n.º 06686-4-2004, entre otras.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní, R. (2007). *Código Tributario comentado* (5.ª Ed.). Jurista Editores.
- Iannacone, F. E. (2001). *Comentarios al Código Tributario*. Grijley.
- Mur Valdivia, M. (1993). Elementos para la interpretación de las normas tributarias. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, (24).
- Rubio, M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al Derecho* (10.ª Ed.) Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016, 23 de mayo). Informe n.º 087-2016-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i087-2016.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019, 18 de junio). Informe n.º 085-2019-SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i085-2019-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019, 15 de julio). Informe n.º 097-2019-SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i097-2019-7T0000.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2006, 23 de mayo). Resolución n.º 02760-5-2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_02760.pdf

Norma IX

APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho.

**Jose Luis Calle Sanchez**

Comentario

En este artículo se van a desarrollar algunas ideas, presentar interrogantes, relevar cuestionamientos y establecer posiciones exclusivas del autor del presente documento. Los temas que se abordarán serán los siguientes:

1. La autonomía del derecho tributario
2. Los problemas del ordenamiento jurídico
3. La plenitud del sistema jurídico y la coherencia normativa
4. La supletoriedad
5. La norma IX del Título Preliminar del Código Tributario
6. Conclusiones

La autonomía del derecho tributario

Empezaremos estas líneas señalando que existe una relación entre el derecho tributario y el derecho común (derecho civil)¹. Al respecto, el doctor Villegas señalaba que es muy difícil detectar los verdaderos signos de capacidad para contribuir de los contribuyentes que son básicamente particulares. Por lo tanto,

¹ La norma IX del Título Preliminar del Código Civil señala que "las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza". Cuando hace mención de otras leyes, se entiende no solo a las que regulan relaciones de derecho privado sino que se considera a las normas del ordenamiento jurídico nacional en su totalidad, claro está, con la limitación de la incompatibilidad con su naturaleza.

se deben indagar los actos y negocios para captar estas realidades económicas y seleccionar los hechos impositivos. Para tal efecto, el legislador tributario vuelve a poner sus ojos en las mismas instituciones que creó al actuar como legislador común. A veces no precisará modificar dichas instituciones, otras veces sí será necesario hacerlo (Villegas, 2001, p. 140).

Lo anterior permite abrir el tema sobre la autonomía del derecho tributario, el cual se puede entender preliminarmente como aquella peculiaridad de "lo tributario", que al ser única y distinta de las demás disciplinas jurídicas pretende que se reconozca su autosuficiencia dogmática y normativa. Por tal motivo crea sus propios conceptos e instituciones que le permiten abordar, principalmente, el hecho imponible y la obligación tributaria, así como cuestiones formales o procedimentales (Villegas, 2001, p. 145).

Sin embargo, como comentamos al inicio, también es evidente que el derecho tributario no puede preverlo todo. Se debe considerar que en el derecho civil se han desarrollado muchas de las instituciones que conocemos tanto a nivel dogmático como legislativo. Por ello se pueden adoptar o importar conceptos e instituciones del derecho civil o de otras ramas del derecho. De ahí que no es posible referirnos a una autonomía del derecho tributario en términos absolutos.

En el mismo sentido, Becker señalaba que:

por la simple razón de no poder existir regla jurídica independiente de la totalidad del sistema jurídico, la autonomía (en el sentido de independencia relativa) de cualquier rama del derecho positivo, es siempre y únicamente didáctica y su utilidad consiste en investigar los efectos jurídicos resultantes de la incidencia de determinado número de reglas jurídicas, descubrir la concatenación lógica que las reúne en un grupo orgánico y que une este grupo a la totalidad del sistema jurídico. (citado por Villegas, 2001, p. 145)

La proposición de un sistema fiscal con una autonomía absoluta, que pretendiera que su cuerpo normativo regule todo, sea omnicompreensivo y cree reglas y figuras de uso exclusivo en dicha materia podría crear fisuras e inconsistencias en el ordenamiento. Nos podemos encontrar con situaciones de la más diversa índole, tales como apariciones recurrentes de lagunas normativas, problemas frecuentes en la interpretación y aplicación del derecho, inseguridad jurídica, entre otros.

Por ello se puede concluir que es más razonable tener la perspectiva de la relativa autonomía del derecho tributario, ya que permite entender que es posible y legítimo que se utilicen conceptos e instituciones de otras ramas del derecho recogiendo el mismo significado que tienen en ellas o dándoles una nueva caracterización a fin de preservar la unidad del derecho, la coherencia normativa y la plenitud del sistema jurídico.

Los problemas del ordenamiento jurídico

Sin ahondar en la teoría del ordenamiento jurídico, citamos a Bobbio cuando señala de manera sintética que los diversos problemas de la existencia de un ordenamiento surgen de las relaciones de las diversas normas entre sí. En primer lugar, se trata de conocer si estas normas constituyen una unidad y en qué forma la constituyen, por lo que se trata el problema de la **jerarquía de las normas**. En segundo lugar, si el ordenamiento jurídico constituye un **sistema** más que una unidad, por lo que se discute sobre las **antinomias jurídicas**. En tercer lugar, todo ordenamiento jurídico, unitario y con tendencia a ser sistemático pretende también ser completo, por lo que se aborda el problema de las **lagunas jurídicas** (Bobbio, 2017, p. 145).

En efecto, un ordenamiento jurídico se entiende como un conjunto de normas que regulan diversos actos, hechos o situaciones jurídicas. Esto puede conllevar que un sistema jurídico se torne complejo, ante lo cual resulta un aspecto fundamental que todas estas disposiciones converjan en una norma suprema que dicte los principios y derechos fundamentales que organizan la sociedad en su conjunto. Dicho de otro modo, la Constitución Política del Perú², como *norma normarum*³, y su sistema de fuentes (jerarquía de las normas) garantizan la “unidad del ordenamiento jurídico”⁴.

Una vez que se asegure la unidad del ordenamiento jurídico, dentro del mismo se configuran problemas en la interpretación y aplicación del derecho. Se presentan conflictos normativos entre dos o más normas con el mismo ámbito de validez cuya aplicación simultánea no es posible. De este modo, el ordenamiento jurídico puede subsistir cuando se encuentra una armonía en la aplicación de las normas, lo que permite superar los problemas y otorga una “coherencia al ordenamiento jurídico”.

El ordenamiento jurídico también se ve afectado cuando, ante una situación determinada, se presenta la situación inversa, esto es, no existe el derecho. Esto puede ocurrir porque el legislador, aun debiendo hacerlo, decidió no regularla o porque no se consideró necesario. En estos casos, la plenitud del ordenamiento implica que se reconozca su capacidad para resolver todas las situaciones que se presenten, incluso cuando no se haya previsto alguna regulación⁵.

Por su parte, el Tribunal Constitucional (2006), en su sentencia recaída en el Expediente n.º 047-2004-AI/TC, ha señalado lo siguiente: “Cabe admitir que los problemas de coherencia de un ordenamiento jurídico son consecuencia del exceso de normas; **en tanto que los problemas de cuestionamiento de su plenitud son resultantes del defecto o la deficiencia de normas** (fundamento 67, resaltado nuestro)”.

El exceso de diversas normas impacta en la interpretación y aplicación del derecho, por cuanto muchas de ellas se superponen y podrían pretender aplicarse al mismo supuesto. De ahí que un adecuado manejo de los principios que resuelven antinomias permitiría al ordenamiento mantener su coherencia normativa. Por otro lado, cuando hay defecto, deficiencia o ausencia de regulación surge la cuestión de si el ordenamiento es pleno o completo y si es necesario llenar estas lagunas normativas, en los casos en que se reconozca su existencia, mediante los mecanismos de integración jurídica.

2 El Tribunal Constitucional (2005), en la sentencia recaída en el Expediente n.º 0020-2005-AI/TC y 0021-2005-AI/TC (acumulados), ha señalado lo siguiente:

Ella [la constitución] ostenta el máximo nivel normativo, por cuanto es obra del Poder Constituyente; reconoce los derechos fundamentales del ser humano; contiene las reglas básicas de convivencia social y política; además de crear y regular el proceso de producción de las demás normas del sistema jurídico nacional.

En efecto, la Constitución no sólo es la norma jurídica suprema formal y estática, sino también material y dinámica, por eso es la norma básica en la que se fundamentan las distintas ramas del derecho, y la norma de unidad a la cual se integran.

Es así que por su origen y su contenido se diferencia de cualquier otra fuente del derecho. Y una de las maneras como se traduce tal diferencia es ubicándose en el vértice del ordenamiento jurídico. Desde allí, la Constitución exige no sólo que no se cree legislación contraria a sus disposiciones, sino que la aplicación de tal legislación se realice en armonía con ella misma (interpretación conforme con la Constitución). (fundamento 19, resaltado nuestro)

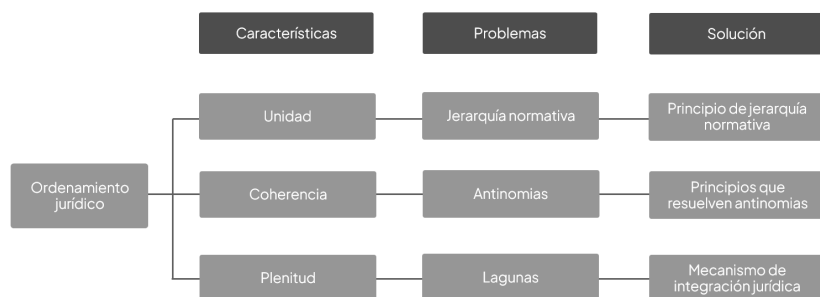
3 De acuerdo con el fundamento 11 de la sentencia recaída en el Expediente n.º 047-2004-AI/TC, la Constitución es la “fuente de las fuentes de derecho” y la que regula la producción normativa o disciplina los modos de producción de las fuentes” (Tribunal Constitucional, 2006).

4 Artículo 51 de la Constitución Política del Perú de 1993: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las de inferior jerarquía, y así sucesivamente”. En el Código Tributario se establecieron las fuentes del derecho tributario en la norma III de su Título Preliminar.

5 De acuerdo con el numeral 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, es un principio y derecho de la función jurisdiccional “el principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley”.

Figura 1

Esquema del ordenamiento jurídico



Dicho esto, corresponde profundizar un poco más sobre la plenitud y coherencia normativa.

La plenitud del sistema jurídico y la coherencia normativa

Dentro de la teoría del ordenamiento jurídico, se considera a este como el conjunto de normas que existen en una sociedad determinada. Arce Ortiz (2013) refiere que “el ordenamiento jurídico no es un simple agregado de normas, sino un sistema organizado racionalmente” (p. 31). Esto responde a la idea de que la sociedad en su conjunto, cuya existencia precede al derecho mismo, ha decidido organizarse y depositar en un centro común de intereses (el Estado) el cumplimiento de sus objetivos.

Entre las características del ordenamiento tenemos a la plenitud y la coherencia normativa.

Plenitud del sistema jurídico

Es importante contextualizar que existe lo que se conoce como el “dogma de la plenitud” del ordenamiento jurídico, que es una teoría que parte de la premisa de que no existen lagunas porque donde falta el ordenamiento jurídico, falta el mismo derecho, por lo que se debería hablar de límites del ordenamiento antes que de lagunas. Mediante esta teoría se plantea que el derecho es completo y no hay nada no previsto.

Por otro lado, una segunda teoría sostiene que no hay lagunas, por la razón inversa, debido al hecho de que el derecho nunca falta. Dicho de otro modo, una norma que regula una conducta no solo limita su reglamentación, sino que excluye de la misma todos los otros comportamientos. Las normas no nacen solas sino en pareja: toda norma particular que podemos llamar inclusiva está acompañada por una “norma general exclusiva”.

Por su parte, Bobbio (2017) señala que “por plenitud se entiende la propiedad por la cual un ordenamiento jurídico tiene una norma para regular cada caso. Dado que a la ausencia de una norma se le denomina generalmente “laguna”, plenitud significa “ausencia de lagunas” (p. 201). No obstante, Arce Ortiz (2013) considera que en el “nuevo concepto de plenitud se acepta que junto a las normas del ordenamiento existen lagunas del derecho. Lagunas que no pueden obviarse, porque lo que se requiere es subsanarlas con soluciones ofrecidas por la propia sistematización jurídica” (p. 81).

El Tribunal Constitucional (2006), en su sentencia recaída en el Expediente n.º 047–2004–AI/TC, en cuanto a la plenitud del ordenamiento jurídico, ha señalado lo siguiente:

Esta noción significa que todo hecho de implicancia intersubjetiva se encuentra sometido al ordenamiento jurídico, aun cuando no haya alcanzado regulación preceptiva. Dicha expresión hace referencia a una propiedad consustancial al ordenamiento jurídico para resolver cualquier conflicto que se le plantee. Se trata de aquella capacidad definitiva para encontrar respuesta a todas las controversias, aunque no todas tengan la respuesta expresamente regulada por una norma jurídica ... **Un ordenamiento es pleno en la medida que contiene una norma, principio, valor o modo de integración que, en buena cuenta, permite regular cualquier caso o situación de naturaleza jurídica que se presente en la sociedad.** (fundamento 66, resaltado nuestro).

Lo anterior permite comprender que para el Tribunal Constitucional, si existe una norma o principio respecto del cual aplicamos los métodos de interpretación para aplicar el derecho objetivo a un caso concreto, esto conlleva a que se pueda entender que el ordenamiento jurídico es pleno. Por otro lado, si no existe la posibilidad de interpretar debido a la presencia de una laguna, los mecanismos de integración jurídica admitidos en el mismo ordenamiento también permiten afirmar su plenitud.

Mecanismos de integración jurídica

Como se mencionó la solución al problema de las lagunas en el derecho se resuelve mediante los mecanismos de integración jurídica, entre los cuales la doctrina acepta la aplicación de la analogía o de los principios generales del derecho.

En nuestro ordenamiento jurídico se señala en el numeral 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en cuanto a los principios y derechos de la función jurisdiccional, “el principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley. En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario”.

Conviene precisar, como lo hace Rubio Correa (2020), que

nuestro sistema legislativo no autoriza en ninguna norma expresa la utilización de la analogía por cuanto el artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil y el inciso 8 del artículo 139 de la Constitución Política se refieren solo a los principios generales del derecho, no al método analógico. Lo cierto es que es un error de nuestra legislación, ya que el argumento a contrario nos permite extraerla del inciso 9 del artículo 139 de la Constitución, en la parte que impide aplicar por analogía la ley penal y las normas que restrinjan derechos. Por lo que, según esta argumentación, al establecerse esta limitación se la está permitiendo en otros campos. (p. 286)

En efecto, el numeral 9 del artículo 139 de la Constitución Política, acerca de los principios y derechos de la función jurisdiccional, señala “el principio de inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restrinjan derechos”.

Analogía

La plenitud permite comprender que el ordenamiento jurídico, si bien tiene la vocación de preverlo todo o casi todo, y aspira a ser “completo”, debido a la variedad de interacciones de los sujetos en el seno de la sociedad y a lo complejo que esto puede ser, puede desencadenar situaciones de “ausencia de regulación”, para lo cual se debe contar con mecanismos que permitan completar estas lagunas.

En este punto, conviene mencionar que existe una distinción entre vacíos y lagunas, por lo que es importante traer a colación lo que señala Arce Ortiz (2013): “Nos encontramos con una laguna cuando el hecho no está regulado, pero debería

estarlo por la trascendencia social que tiene. Por otro lado, nos encontramos con un vacío, cuando el hecho no está regulado ni debería estarlo” (p. 231).

Ahora bien, en doctrina podemos citar a Díez-Picazo (1987), que refiere que nos encontramos frente a la analogía cuando trasladamos la norma de un marco institucional a otro (p. 283). Bobbio (2017) indica que por analogía se entiende “al procedimiento por el cual se atribuye a un caso no regulado el mismo régimen dado a un caso regulado similarmente” (p. 225). A su vez, Rubio Correa (2020) señala que “la analogía es un método de integración jurídica mediante el cual la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto de aquel que considera el supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia” (p. 272).

En doctrina tributaria, Villegas (2001, pp. 175–176) considera que utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante. Asimismo, indica que la analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que en la analogía no existe norma referida a un caso concreto y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. También advierte que hay discusiones doctrinales en cuanto a admitir la analogía en el derecho tributario; sin embargo es admitida por la mayoría con ciertas restricciones, siendo la principal que mediante la analogía no se pueden crear tributos. En el derecho tributario material o sustantivo no se admite la analogía en cuanto a los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos de cuantificación del tributo), exenciones y derecho penal tributario; no obstante, en lo que respecta al derecho tributario formal y procesal, sí es permitida.

En el mismo sentido, Chávez Gonzales (2023) menciona que:

La analogía está prohibida para los aspectos esenciales de los tributos (aspecto material, personal, temporal, espacial y cuantitativo) y las desgravaciones tributarias, ya que estos se crean y exigen por ley y no por analogía, por efecto de los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad y seguridad jurídica; no así con relación a los aspectos formales, procesales y otros aspectos sustantivos del derecho tributario no amparados por estos principios. (pp. 65–66)

Por su parte, Ramos Ángeles (2010) señala que:

Las lagunas en derecho tributario sólo son reconocibles, y de hecho sólo existirían, en aquellos sectores del ordenamiento tributario cuya regulación no ha sido reservada a ley, pues de estar restringida la introducción de normas únicamente al vehículo legal, la ausencia de un supuesto en el ordenamiento no constituiría laguna sino silencio de la misma ley. Esto significaría que ante tal silencio legal, no podría crearse una solución aplicable al caso concreto por integración normativa, debido a que el propio ordenamiento en su lógica intrínseca, ha neutralizado dicha posibilidad por efecto del principio de reserva de ley en una clara muestra de su plenitud funcional. (pp. 251–252)

Coherencia normativa

En cuanto a la coherencia, Bobbio (2017) señala que este aspecto se relaciona a si

El ordenamiento jurídico constituye un sistema, el cual puede ser entendido como totalidad ordenada, o sea un conjunto de entes, entre los cuales existe un orden. Y para referirnos a orden se requiere que estos entes no solo estén en relación con el todo, sino que estén también en relación de coherencia entre sí. (p. 171)

Mientras que para Arce Ortiz (2013), “coherencia se entiende cuando el ordenamiento no puede tener dos normas incompatibles. **A estas relaciones de incompatibilidad se les denomina antinomias**” (p. 82, resaltado nuestro).

El Tribunal Constitucional, en su sentencia recaída en el Expediente n.º 047-2004-AI/TC, en cuanto a la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico, ha señalado lo siguiente:

El ordenamiento jurídico se conceptualiza como una pluralidad sistémica de normas aplicables en un espacio y lugar determinado, y se caracteriza por su normatividad sistémica y su plenitud hermética. (fundamento 46).

El ordenamiento conlleva la existencia de una normatividad sistémica, pues el derecho es una totalidad es decir, un conjunto de normas entre las cuales existe tanto una unidad como una disposición determinada. Por ende, se le puede conceptualizar como el conjunto o unión de normas dispuestas y ordenadas con respecto a una norma fundamental y relacionadas coherentemente entre sí. (fundamento 47).

Esta normatividad sistémica se rige bajo el criterio de la unidad, ya que se encuentra constituida sobre la base de un escalonamiento jerárquico, tanto en la producción como en la aplicación de sus determinaciones coactivas. (fundamento 47).

De lo dicho se concluye que la normatividad sistémica descansa en la coherencia normativa. Dicha noción implica la existencia de la unidad sistémica del orden jurídico, lo que, por ende, indica la existencia de una relación de armonía entre todas las normas que lo conforman. (fundamento 48).

De esta manera, la coherencia permite entender que el ordenamiento jurídico no admite que dos normas, de similar objeto y que regulan lo mismo, resulten contradictorias o incompatibles entre sí. Si una de esas normas se aplica, la otra no se debería aplicar. No es posible aplicar ambas simultáneamente. Ahora bien, como señala el Tribunal Constitucional (2006), en el fundamento 51 de la sentencia recaída en el Expediente n.º 047-2004-AI/TC, la existencia de antinomias se acredita en función de tres presupuestos:

- Que las normas afectadas pertenezcan a un mismo ordenamiento (ordenamiento nacional) o que se encuentren adscritas a órdenes distintas pero sujetas a relaciones de coordinación o subordinación (ordenamiento nacional y norma de derecho internacional público).
- Que las normas afectadas tengan el mismo ámbito de validez temporal, espacial, personal o material.
- Que las normas afectadas pertenezcan a la misma categoría normativa, esto es, que tengan homóloga equivalencia jerárquica.

Así, el reconocimiento de las antinomias presupone entender que dos o más normas provienen del mismo ordenamiento, tienen el mismo ámbito de aplicación y pertenecen a la misma categoría normativa, pero no es posible realizar su aplicación de forma simultánea. En ese sentido, nos podemos encontrar con la siguiente situación: La Ley A señala que las empresas que vendan bienes muebles dentro del país se encuentran gravadas con el IGV, mientras que la Ley B precisa que las empresas que vendan bienes muebles dentro del país no se encuentran gravadas con el IGV.

De lo anterior se identifican normas pertenecientes al mismo ordenamiento nacional, que regulan la misma materia y los mismos sujetos y tienen el mismo ámbito temporal y espacial, lo que evidencia la existencia de una antinomia, ya que no se puede aplicar ambas normas en simultáneo, dado que una establece que se grava con IGV y la otra que no.

En doctrina, se han establecido tres criterios para resolver las antinomias: 1) el criterio cronológico, 2) el jerárquico y 3) el de especialidad. El cronológico implica que ante dos normas incompatibles prevalece la posterior. El jerárquico conlleva que ante dos normas incompatibles prevalece la norma jerárquicamente superior. El criterio de especialidad es aquel por el cual, ante dos normas incompatibles, una general y otra especial, prevalece la segunda.

En cuanto al criterio de especialidad, Bobbio (2017, p. 189) señala que:

La situación de antinomia que se produce entre la ley general y especial corresponde al tipo de antinomia total-parcial. Este criterio no implica que cuando se aplica la ley especial se deroga la ley general, sino más bien solo aquella parte de la ley general que es incompatible con la ley especial. Dicho de otro modo, por efecto de la ley especial, la ley general pierde vigencia parcialmente; sin embargo, a diferencia de los otros criterios cronológico y jerárquico, por lo general se elimina totalmente una de las dos normas.

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional (2006), en su sentencia recaída en el Expediente n.º 047-2004-AI/TC, señaló una serie de principios que permiten resolver antinomias⁶, entre los que destaca el siguiente:

c) Principio de especificidad

Esta regla dispone que un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima esta en su campo específico.

En suma, se aplica la regla de *lex posteriori generalis non derogat priori specialis* (la ley posterior general no deroga a la anterior especial).

Este criterio surge de conformidad con lo dispuesto en el inciso 8) del artículo 139 de la Constitución y en el artículo 8º del Título Preliminar del Código Civil, que dan fuerza de ley a los principios generales del derecho en los casos de lagunas normativas.

De esta manera, siguiendo con el ejemplo anterior, si se determina que la Ley A se aplica a un aspecto más general (como es el caso de la Ley del IGV), mientras que la Ley B se aplica a un aspecto sectorial (como una ley del sector agricultura), prevalecerá esta última por el principio de especialidad; así se resolverá la antinomia.

En otro caso, por ejemplo, si la Ley del Impuesto a la Renta establece que la tasa aplicable a las empresas es del 29.5 %, pero la ley del sector acuicultura determina que la tasa aplicable a las empresas de dicho sector es del 15 %, debemos aplicar la ley especial (ley de acuicultura); sin embargo, esto no significará que la Ley del Impuesto a la Renta haya perdido vigencia totalmente sino solo aquella parte de la ley general que es incompatible con la ley especial.

De otro lado, en la misma sentencia el Tribunal Constitucional (2006) también mencionó al principio de envío:

Esta regla es aplicable en los casos de ausencia de regulación de un hecho, por parte de una norma que debió contemplarlo. Ante ello, se permite o faculta accionar a otro precepto que sí lo prevé. **Debe advertirse que este principio solo se cumple cuando una norma se remite expresamente a otra, para cubrir su falta de regulación.** Es el caso de las normas del Título Preliminar del Código Civil. (fundamento 54, resaltado nuestro)

⁶ En dicha sentencia se citaron diez principios en total: principio del plazo de validez, principio de posterioridad, principio de especificidad, principio de favorabilidad, principio de envío, principio de subsidiariedad, principio de complementariedad, principio de suplementariedad, principio de ultractividad expresa y principio de competencia excluyente.

La supletoriedad

En el apartado anterior se desarrollaron los problemas de incompatibilidades entre las normas que afectan la coherencia del ordenamiento jurídico y algunos de los principios que resuelven dichas antinomias. Ahora corresponde revisar una técnica que se suele utilizar para prevenir lagunas normativas: las reglas de supletoriedad o derecho supletorio.

A decir de Arce Ortiz (2013),

La supletoriedad es una relación entre reglas. Y ella consiste en que una regla solo se aplica a falta o en defecto de regulación del mismo supuesto de hecho en otra norma o normativa. Seguidamente, **la falta o defecto de regulación no debe interpretarse como una laguna del derecho, ya que siempre existirá una norma de conexión o remisión entre la regla aplicable y la norma o normativa defectuosa.** (p. 263, resaltado nuestro)

Por su parte, Neves (2018) considera que:

En la relación de supletoriedad tenemos la norma uno a la que por ser especial le corresponde regular un hecho, pero no lo hace, denominada suplida, y a la norma dos, de carácter general, que sí contiene una regulación para el hecho, llamada supletoria. **Comúnmente, ambas normas se conectan a través de una remisión.** (p. 159, resaltado nuestro)

Por lo tanto, a fin de aplicar la supletoriedad, se debe considerar la ausencia de regulación de la norma suplida para recurrir a la norma supletoria⁷.

Asimismo, Vigo menciona que “la supletoriedad procede cuando la norma tributaria no ha previsto determinado concepto jurídico. En otras palabras, **el derecho supletorio tiene como función suplir, subsanar o cubrir las insuficiencias regulativas de las fuentes formales explícitas del derecho**” (citado por Villanueva Gutiérrez, 2014, p. 61, resaltado nuestro).

En efecto, la supletoriedad, como parte de la técnica legislativa, permite la elaboración de una norma de alcance más general, que tradicionalmente sería el Código Civil (norma general supletoria) cuando la norma de menor alcance (norma especial suplida) no regule un hecho. No obstante lo anterior, la supletoriedad también puede presentarse entre normas especiales. Esto permite cumplir con la denominada plenitud del ordenamiento jurídico.

Como bien dice García Toma (2019),

La técnica jurídica alude a la pluralidad de pautas basilares y procedimientos que tienen por objeto la realización práctica del derecho; en puridad, se refiere a su verificación formal en un escenario y tiempo concreto. Esta comprende los aspectos siguientes: Técnica de elaboración, Técnica de interpretación, Técnica de aplicación y Técnica de integración ... **En cuanto a la Técnica de elaboración se centra en dotar al legislador en sentido lato, de fórmulas genéricas que le permitan la creación de normas jurídicas de la forma más coherente y lógica posible,** tratando de alcanzar una elaboración científica, en oposición a la que pudiese forjarse de manera “libre” y vulgar por parte de un lego en derecho. (p. 511, resaltado nuestro)

En esa línea, en nuestro ordenamiento jurídico tenemos el Decreto Supremo n.º 007-2022-JUS, el cual aprueba el Reglamento de la Ley Marco para la

⁷ Tal como sucede, por ejemplo, cuando la normativa laboral no regula los requisitos de un contrato para ser considerado válido. Para tal efecto debemos recurrir al artículo 140 del Código Civil donde encontramos los requisitos del acto jurídico, siendo esta la única norma aplicable, esto es, la norma supletoria.

Producción y Sistematización Legislativa. En su artículo 41, referido a las disposiciones complementarias finales, establece lo siguiente: “Las disposiciones complementarias finales, que por su naturaleza y contenido no pueden incorporarse en la parte sustantiva de la norma, incluyen: 1. Las reglas de supletoriedad de la norma, en su caso”. De esta manera, la técnica legislativa nacional habilita la incorporación de reglas de supletoriedad en las normas.

Cuando el ordenamiento jurídico contiene reglas de supletoriedad, esto no constituye una analogía, la cual es un mecanismo de integración jurídica que se aplica cuando existe una laguna jurídica y cuya aplicación está constitucionalmente reservada al órgano jurisdiccional, según el numeral 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. En ese sentido, nos adherimos a la posición de Bravo Cucci (2006) cuando señala que “la aplicación analógica estará reservada a los órganos jurisdiccionales, no siendo factible que entes administrativos puedan efectuarla” (p. 215). Por el contrario, en la supletoriedad se trata de utilizar una técnica en la elaboración de las leyes que permita evitar situaciones de lagunas jurídicas, esto es, anticiparse a dicha situación.

A mayor abundamiento, García Toma (2019) refiere que:

Entre los presupuestos técnicos a fin de que la elaboración normativa pueda ser eficiente, la doctrina ha establecido requisitos tales como: plenitud legislativa, congruencia legislativa y análisis costo-beneficio. En cuanto a la plenitud legislativa, señala que la elaboración debe tender a que su redacción permita se alcancen los objetivos perseguidos por el legislativo. La norma debe contener aquello que debe decir. **La plenitud busca evitar la creación de lagunas.** (p. 529, resaltado nuestro)

Nuestro tribunal constitucional no ha tratado algún alcance mayor sobre esta técnica legislativa de derecho supletorio; sin embargo, el Tribunal Constitucional Español (1990), en la Sentencia 46/1990 que resuelve la demanda del gobierno a una norma autonómica, pone de relieve la relación existente entre la técnica legislativa y el principio de seguridad jurídica cuando en su fundamento 4 señala lo siguiente:

Finalmente ha infringido también el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.) al generar una situación de incertidumbre jurídica en todo lo referente a la legislación de aguas aplicable en el territorio insular. **La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido ...** La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo. (resaltado nuestro)

En ese orden de ideas, se advierte que el principio de seguridad jurídica está relacionado con la técnica legislativa y viene a ser un principio transversal a todo el ordenamiento jurídico. En este punto, el Tribunal Constitucional peruano (2003) ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente n.º 0016-2002-AI/TC que

la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º, inciso 24, párrafo a) (“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe”), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, párrafo d) (“Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo

de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”) y 139°, inciso 3, (“Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación”). (fundamento 4, resaltado nuestro)

De lo expuesto, se advierte que las reglas de supletoriedad permiten consolidar el principio de seguridad jurídica, el cual es un principio implícito de la Constitución Política y, por ende, transversal a todo el ordenamiento jurídico. Asimismo, esta técnica legislativa no parte de la premisa de que existe una laguna jurídica; en consecuencia, no es analogía. En la supletoriedad, más bien, se reconoce desde el mismo texto normativo la posibilidad de aplicar determinada normatividad ante la eventual ausencia de regulación, y para ello se provee la solución legal.

En este aspecto, surgen algunos problemas dentro de la supletoriedad que requieren atención:

- e. La supletoriedad supone la existencia de una remisión o conexión a una o más normas, ante lo cual se podría confundir con el principio de envío señalado en el apartado anterior como principio que resuelve situaciones de conflicto normativo. Al respecto, debemos precisar que en este principio debe haber una remisión expresa de una norma hacia otra para cubrir la falta de regulación. En la supletoriedad, no se produce una remisión a una norma expresa, razón por la cual surgen los problemas al momento de determinar las normas supletorias aplicables a un caso concreto.
- f. La supletoriedad se relaciona con el principio de especialidad, el cual es usado normalmente para resolver un conflicto normativo entre dos o más normas. Para el caso que nos ocupa, se podría considerar que la supletoriedad parte de la misma premisa con la que se aplica el principio de especialidad, aunque tiene otro objetivo. En otras palabras, mediante el principio de especialidad, si bien se pueden resolver conflictos normativos, también se puede considerar este principio en la lógica del derecho supletorio cuando se determina que existe una norma de mayor proyección normativa (norma general) y otra más específica (norma especial), ante lo cual se incluye esta relación entre reglas en aras de asegurar la plenitud del ordenamiento jurídico.
- g. La supletoriedad es fácilmente aplicable cuando se cuenta con una norma general como el Código Civil y normas especiales; sin embargo, se torna compleja cuando entre las mismas normas especiales se prevén reglas de supletoriedad.

Figura 2
Supletoriedad



El gráfico anterior permite comprender que la supletoriedad parte de la premisa de que el supuesto habilitante para aplicar este tipo de normas es establecer una relación entre las normas de alcance general y la norma especial (Código Tributario y normas tributarias), lo que hace comprensible y relativamente sencilla la posibilidad de prever, mediante el texto legal, la aplicación de normas no tributarias cuando no haya previsión legal en el Código o norma tributaria.

Tal como señala García Toma (2019):

En el contexto de plenitud legislativa que busca el legislador referido a que la norma debiera contener aquello que debe decir, no impide ello que se reconozca que el contenido de una norma puede ser objeto de una complementación por parte de otra pauta legal de menor jerarquía (relación entre ley y reglamento) o **concordada con otras normas de igual jerarquía pero con actividad legisferante específica (relación entre las leyes generales o leyes bases con las ordinarias vinculadas por especialidad)**. (p. 529, resaltado nuestro)

En esa línea, cuando dichas normas no tributarias no tienen ese alcance general por cuanto son también normas especiales (de alcance más específico como normas de tipo sectorial), se presenta una mayor dificultad en cuanto a si procede o no aplicar estas disposiciones no tributarias de manera supletoria.

La norma IX del Título Preliminar del Código Tributario

La norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, bajo el título “Aplicación supletoria de los principios del derecho”, establece lo siguiente:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Como se mencionó, si bien el derecho tributario tiene autonomía para crear instituciones, categorías o supuestos con su propio contenido, y para recharacterizar definiciones en otras ramas del derecho para fines tributarios, también existen supuestos, categorías jurídicas o instituciones que el derecho tributario prefiere que se complementen con normas distintas a las tributarias a fin de que el operador jurídico pueda realizar un adecuado ejercicio de interpretación y asegurar la plenitud del ordenamiento jurídico.

Tal como señala Sevillano Chávez (2014):

Para formular o describir los hechos gravados, el legislador no siempre utiliza definiciones propias, sino que ocasiones recurre a conceptos jurídicos definidos en otras normas y usados en otras ramas del derecho (como, por ejemplo, el caso de algunos actos jurídicos, sucesiones, contratos de compraventa o de seguros, etc.) ... En consecuencia, el hecho generador de una obligación tributaria no siempre es de naturaleza unívoca y fácil de identificar, **sino que suele contener términos y conceptos que requieren de interpretación para fijar su alcance**. De ahí la trascendencia de la interpretación de las normas tributarias, y claro está, del conocimiento de las reglas bajo las que hay que realizarla. (p. 134, resaltado nuestro)

Se advierte que desde el Código Tributario se reconoce la posibilidad de que no existan normas tributarias aplicables a un caso concreto y se establece que en lo no previsto en las normas del código u otras normas tributarias, se faculta aplicar normas distintas a las tributarias, siempre que en dicha aplicación no se trastoque o desnaturalice el Código Tributario o la norma tributaria suplida.

Asimismo, es importante señalar que lo regulado permite la aplicación de normas que no son fuentes de derecho tributario a las que se refiere la norma III del Título Preliminar del Código Tributario, siempre que en dicha aplicación no opongan ni desnaturalicen los fundamentos de las normas tributarias que no han regulado un aspecto de índole tributario.

De esta manera, surgen algunas interrogantes en cuanto a identificar cómo deben ser estas otras normas distintas a las tributarias o qué aspectos deberán cumplir para considerar su aplicación:

- Se trata de identificar cualquier norma jurídica en el ordenamiento jurídico referido al derecho público⁸ (donde se enmarca el derecho tributario) o se podría considerar a cualquier norma jurídica tanto del derecho público como del derecho privado (por ejemplo: las normas del Código Civil) a fin de evitar esta “oposición” o “desnaturalización” aludida en el primer párrafo del artículo comentado.
- Si bien estas otras normas distintas a las tributarias no son fuente del derecho tributario, sí deben ser fuente de derecho en general; esto es, ser consideradas como normas jurídicas con validez y eficacia, emitidas por un órgano competente habilitado y con capacidad de ser coercitivo dentro del sistema jurídico. ¿O se admitiría en la aplicación de estas otras normas distintas a las tributarias la incorporación de normas técnicas, teniendo en cuenta la especialidad del derecho tributario, cuya emisión no ha seguido el procedimiento legislativo de elaboración y publicación de leyes conforme a la Constitución Política del Perú?
- En la aplicación supletoria, que, como hemos señalado, tiene como finalidad complementar y coadyuvar a la interpretación de las normas tributarias, ¿en qué aspectos debería complementar esta interpretación? ¿Podría realizarse sobre aspectos sustanciales (por ejemplo: hecho imponible o sujetos) y formales, o solo en lo referente a aspectos formales o procedimentales?
- Si esta aplicación supletoria de normas no tributarias permite complementar aspectos sustanciales, se podría considerar que esto constituye una vulneración del principio de legalidad-reserva de ley. ¿O esto sería discutible solo si la aplicación supletoria, que consideramos como una técnica legislativa, en realidad se trata de la aplicación de la analogía (posición que no compartimos)?
- En la aplicación de normas no tributarias, ¿qué criterios se deben considerar para señalar que se encuentran opuestas o que se ha desnaturalizado a la norma tributaria?

A continuación, corresponde establecer una posición sobre algunas de estas interrogantes. Como ya hemos señalado, la supletoriedad no es analogía; si bien estas tienen algunos aspectos semejantes en cuanto a que son mecanismos que coadyuvan a la completitud del ordenamiento jurídico (plenitud), su diferencia sustancial consiste en la oportunidad de uso y la finalidad en su aplicación. La analogía se aplica ante la existencia de una laguna jurídica, la cual hemos señalado que solo la puede aplicar un funcionario que tenga facultades jurisdiccionales. Es por ello que se podría considerar que la norma tributaria reacciona ante esta eventualidad del surgimiento de lagunas e introduce en la fase de creación de la norma una técnica legislativa de previsión de posibles lagunas, razón por la cual aparece el derecho supletorio.

El problema está en que este derecho supletorio, tal como está regulado, es muy escueto y no establece mayores alcances, criterios o límites en su aplicación. El

⁸ Sin ahondar en los aspectos doctrinales y discutibles en la diferenciación entre derecho público y privado, se usa esta distinción solo para fines didácticos, a fin de realizar un ejercicio de entendimiento y encontrar alguna respuesta a la interrogante planteada.

único límite es que para su aplicación no se debe oponer a la norma tributaria ni desnaturalizarla. Por ello, nos detendremos en esta parte a fin de determinar hasta dónde estaría permitida esta supletoriedad.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española, el término “oposición” significa en sus tres primeras acepciones: “1. Acción y efecto de oponer u oponerse. 2. Disposición de algunas cosas, de modo que estén unas enfrente de otras. 3. Contrariedad o antagonismo entre dos cosas”, mientras que “desnaturalizar” significa en su primera acepción: “1. Alterar las propiedades o condiciones de algo, desvirtuarlo”.

Dicho esto, la primera cuestión en la aplicación de las normas supletorias es entender el alcance de estas con ayuda de los métodos de interpretación, para determinar qué situación en concreto se regula y cómo se hace. Por ejemplo, en el Código Civil se encuentran disposiciones sobre el pago indebido o en exceso que en las normas del Código Tributario no han sido previstas. En el artículo 1267 del Código Civil se define al pago indebido como aquel efectuado por error de hecho o de derecho, pudiendo el sujeto que pagó exigir la restitución de quien recibió el monto pagado; y en su artículo 1273 se establece que se presume que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada. La norma analizada permite complementar y ayuda a la interpretación y aplicación sobre el pago indebido o en exceso regulado en el artículo 38 del Código Tributario.

Asimismo, acerca del análisis de la norma que se pretende aplicar de manera supletoria y de la norma suplida, siguiendo el mismo ejemplo anterior, se advierte que las normas analizadas forman parte del derecho de obligaciones del Código Civil, las cuales no desvirtúan las normas sobre la obligación tributaria. Por el contrario, mediante esta norma se complementa adecuadamente la norma tributaria sobre el alcance del pago indebido o en exceso.

En cuanto a la naturaleza de las normas no tributarias, se presentan dos escenarios. En el primero se consideraría la aplicación de cualquier norma que sea o no fuente de derecho, e inclusive aquellas normas que, no siendo fuentes del derecho, permiten complementar adecuadamente la norma tributaria y facilitan su aplicación a una situación concreta. El segundo escenario vendría a ser que estas otras normas no tributarias deberían ser fuente del derecho, esto es, tener no solo la naturaleza jurídica de normas cuya emisión haya sido generada a través del órgano con facultades legislativas sino también el carácter coercitivo.

Consideramos que por la alta especialización de las normas tributarias, que conlleva a que muchas veces para entender determinado aspecto se deba recurrir a normas técnicas o disposiciones que no tienen naturaleza jurídica de normas, sería válido recurrir a ellas siempre y cuando no se pretenda integrar (analogía) aspectos reservados al principio de legalidad-reserva de ley.

Por ejemplo, en el inciso b del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que la ley grava las ganancias de capital. Asimismo, el artículo 84-A dispone que en los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, el enajenante abonará con carácter de pago definitivo el monto que resulte de aplicar la tasa del 6,25 % sobre el importe de deducir el 20 % de la renta bruta. Así, en los términos de lo señalado por los artículos 2 y 84-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el supuesto de afectación es la ganancia de capital producida en la enajenación de inmuebles o de derechos sobre los mismos.

Si bien en la Ley del Impuesto a la Renta existe una definición de “enajenación” en su artículo 5, la cual entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso, no ha previsto una definición de inmuebles. Por ello, resulta pertinente remitirnos a las normas del Código Civil, las

cuales sí regulan la definición de inmuebles en su artículo 885, de acuerdo con lo dispuesto por la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Tal como se advierte, en la Ley del Impuesto a la Renta se ha previsto el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, la enajenación de inmuebles, y se utiliza una norma no tributaria para complementar la regulación de los inmuebles que no han tenido una regulación en la norma tributaria. Bajo ese entendido, la supletoriedad establecida en la norma IX parte de la idea de que “no haya regulación en la norma tributaria”.

Por otro lado, no se trata de que al aplicar la norma no tributaria se cree un aspecto sustancial que debe estar previsto por la ley o norma con rango de ley. Para aplicar la norma no tributaria se debe entender que este aspecto sustancial ya debe estar previsto en la norma tributaria, por lo que solo serviría para completar o complementar la norma tributaria.

Se reitera que las normas supletorias no integran vacíos o lagunas legislativas, sino que son únicamente mecanismos que permiten que las normas tributarias puedan aplicarse y previenen la existencia de lagunas legislativas. En esa línea de pensamiento, las normas supletorias no son fuentes del derecho tributario a las que se refiere la norma III del Título Preliminar del Código Tributario. Más bien, ayudan a la realización de las fuentes del derecho tributario dentro del contexto del proceso de interpretación.

En esa línea, en tanto la aplicación de la supletoriedad no permita la creación de hechos impositivos ni de sujetos ni exoneraciones que deben estar previamente previstas por normas con rango de ley, de acuerdo con el principio de reserva de ley, es válido considerar que las normas supletorias pueden ser cualquier norma, inclusive las normas técnicas, en la medida que permitan complementar la aplicación de la ley tributaria.

Asimismo, la supletoriedad no solo opera cuando se trata de prevenir la configuración de una laguna sino también cuando la norma tributaria no puede ser interpretada adecuadamente por sí misma. En ese sentido, compartimos parcialmente la opinión de Villanueva Gutiérrez (2014) cuando señala que “la aplicación supletoria no solo es posible cuando exista un vacío normativo⁹, sino también cuando la regulación de la normativa especial es incompleta respecto de la normativa general” (p. 817).

De lo expuesto, la posición que tenemos respecto de la supletoriedad prevista en el Código Tributario tendría dos finalidades dentro del proceso interpretativo:

- i) Permitir que las normas tributarias se apliquen a plenitud complementándose con normas no tributarias a fin de evitar la configuración de lagunas normativas, siempre que ello no desnaturalice o se oponga a las normas tributarias. De esta manera, cuando la norma tributaria no regula un aspecto, no es que exista una laguna, sino que la norma supletoria complementa dicha no regulación y, de esta manera, permite la aplicación de la norma tributaria.
- ii) Perfeccionar las normas tributarias defectuosas u oscuras que no permiten una adecuada interpretación y aplicación a los casos concretos. A diferencia de lo anterior, la norma tributaria sí ha previsto la regulación a determinado caso; sin embargo, esta es insuficiente, por lo que la norma supletoria vendría a coadyuvar en el proceso interpretativo de la norma tributaria.

No obstante lo anterior, es importante precisar que parte de la doctrina menciona que la supletoriedad es parte de lo que se denomina la integración jurídica. Tal como lo señala Torres Vásquez (2019), “la integración no es interpretación de la ley, sino

⁹ No compartimos la idea de que la supletoriedad opera ante un vacío normativo, ya que esto sería aplicar analogía.

consiste en llenar las lagunas de la ley recurriendo en primer lugar a la analogía y si esto no es posible, se acude al derecho subsidiario (supletorio)” (p. 728), mientras que Sevillano Chávez (2014) refiere que es una regla importante en la interpretación de las normas tributarias según lo establecido en la norma IX materia de análisis (p. 135).

Digamos que el derecho supletorio se justifica a fin de evitar la integración jurídica por cuanto el material normativo existe, solo que debe ser interpretado adecuadamente. El operador jurídico debe elegir las normas tributarias aplicables al caso evaluado, y en caso necesite utilizar normas no tributarias, tendrá que recurrir a ellas para que, en conjunto con todas las disposiciones sometidas a análisis, pueda extraer una regla jurídica y aplicarla al caso concreto.

Por otro lado, en el segundo párrafo de la norma analizada se indica que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho. Al respecto, es importante considerar que cuando se refiere a principios, en estricto, si bien doctrinariamente se admite su consideración como sujetos de interpretación, en este caso la forma de aplicación es mediante la ponderación.

Tal como lo señala García Toma (2019):

Las disposiciones principio aluden a normas que ordenan que una conducta intersubjetiva realice algo en mayor y menor manera posible; esto es, contienen un sentido deontológico que impele la adopción de las medidas más aceptables, favorables y extensibles posibles en cuanto a los resultados a alcanzar con ellas ... **Los principios sirven de base y fundamento al orden jurídico; particularmente en lo relativo a los procesos de elaboración, interpretación, aplicación e integración normativa.** (pp. 178–179, resaltado nuestro)

Por lo tanto, existirá un margen de discrecionalidad del órgano encargado de resolver determinada situación por cuanto deberá evaluar los principios del derecho tributario en primer lugar y ponderar entre ellos con el propósito de extraer una conclusión que permita su aplicación al caso concreto. En caso de que ello no sea posible, se tendría que recurrir a los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho a fin de realizar esta ponderación.

Ahora bien, en cuanto a las normas sobre procedimientos tributarios cabe mencionar que el numeral I del artículo II del Título Preliminar de la Ley n.º 27444, modificado por el Decreto Legislativo n.º 1272¹⁰, estableció que “La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales”¹¹.

Posteriormente, mediante la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo n.º 1311 se estableció que:

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo n.º 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley¹².

¹⁰ Artículo modificado por el artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016.

¹¹ La referida modificación, según la exposición de motivos del citado decreto legislativo, obedeció a que se buscaba disponer que la Ley de Procedimiento Administrativo General “contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales” (ver página 3 de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/21/EXP-DL-1272.pdf>).

¹² En la exposición de motivos del citado decreto legislativo se mencionó que teniendo en cuenta la autonomía del derecho

Por lo tanto, actualmente se ha reforzado lo dispuesto en la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en el sentido de que en las actuaciones de la Administración Tributaria en los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria se aplican las disposiciones del Código Tributario y otras normas tributarias, siendo de aplicación supletoria la Ley n.º 27444.

Sin perjuicio de lo expuesto hasta aquí, como se adelantó en párrafos anteriores, un sector de la doctrina ha señalado que la norma IX admite la aplicación de la analogía y de los principios generales del derecho. En efecto, según Obregón Sevillano (2011),

En lo no previsto en este Código o en otras tributarias **(es decir cuando hay vacío o laguna jurídica)**, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias **(analogía)**, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho. (p. 375, resaltado nuestro)

En el mismo sentido, Chávez González (2023) señala que:

La Norma IX establece un orden de prelación para cubrir una laguna legal en el derecho tributario. Primeramente, se recurre a normas jurídicas no tributarias mediante la analogía; en caso de no poder solucionarlo, se aplicará supletoriamente los principios del derecho tributario; en su defecto, los principios del derecho administrativo y finalmente, si aún subsiste la laguna, los principios generales del derecho. (p. 62)

Como ya lo hemos señalado, en nuestra opinión la norma IX no regula la analogía en el derecho tributario. Lo que sí establece es una norma de derecho supletorio que permite desde el propio texto anticiparse a la existencia de lagunas jurídicas. En la analogía, se parte de la premisa de la existencia de la laguna. Así, el Código Tributario, con esta disposición, pretende que las situaciones en las que se pueda aplicar la analogía sean pocas, por cuanto se usa esta herramienta de la técnica legislativa denominada derecho supletorio.

Mientras en la analogía se debe establecer esta relación de semejanza entre el supuesto de hecho regulado y el no regulado a fin de aplicar la misma consecuencia normativa, en la supletoriedad se trata de establecer una relación entre reglas. Cuando existe una norma de proyección más general y otra más especial, a manera de complementariedad, la identificación de la norma supletoria podría no traer mayores complicaciones. De esta manera, la norma más general se puede aplicar siempre que no se oponga o desnaturalice la norma especial, tal como lo prevé la norma IX materia de comentario.

Sin embargo, la relación entre reglas también puede darse entre normas especiales. Al respecto, el Código Civil, en la norma IX de su Título Preliminar, señala que "las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza". Con lo cual, desde el enfoque privatístico del derecho civil, las normas del Código Civil serían consideradas como normas supletorias y las otras leyes serían las normas suplidadas.

Por su parte, cuando revisamos la norma IX de nuestro código tributario se abre la posibilidad de que como norma supletoria no solo se consideren las normas del derecho común o derecho civil (cuya proyección es más general) sino también cualquier otra norma especial, tal como la Ley n.º 26887, Ley General de Sociedades; la Ley n.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y

tributario y la norma IX del Título Preliminar del referido código, el Decreto Legislativo n.º 1272 trastocó dichas disposiciones.

Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros; entre otras.

En efecto, desde el enfoque del Código Tributario en cuanto a la supletoriedad, aunque las normas del Código Civil serían las que podrían considerarse las normas supletorias por antonomasia, al mismo tiempo compiten con las normas especiales, y aquí el reto del operador del derecho es identificar la norma supletoria aplicable al caso, por cuanto cada norma especial tiene su propia jerarquía de fuentes, entre las que está justamente el derecho común.

En el mismo sentido, Espinoza Espinoza (2003) señala, cuando analiza la supletoriedad de la norma IX del Título Preliminar del Código Civil, que

el Código Civil también comparte supletoriedades con otros textos legislativos, como es el Código Procesal Civil, Ley General de Sociedades y el Código de Comercio, entre otros. **Gran problema interpretativo, se le presenta al operador jurídico cuando encuentra un vacío en la legislación especial, porque cada texto establece su propia jerarquía de fuentes (dentro de los cuales está el derecho común y de mecanismos de administración de justicia).** (p. 449, resaltado nuestro)

En esa línea, el autor también considera que al advertir que las normas especiales tienen su propia jerarquía de fuentes y complican con ello la interpretación del derecho objetivo es que

el operador jurídico debería recurrir inicialmente a las pautas que le ofrece cada legislación especial, sin perder de vista lectura constitucional del supuesto de hecho a analizar ni la interpretación lógico-sistemática con otros cuerpos legislativos, incluido el Código Civil de ser el caso. (pp. 453-454)

De esta forma, queda demostrado que la aplicación de la supletoriedad aludida en la norma IX del Código Tributario se convierte, en estricto, en un problema que se aborda en el proceso interpretativo. Por lo tanto, para fines didácticos se proponen las siguientes pautas para una adecuada aplicación del derecho supletorio:

- En el proceso interpretativo, el operador jurídico deberá atenerse a las fuentes del derecho tributario, en primer orden, en aplicación de la autonomía del derecho tributario. De esta manera tendrá que revisar la norma III del Título Preliminar del Código Tributario¹³.
- En la revisión de las referidas fuentes, si advierte elementos no definidos o no regulados y que necesitan ser complementados, se puede recurrir a la supletoriedad a la que alude la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, con el límite material establecido para que no sea opuesto o no desnaturalice las normas tributarias.
- Si, a pesar de que se ha recurrido a las normas supletorias a fin de evitar que surjan lagunas normativas, estas aparecen en el proceso interpretativo¹⁴, y se determina la existencia de una laguna jurídica, corresponde recién aplicar los mecanismos de integración jurídica, como la analogía o los principios generales

¹³ Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

¹⁴ Podría suceder si esta norma no tributaria es opuesta o desnaturaliza a la norma tributaria, por lo que no es posible aplicar el derecho supletorio.

del derecho; sin embargo, consideramos que esta facultad se encuentra reservada a los órganos jurisdiccionales.

Finalmente, es importante reiterar cuándo se debe recurrir a dichas normas supletorias para complementar aspectos protegidos por el principio de reserva de ley a la que alude la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Por ejemplo: la Ley del Impuesto a la Renta grava la ganancia de capital de las personas naturales generada en la enajenación de inmuebles (aspecto material) que no se consideran casa habitación; sin embargo, el concepto de inmuebles no ha sido definido en la norma tributaria, por lo que se debe recurrir a la norma supletoria (al Código Civil). ¿Es válida la aplicación de la supletoriedad para estos casos o debido a que se ingresa a llenar de contenido en un aspecto protegido por la reserva de ley no sería válida su aplicación? Consideramos que en este caso existe la necesidad de recurrir a la norma no tributaria por cuanto no se opone ni desnaturaliza a la norma tributaria; por el contrario, la complementa.

Siguiendo el ejemplo anterior, si solo se hubiese previsto en la Ley del Impuesto a la Renta que se encuentra gravada la enajenación de bienes muebles, no sería posible considerar introducir el elemento “inmuebles” como si fuera un mecanismo de aplicación supletoria. En dicho caso, sería un supuesto de integración jurídica bajo la figura de la analogía, lo cual sería cuestionable, ya que se afectaría a la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

5.1. Algunos pronunciamientos de la SUNAT y de la Corte Suprema Justicia de la República

Si bien los pronunciamientos de la SUNAT a través de informes solo son vinculantes para la misma entidad, es importante detallar algunos criterios expuestos donde se utilizó la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

5.1.1. Pronunciamientos de la SUNAT

5.1.1.1. Sobre la aplicación del artículo I del Título Preliminar del Código Civil

El Informe n.º 045-2013-SUNAT/4B0000 señaló que si bien la norma VI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario dispone que las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior, y que toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica, esta contiene una “regla de orden” y, como tal, constituye una recomendación técnica al legislador, no siendo posible que las normas que se apartan de la misma sean corregidas por las autoridades que deben cumplir con aplicarlas a los casos concretos, tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en las resoluciones n.º 16002 del 5/8/1980 (de observancia obligatoria) y 00484-4-2001.

Por ello, corresponde aplicar lo previsto en el artículo I del Título Preliminar del Código Civil, el cual dispone que la derogación no solo se produce por declaración expresa, sino también por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior, o cuando la materia de esta es íntegramente regulada por aquella.

Al respecto, en la práctica legislativa, y por la complejidad y abundancia de la legislación tributaria, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario se ha convertido en una norma sin consecuencia, ya que solo es una recomendación al legislador. Por lo tanto, pese a que una norma nueva no haya derogado expresamente a la anterior, en primer término, se debe aplicar esta norma nueva; sin embargo, es importante entender que es posible que en esta sucesión de normas en el tiempo se produzca incompatibilidad entre ellas o que la totalidad de lo regulado en la norma anterior ya se encuentre regulado en la nueva norma. Por esta razón, se recurre a la supletoriedad del Código Civil para señalar que en la legislación tributaria también se admite la figura de la derogación tácita.

Sobre la falta de definición de pago indebido o en exceso en la Ley del Impuesto a la Renta y el Código Tributario

En el Informe n.º 051-2001-SUNAT-K0000 se consultó respecto de la definición de pago indebido o en exceso señalado en el artículo 38 del TUO del Código Tributario; en específico, si dicho concepto abarca únicamente pagos realizados por el contribuyente o se extiende a los montos imputados por la Administración Tributaria producto de una medida cautelar de embargo en forma de retención dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva, que luego se determina que no debió realizarse.

Al respecto, luego de evaluar las reglas tributarias sobre el pago y las devoluciones por pago indebido o en exceso, la SUNAT señaló que ni la LIR ni el Código Tributario contienen una definición legal de lo que debe entenderse por pago indebido o en exceso, por lo que en aplicación de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario se toma en consideración lo dispuesto por el artículo 1267 del Código Civil, el cual define al pago indebido como aquel efectuado por error de hecho o de derecho, pudiendo el sujeto que pagó exigir la restitución de quien recibió el monto pagado; y por el artículo 1273, que establece que se presume que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada.

Se advierte que se aplicó una norma del Código Civil relacionada con el derecho de obligaciones del Libro VI “De las Obligaciones”, toda vez que no desvirtúa la naturaleza de “obligación tributaria” y tampoco se opone a “las reglas del procedimiento de cobranza coactiva establecidas en el Código Tributario”.

Sobre la falta de definición de la fuerza mayor en las normas tributarias

En el Informe n.º 038-2020-SUNAT/700000 se consultó si la declaratoria de Estado de emergencia nacional y el aislamiento social obligatorio (cuarentena) dados por el Gobierno nacional a través del Decreto Supremo n.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias y modificatorias, suspenden el plazo del procedimiento de fiscalización definitiva.

Al respecto, la SUNAT, luego de evaluar las reglas del Código Tributario referidas a los supuestos de suspensión del plazo para realizar el procedimiento de fiscalización definitiva, específicamente durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpe sus actividades, advirtió que ni el TUO del Código Tributario ni ninguna otra norma tributaria define lo que debe entenderse por fuerza mayor. Por lo tanto, conforme a lo establecido en la norma IX del Título Preliminar de dicho TUO, corresponde tomar en cuenta la definición que sobre tal concepto tiene el Código Civil en su artículo 1315, el cual señala que el “caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso”.

Se advierte que se aplicó una norma del Código Civil relacionada con el derecho de obligaciones del Libro VI, “De las Obligaciones”, toda vez que no desvirtúa la naturaleza de “obligación tributaria” y tampoco se opone a “los supuestos de suspensión del procedimiento de fiscalización definitiva establecidos en el Código Tributario”.

Sobre la aplicación de normas del Código Civil acerca de supuestos de interrupción de la prescripción

En el Informe n.º 287-2006-SUNAT/2B0000 se consultó si el artículo 43 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, referido al cómputo de los plazos de

prescripción, debe aplicarse en concordancia con el artículo 1989 y los incisos 1 y 3 del artículo 1996 del Código Civil, que establecen los casos de interrupción de la prescripción.

Al respecto, la SUNAT, luego de revisar las normas del Código Tributario relacionadas con los supuestos de interrupción de la prescripción, señaló que si bien la norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario regula la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias a los casos que no puedan resolverse en virtud de las normas tributarias, debe tenerse en cuenta que tal supletoriedad solo resulta aplicable en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias. Vale decir que, en aplicación del principio de primacía de la ley especial sobre la general, al constituir el TUO del Código Tributario una norma especial, esta debe aplicarse a todos los asuntos o temas de carácter tributario, salvo que exista algún vacío en las normas tributarias, en cuyo caso serán de aplicación supletoria las normas de otras ramas del derecho. Por lo tanto, concluyó que las causales de interrupción de la prescripción previstas en los incisos 1 y 3 del artículo 1996 del Código Civil no son de aplicación supletoria al ámbito tributario por cuanto ya se tiene una disposición especial en el artículo 45 del Código Tributario.

Se advierte que la evaluación de entrada fue la determinación de la existencia de una norma aplicable en el ámbito tributario, específicamente sobre la institución de la prescripción y sus causales de interrupción. Al mismo tiempo, la regulación del mismo aspecto en el Código Civil. Así, al tener una regulación sobre el tema consultado en el Código Tributario, no resulta posible alegar una “ausencia de regulación”, que es justamente lo que permite la consideración de la aplicación del derecho supletorio. Por ello, se concluye que no corresponde aplicar la norma IX.

Sobre la aplicación de normas contables (NIIF, NIC y Marco Conceptual)

En cuanto a la definición de merma

En el Informe n.º 000094-2023-SUNAT/7T0000 se consultó si la definición de merma establecida en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta incluye a la merma que se origina en el proceso de comercialización y, por tanto, es deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta.

Al respecto, la SUNAT, luego de revisar la Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta y el *Diccionario de la lengua española* de la RAE, señaló que ni la LIR ni su reglamento han definido a las “existencias”, por lo que es necesario recurrir de manera supletoria a las NIC, de acuerdo con la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario; específicamente, a la NIC 2 Inventarios, lo cual le permitió entender que las existencias pueden ser materias primas, bienes que se encuentran en proceso de producción o finales.

Es importante destacar que para la aplicación de la NIC citó el artículo 223 de la Ley n.º 26887, Ley General de Sociedades, que menciona que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Asimismo, refirió que en la Resolución n.º 013-98-EF/93.01 (publicada el 23/7/1998) se precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NIC), oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Se advierte que la SUNAT considera a la NIC como norma de aplicación supletoria, ante una ausencia de regulación en las normas tributarias, sin que se haya precisado o evaluado la naturaleza de la misma, vale decir, si es o no una norma jurídica. Consideramos que resulta válido por cuanto esta aplicación supletoria ayuda al proceso interpretativo y no sirve como un mecanismo de integración.

En cuanto a la definición de activos fijos

En el Informe n.º 000074–2023–SUNAT/7T0000 se consultó, en el marco de la transferencia a título gratuito de los Sistemas Eléctricos Rurales efectuados por el Ministerio de Energía y Minas, regulada en el artículo 18 de la Ley n.º 28749, si las instalaciones eléctricas entregadas mediante Acta de Conformidad de Operación Experimental, que son utilizadas en la generación de rentas gravadas, califican como activos fijos; y, por tanto, si su depreciación es deducible para la determinación del impuesto a la renta desde dicho momento o si para ello debe formalizarse su transferencia mediante resolución ministerial.

Al respecto, la SUNAT señaló que ni la LIR ni su reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos, razón por la cual resulta necesario recurrir, de manera supletoria, a las Normas Internacionales de Información Financiera, que incluyen al Marco Conceptual para la Información Financiera y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Se advierte que la SUNAT, si bien considera como normas de aplicación supletoria a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), al Marco Conceptual para la información financiera y a las Normas Internacionales de Contabilidad, no se ha detenido a evaluar la naturaleza de dicha normatividad técnica, esto es, si se tratan o no de normas jurídicas. Consideramos que resulta válida la posición de la SUNAT por cuanto esta aplicación supletoria ayuda en el proceso interpretativo y no sirve como mecanismo de integración.

En cuanto a la definición de ingresos y gastos

En el Informe n.º 000112–2023–SUNAT/7T0000 se analizó las retenciones a las que se refiere el artículo 2 de la Ley n.º 30737, efectuadas a las personas jurídicas domiciliadas identificadas como sujetos de la categoría 1 de dicha ley, para efecto de la determinación del impuesto a la renta. Se consultó lo siguiente: ¿Las retenciones transferidas al Fideicomiso de Retención y Reparación constituyen gasto deducible para los sujetos de la categoría 1 a quienes se les realiza la retención? ¿El pago de la reparación civil y las deudas tributarias exigibles de los sujetos de la categoría 1, efectuado por el Fideicomiso de Retención y Reparación, constituye ingreso gravable para el sujeto que se beneficia con la cancelación de dichas obligaciones?

Al respecto, se indicó que en los informes n.º 134–2016–SUNAT/5D0000 y 149–2020–SUNAT/7T0000 la SUNAT ha recogido la definición contable de gasto contenida en el Marco Conceptual para la Información Financiera y se hace mención de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. Asimismo, se refirió que en el Informe n.º 120–2018–SUNAT/7T0000 la SUNAT ha recogido la definición de ingresos del Marco Conceptual para la Información Financiera¹⁵.

Pronunciamientos del Tribunal Fiscal***Sobre la aplicación de las normas de la LPAG al derecho sancionador tributario***

En la Resolución n.º 00088–I–2021, el Tribunal Fiscal, ante la alegación del contribuyente que se le aplique las sanciones teniendo en cuenta si tuvo o no la intención de cometer las infracciones (responsabilidad subjetiva), de conformidad con el artículo 230 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, señaló que, de acuerdo con la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo se permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen. En tal sentido, existiendo normas específicas que regulan

¹⁵ Es importante precisar que, respecto de la definición de ingreso, en los informes no se mencionó la aplicación de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, a diferencia de lo que sí se hizo cuando se definió los gastos.

la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el aludido código, no procede aplicar el procedimiento previo regulado en la Ley de Procedimiento Administrativo General, tal como se ha señalado en la Resolución n.º 11360-8-2015, entre otras.

Sobre la aplicación de las normas del debido procedimiento administrativo de la LPAG

En la Resolución n.º 03268-1-2016, el Tribunal Fiscal, ante la alegación de nulidad de los valores impugnados por cuanto no fueron emitidos conforme a ley, señaló que el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, Ley n.º 27444, se considera norma de aplicación supletoria de conformidad con la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. En la citada norma de la LPAG se establece que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Sobre el uso de la teoría financiera en las normas de precios de transferencia

En la Resolución n.º 07406-1-2021, el Tribunal Fiscal determinó que la controversia se centra en establecer si el valor de mercado establecido por la Administración al valor patrimonio de LDC Perú, y, consecuentemente, el reparo establecido, se efectuó observando la normativa de precios de transferencia desarrollada en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Señaló que, de lo anotado en el inciso e del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos¹⁶, se contempló la utilización de seis métodos internacionalmente aceptados, mediante los cuales se determinarían los precios de transferencia. Resultó necesario para la resolución del presente caso verificar si la citada norma prevé que la referida determinación se efectúe únicamente sobre la base de los mencionados seis métodos o si, por el contrario, aprueba la aplicación de otra metodología no descrita en la misma, a fin de comprobar si en la determinación del valor de mercado para la cuantificación del reparo materia de análisis, en el que se ha aplicado la metodología MC, se ha observado la normativa de precios de transferencia vigente durante el periodo acotado.

Asimismo, a partir de una interpretación histórica de las normas tributarias que rigen la temática de precios de transferencia, se colige que el propósito del inciso e del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta fue señalar de forma expresa y taxativa los métodos que podían ser utilizados en la determinación de los precios de transferencia. Recién con la modificación incorporada por el Decreto Legislativo n.º 1312 se permitió la utilización de “otros métodos” de valoración distintos a los seis métodos internacionalmente aceptados que se encontraban específicamente mencionados en el aludido inciso. Dicha utilización, sin embargo, estaba condicionada a lo que estableciera el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sobre el particular. No obstante, de la verificación del citado reglamento se aprecia que, a la fecha, no se han establecido las disposiciones que desarrollen el contenido del mencionado numeral 7, por lo que no resulta posible el uso de “otros métodos”.

En el caso materia de análisis, se observa que para establecer el valor de mercado de la operación analizada, esto es, enajenación de acciones del capital social LDC Perú, la Administración utilizó la metodología de MC; sin embargo, como ha sido expuesto, para el periodo acotado, los métodos que correspondían aplicar en materia de precios de transferencia son los específicamente regulados por el inciso e del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, dentro de los cuales no se encontraba el método aplicado por la Administración en su análisis de precios de transferencia.

¹⁶ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo n.º 1312, publicada el 31/12/16 y vigente desde el 1/1/2017, que incorporó el numeral 7 al citado inciso e del artículo 32-A.

Si bien la Administración considera posible el uso de técnicas de valoración presentadas en la teoría financiera (amparada en la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario), tales como el FCD o MC¹⁷, y además en virtud del artículo 113 del reglamento se debe utilizar el método de valoración que resulte más apropiado a fin de reflejar la realidad económica de la operación, cabe señalar que la norma IX en referencia no habilita a la Administración para usar la doctrina financiera como sustento para la aplicación de una nueva metodología para la determinación del valor de mercado con fines tributarios, más aún cuando esto no se expresa en la normativa de precios de transferencia, es decir, en el artículo 113 del reglamento, el cual regula el método de valoración más apropiado, considerando los seis métodos establecidos por el inciso e del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Corte Suprema de Justicia de la República

Casación n.º 12304-2014

En la Casación n.º 12304-2014 se resolvió que

al momento de imputar rentas gravadas a un ejercicio gravable determinado, en el caso de los intereses en suspenso por operaciones realizadas en el sistema financiero, se infringe la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF, si se desnaturaliza una norma tributaria como la contenida en el artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula el criterio de imputación de rentas afectas a un determinado ejercicio gravable según el criterio de lo devengado, siempre que se aplique la Norma Internacional de Contabilidad n.º 18, norma distinta a la tributaria, interpretada erróneamente, y siempre que se aplique indebidamente una norma que no tiene incidencia tributaria como la prevista en el punto 7 de la Resolución SBS n.º 572-97. (resaltado nuestro)

Al respecto, en dicha sentencia se mencionó que, dado que es el propio Tribunal Fiscal el que, en su práctica jurisprudencial, ya viene aplicando las NIC, como ocurrió en las resoluciones n.º 8534-5-2001, 467-5-2003, 7942-4-2008, no existe infracción normativa de la norma IX del Código Tributario al aplicar la instancia de mérito las normas de derecho contable, como las incluidas en la NIC 18, para resolver el caso.

Así, el argumento de infracción normativa de la citada norma IX por el solo hecho de aplicar las NIC debe desestimarse por infundado, ya que estas son aplicables al caso, de modo supletorio, siempre que no se opongan o desnaturalicen el inciso a del artículo 57. Un tema distinto será determinar si con la aplicación de dicha NIC se desnaturalizó el aludido artículo, por no haber analizado todos los párrafos que incluye dicha norma para aplicar el criterio de lo devengado.

Casación n.º 46348-2022

En la Casación n.º 46348-2022, publicada el 10/1/2024, se resolvió que

de lo descrito anteriormente, se puede concluir que tanto el Decreto Legislativo n.º 299 como el Decreto Legislativo n.º 915 regulan los casos de arrendamiento financiero; **por lo que no era necesario recurrir a la Norma Internacional de Contabilidad 17**, pues como también se ha señalado en la Casación anteriormente citada, **las Normas internacionales de contabilidad no constituyen fuente de derecho tributario**, debido a que el propósito

¹⁷ Si bien es posible el uso de teoría financiera para aclarar un término o expresión en específico, tal utilidad no sustenta el hecho de considerar teorías financieras que resulten de aplicación para efectos de reconocer un enfoque metodológico o un elemento que influye en la determinación de la obligación tributaria.

de las mismas es uniformizar las normas contables a nivel mundial, ello con la finalidad de permitir que la información de los estados financieros sea compatible y transparente. De esa manera, cuando la Sala de mérito sustenta su decisión en la Norma Internacional de Contabilidad 17, se advierte una afectación de los Decretos Legislativos antes mencionados al haberlos interpretado en forma incorrecta, pero también se vulnera lo previsto en las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario, concordantes con el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, al aplicar la Norma Internacional de Contabilidad 17 como si fuese una fuente del derecho. (resaltado nuestro)

Al respecto, es correcto que, desde el enfoque de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, las normas que se pretenden aplicar como supletorias no son fuente de derecho tributario por cuanto se encuentran previstas en la norma III del mismo Título Preliminar. Por ello, resulta necesario recurrir a normas no tributarias que permitan ayudar en el proceso interpretativo, siempre que esto no se oponga o desnaturalice la norma tributaria.

En esta sentencia, la Corte Suprema introduce en el análisis la naturaleza de la norma supletoria, esto es, que sea fuente de derecho, a diferencia de la casación anterior, que soslaya ese análisis.

Conclusiones

- No es posible afirmar que el ordenamiento jurídico es completo, armónico o sin fisuras. Por el contrario, se presentan una serie de problemas relacionados con su unidad, coherencia y plenitud, cuya solución se debe prever desde el mismo ordenamiento.
- Los problemas relacionados con la unidad del ordenamiento se resuelven bajo el principio de jerarquía normativa, el cual implica preferir a la norma de mayor jerarquía, siendo la Constitución Política del Perú la norma suprema.
- Los problemas relacionados con la coherencia normativa se resuelven bajo los principios de resolución de antinomias. Entre algunos de los principios que hemos desarrollado se encuentran el principio de especialidad y de envío.
- En cuanto al principio de especialidad, si bien se utiliza para resolver antinomias, también se usa dentro de la lógica del derecho supletorio, ya que se debe encontrar una relación entre reglas, una de mayor alcance (norma supletoria) que la otra (norma suplida).
- En cuanto al principio de envío, no se debe confundir con el derecho supletorio, por cuanto aquel precisa de remitir expresamente a una norma, mientras que en el derecho supletorio no existe dicha remisión expresa de normas.
- Los problemas relacionados con la plenitud del ordenamiento se resuelven según los mecanismos de integración jurídica, entre los que figuran la analogía y los principios generales del derecho, siendo que esta facultad (en cuanto a la aplicación de la analogía) se encuentra reservada a los órganos jurisdiccionales.
- En cuanto al ordenamiento jurídico tributario, en virtud de la autonomía del derecho tributario, se introducen en la legislación conceptos tributarios que, en algunos casos, se corresponden con los conceptos, categorías e instituciones de otras ramas del derecho y, en otros, no.
- Lo anterior obedece a que el derecho tributario no es una rama disgregada o aislada del ordenamiento jurídico. Por el contrario, confluye con todo el plexo de normas jurídicas, las cuales procuran asegurar la unidad, coherencia y plenitud del ordenamiento jurídico.
- La supletoriedad o derecho supletorio se puede entender como un mecanismo que permite anticiparse a la aparición de lagunas normativas. Desde el texto legal se recurre a normas con proyección o alcance normativo más general a fin de cubrir situaciones no previstas en las normas de menor alcance.

- Por ello se dice que existe una relación entre derecho supletorio y el principio de especialidad. Si bien el principio de especialidad se aplica en los problemas de coherencia normativa, cuando existe conflicto de normas, también resulta de aplicación en la construcción técnica del derecho supletorio.
- El derecho supletorio se utiliza en el momento de creación del legislador, por lo que es parte de la técnica legislativa que se debe adoptar si se quiere asegurar efectivamente el principio constitucional implícito de seguridad jurídica.
- La norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en el proceso interpretativo, cuando ya se agotó la búsqueda en las fuentes del derecho tributario, habilita la aplicación de normas no tributarias ante la ausencia de previsión legislativa del Código Tributario o de otras normas tributarias, en la medida que al aplicarlas no se opongan ni desnaturalicen estas últimas.
- Las normas no tributarias no necesariamente serán fuentes del derecho, pudiendo inclusive ser normas técnicas, pero se debe cuidar que, en aplicación del derecho supletorio, no se vulnere el principio de reserva de ley – Principio de legalidad.
- Existe un enfoque distinto entre la posición de la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. La SUNAT considera su aplicación sin mayores restricciones ante una no previsión legislativa tributaria de determinado aspecto, sea sustancial o procedimental. El Tribunal Fiscal considera su aplicación siempre que la norma supletoria no influya en la determinación de la obligación tributaria, mientras que en aspectos procedimentales ha aplicado la norma supletoria sin mayores restricciones. Por su parte, el Poder Judicial considera importante en su análisis que la norma supletoria a aplicar sea considerada como fuente del derecho.

Referencias

- Arce Ortiz, E. G. (2013). *Teoría del derecho*. Fondo Editorial PUCP.
- Bobbio, n. (2017). *Teoría General del Derecho* (5.ª Ed.). Ediciones Olejnik.
- Bravo Cucci, J. (2006). *Fundamentos del Derecho Tributario* (2.ª Ed.). Palestra Editores.
- Chávez Gonzales, A. M. (2023). Análisis de la norma IX del Código Tributario. Integración jurídica. *Giuristi: Revista de derecho corporativo*, 4(8), 60–86. <https://revistas.esan.edu.pe/index.php/giuristi/article/view/710/572>
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2017, 17 de marzo). Casación n.º 12304–2014. Lima.
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2024, 10 de enero). Casación n.º 46348–2022. Lima.
- Decreto Legislativo n.º 1311, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. (2016, 30 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1171037>
- Decreto Supremo n.º 007–2022, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento de la Ley Marco para la Producción y Sistematización Legislativa. (2022, 6 de octubre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1327260>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Legislativo n.º 295, Código Civil. (1984, 25 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Real Academia Española. (s.f.). *Diccionario de la lengua española* (23.ª Ed.). palabra. Enlace web
- Díez-Picazo, L. (1987). *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*. Ariel.

- Espinoza Espinoza, J. (2003). *Los Principios contenidos en el Título Preliminar del Código Civil de 1984. Análisis doctrinario, legislativo y jurisprudencial*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- García Toma, V. (2019). *Introducción al derecho. Constitución y Sistema Jurídico*. Grupo Editorial Lex & Juris.
- Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Neves Mujica, J. (2018). *Introducción al Derecho del Trabajo* (4.ª Ed.). Fondo Editorial PUCP.
- Obregón-Sevillano, T. M. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, (25), 361–375. <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/404/386>
- Ramos Ángeles, J. A. (2010). Reflexiones sobre la analogía y la interpretación en derecho tributario. Acerca de la función hermenéutica de la analogía en el ordenamiento jurídico. *Foro Jurídico*, (11), 247–260. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18593/18833>
- Rubio Correa, M. A. (2020). *El Sistema Jurídico. Introducción al derecho* (12.ª). Fondo Editorial PUCP.
- Sevillano Chávez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y código tributario*. Fondo Editorial PUCP.
- Torres Vásquez, A. (2019). *Introducción al Derecho. Teoría general del derecho*. Pacífico Editores.
- Tribunal Constitucional. (2003, 30 de abril). Expediente n.º 0016–2002–AI/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016–2002–AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2005, 27 de setiembre). Expediente n.º 0020–2005–AI/TC y 0021–2005–AI/TC (acumulados). Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00020–2005–AI%2000021–2005–AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2006, 24 de abril). Expediente n.º 047–2004–AI/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047–2004–AI.html>
- Tribunal Constitucional de España. (1990, 15 de marzo). Sentencia 46/1990. Madrid. <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1471>
- Villanueva Gutiérrez, W. (2014). En C. Robles Moreano, F. Ruiz de Castilla Ponce de León, W. Villanueva Gutiérrez, & J. A. Bravo Cucci, *Código Tributario. Doctrina y Comentarios* (Vol. 2) (3.ª Ed.). Pacífico Editores.
- Villanueva Gutiérrez, W. (2014). *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales. Doctrina. Jurisprudencia*. Pacífico Editores.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario* (7.ª Ed.). Ediciones Depalma.

Norma X

VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

 **Heidy Socualaya** Ordinola

Comentario

Vigencia de las normas

Vigencia de normas con rango de ley

Un pilar esencial que garantiza que el sistema tributario funcione de manera equitativa y predecible es la vigencia y aplicación de las normas tributarias, toda vez que proporciona claridad al contribuyente y a la Administración Tributaria.

La Constitución Política del Perú establece principios que regulan la vigencia y aplicación de las normas tributarias, el artículo 103 prevé que las leyes no sean retroactivas, y el artículo 109 señala que las leyes tienen carácter obligatorio a partir

del día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición diferente de la propia ley que posterga la vigencia en parte o en todo.

Así, tenemos que la normativa peruana se rige por la teoría de los hechos cumplidos. En los términos de Alzamora (1982), dicha teoría afirma que los hechos cumplidos durante la vigencia de la antigua ley se rigen por esta; los cumplidos después de su promulgación, por las nuevas.

De acuerdo con Rubio (1986) la concepción correspondiente a la teoría de los hechos cumplidos indica que la nueva ley tiene aplicación inmediata a las relaciones y situaciones jurídicas existentes (al momento en que entra en vigencia). Es decir, que la nueva ley empieza a regir las consecuencias de situaciones y relaciones que le eran preexistentes.

Así, como regla general tenemos lo previsto en el primer párrafo de la norma en comentario, referido a que la ley tributaria rige desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte.

Por otro lado, la vigencia de las leyes referidas a tributos de periodicidad anual es una excepción a la regla general, esto por disposición constitucional, puesto que el artículo 74 de la carta magna establece que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. En atención a ello, el segundo párrafo de la norma en comentario recoge una disposición similar y precisa que rigen cuando se trate de los elementos contemplados en el inciso a de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, y exceptúa a la supresión de tributos y la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la ley, el decreto supremo o la resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Nótese que esta disposición procura el cumplimiento del principio de irretroactividad y asegura que los derechos de los contribuyentes no se vean perjudicados por los cambios legislativos. Así, por ejemplo, en el supuesto de que una ley que regula un tributo de periodicidad anual cambiara y surtiera efectos de forma inmediata, estos cambios afectarían al hecho gravado y producirían efectos retroactivos.

Vigencia de normas reglamentarias

De acuerdo con la norma bajo comentario, las normas reglamentarias tienen vigencia desde la entrada en vigor de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

El primer supuesto hace notar una situación excepcional y poco usual en nuestro ordenamiento jurídico, dado que normalmente primero inicia la vigencia de las leyes y luego la de las normas que las reglamentan.

Ahora bien, según la interpretación de la norma puede afirmarse que respecto de la vigencia de los reglamentos existe la posibilidad de que el inicio de vigencia de la norma coincida con el inicio de vigencia de la ley reglamentada, cuya emisión se produjo con anterioridad.

Finalmente, respecto de las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, se establece que deberán ser publicadas en el diario oficial, en concordancia con lo previsto en el artículo 51 de la carta magna, el cual prevé la publicidad como requisito esencial para la vigencia de toda norma.

Vigencia de normas procedimentales

En línea con lo comentado, la vigencia de las normas procesales o procedimentales en el ámbito tributario tiene mucha relevancia, puesto que garantizan un sistema justo y ordenado, y brindan claridad a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones.

Así, la vigencia de una norma procesal o procedimental establece el periodo en el cual se aplica cierto procedimiento administrativo. Dicha vigencia es determinada por las reglas generales de la vigencia de las normas.

Las normas mencionadas pueden tener un alcance retroactivo, es decir, aplicarse a procedimientos ya iniciados, siempre que no afecte a los derechos ya adquiridos o las situaciones concretadas.

Es aquí donde las disposiciones transitorias cobran gran relevancia, toda vez que establecen el tratamiento aplicable a las nuevas normas para los procedimientos o procesos iniciados bajo el imperio de otras normas.

Al respecto, es pertinente traer a colación la problemática generada sobre la vigencia de la modificatoria al Código Tributario en cuanto a las reglas de prescripción efectuadas mediante el Decreto Legislativo n.º 1113. Esto se debe a que en dicho decreto no se establecía ninguna disposición transitoria que precise el tratamiento para los casos donde ya se había producido el inicio del plazo de prescripción, lo que fomentó la adopción de diversas interpretaciones.

Lo señalado en el párrafo anterior propició la emisión de la RTF n.º 09789-4-2017, resolución de observancia obligatoria, que establecía que el plazo de prescripción por conceptos originados antes del inicio de la vigencia del Decreto Legislativo n.º 1113, notificados a partir del 28/9/12, se regían por la normativa anterior, y que no resultaba aplicable la nueva normativa.

La postura adoptada por el Tribunal Fiscal fue bastante discutible y motivó que, años después, se emitiera la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo n.º 1421, con la finalidad de poner fin a la problemática generada y a efectos de establecer que en los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución aplican las reglas establecidas con el Decreto Legislativo n.º 1113 a partir de su vigencia (28/9/12), siempre que no haya transcurrido el plazo prescriptorio.

Esta disposición complementaria transitoria fue cuestionada ante el Tribunal Constitucional por incumplir principios constitucionales como la irretroactividad y la vulneración de la seguridad jurídica. Al respecto, mediante el Expediente n.º 00004-2019-PI, el máximo intérprete de la carta magna declaró que la norma era constitucional.

Informes SUNAT

Informes n.º 090-2023-SUNAT/7T0000, 088-2019-SUNAT/7T0000, 052-2018-SUNAT/7T0000, 047-2013-SUNAT/4B0000 y 216-2008-SUNAT/2B0000

Sobre la aplicación de las normas en el tiempo, la SUNAT considera que el Código Tributario, el Código Civil y la Constitución Política del Perú prevén como regla general la irretroactividad, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos o de aplicación inmediata de la norma.

Al respecto, con la aplicación del principio de irretroactividad y guardando correlato con la teoría de los hechos cumplidos, las situaciones, hechos y relaciones jurídicas concluidas en su totalidad antes de que una nueva norma esté vigente no serían susceptibles de aplicación bajo los parámetros de dicha norma.

Por otro lado, las situaciones, hechos y relaciones jurídicas que hayan ocurrido y concluido durante la vigencia de una nueva norma son susceptibles de la aplicación inmediata de esta.

Así, si existen consecuencias de situaciones, hechos y relaciones jurídicas que iniciaron u ocurrieron durante la vigencia de otra norma, en atención a la aplicación inmediata de una nueva norma, las consecuencias se regulan según los parámetros de esta última.

Por lo mencionado, la aplicación de las normas es inmediata para las situaciones, hechos y relaciones jurídicas que se producen bajo su imperio, así como para las consecuencias pendientes de situaciones, hechos y relaciones jurídicas producidas bajo el imperio de una norma anterior.

Informes n.º 046-2022-SUNAT/7T0000, 136-2001-SUNAT/K00000, 080-2014-SUNAT/5D0000 y 080-2007-SUNAT/2B0000 y Oficio n.º 102-2005-SUNAT/2B0000

Las RTF de observancia obligatoria resultan de aplicación a las actuaciones que efectúe la Administración Tributaria desde el día siguiente de su publicación, y, dado que estas tienen carácter interpretativo, son aplicables desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que mediante las resoluciones no se crean normas, sino, únicamente, se señala el alcance y contenido de las normas que ya existen.

Informe n.º 022-2019-SUNAT/7T0000

Respecto de la aplicación de las normas tributarias sancionadoras, la norma X del TUO del Código Tributario señala que las leyes tributarias tienen vigencia desde el día siguiente de su publicación, salvo disposición en contrario de la misma ley.

Por su parte, el artículo 168 del Código Tributario prevé que las normas tributarias que disminuyan o eliminen sanciones por infracciones tributarias no afectarán a las sanciones que ya estén en proceso o en ejecución.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, en la RTF n.º 2000-4-1996, resolución de observancia obligatoria, detalla que el artículo 168 del TUO del Código Tributario señala que las infracciones realizadas en un régimen jurídico serán sancionadas de acuerdo con las normas de ese régimen, incluso si la sanción aún no se ha impuesto.

Informes n.º 16-2015-SUNAT/5D1000 y 118-2014-SUNAT/5D1000

Dado que el Decreto Supremo n.º 312-2014-EF no establece la fecha de inicio de su vigencia, en atención al artículo 109 de la Constitución, la norma X del TUO del Código Tributario y el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo¹, la vigencia inicia al día siguiente de su publicación.

Informe n.º 089-2006-SUNAT/2B0000

La normativa peruana ha optado por la teoría de los hechos cumplidos, la cual privilegia la aplicación inmediata de las normas legales.

Resoluciones del Tribunal Fiscal

RTF n.º 07780-7-2022

Se revoca la apelada, pues de las normas glosadas y la interpretación expuesta por el Tribunal Constitucional, adoptada por este Tribunal como doctrina jurisprudencial, la Ley n.º 29766 entró en vigencia el 24 de julio de 2011, por lo que tratándose de una

¹ Los decretos supremos entran en vigencia al día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria del mismo, que postergue su vigencia en todo o en parte.

norma referida a un tributo de periodicidad anual como lo es el Impuesto a la Renta, rige desde el primer día del siguiente año calendario, en aplicación de la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

RTF n.º 02370-2-2018

Teniendo en cuenta el criterio señalado por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente n.º 02053-2013-PA/TC, que ha interpretado que la Ley n.º 29766 no tenía por finalidad precisar el artículo 2º del Decreto Legislativo n.º 1087, sino derogar el beneficio del crédito por reinversión en educación de manera retroactiva, por lo que considerando que las normas tributarias que derogan beneficios tributarios no tienen fuerza ni efectos retroactivos, el primer párrafo del artículo único de la Ley 29766 resultaba inaplicable.

RTF n.º 07684-8-2017

Se menciona que el plazo de caducidad de un año a que se refería el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo n.º 953, sobre la calidad de responsable solidaria de la recurrente respecto a las omisiones a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados correspondientes a los períodos de julio a setiembre de 2005, aún no se había cumplido (31 de diciembre de 2006) a la entrada en vigencia del artículo 1º de la Ley n.º 28647 (12 de diciembre de 2005), por lo que en aplicación de la teoría de los hechos cumplidos y el principio de aplicación inmediata de la norma, procede aplicar a la responsabilidad solidaria de la recurrente por las referidas omisiones a las retenciones.

RTF n.º 09465-8-2007

Se confirma la apelada toda vez que la norma que estableció la obligación tributaria que originó la aplicación de la sanción materia de autos fue publicada en el diario oficial *"El Peruano"*, por lo que cumple con el principio de publicidad recogido tanto en el artículo 109 de la Constitución Política del Perú, como en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, en ese sentido, carecen de sustento los argumentos de la recurrente referidos a que desconocía las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se le imputa y que en todo caso la Administración le debía notificar previamente para que fueran exigibles, en consecuencia, al haberse constatado en autos el incumplimiento de la presentación de la referida declaración jurada, lo cual es aceptado por la propia recurrente, se confirma la apelada.

Pronunciamientos del Poder Judicial y Tribunal Constitucional

Casación n.º 11947-2022

Entiéndase que, por el principio de aplicación inmediata de la norma, la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigor, por lo que no tiene fuerza ni efectos retroactivos (salvo en materia penal) y, por ende, entra en vigencia y es obligatoria desde el día siguiente de su publicación, salvo que se postergue su vigencia en todo o en parte por la misma ley, conforme a lo previsto en el artículo 103 y 109 de la Constitución Política del Perú.

Además, no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo n.º 1311, sino la aplicación inmediata de la norma respecto de aquellos casos en los que no se ha notificado con anterioridad a la vigencia de la citada norma el acto administrativo sancionador, como una resolución de multa, en tanto que tal notificación se haya producido durante la vigencia del mencionado decreto legislativo, conforme al artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma.

Expedientes n.º 0008-2013-PI/TC, 0009-2013-PI/TC, 00010-2013-PI/TC, 00013-2013-PI/TC y 00021-2012-PI/TC

A partir de la lectura de los artículos 103 y 102.1 de la Constitución, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tienen fuerza ni efectos retroactivos (teoría de los hechos cumplidos); además, es facultad del Congreso expedir leyes, modificar o derogar las existentes (sentencia recaída en los expedientes acumulados).

Expedientes 0316-2011-AA/TC y 0050-2004-AI/TC

A partir de la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, se ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite.

Expedientes n.º 01739-2008-PA/TC y 5731-2006-PA/TC

La *vacatio legis* es un período provisional en el que se suspenden los efectos de una norma, ya sean prohibiciones, permisos o directrices sobre una acción o inacción, hasta que se cumpla una condición temporal, como la expiración de un plazo, o una condición material, como la ocurrencia de un evento específico.

Expediente n.º 0017-2005-PI/TC

La vigencia de una norma jurídica, en principio, depende de su aprobación, de que haya sido promulgada por las autoridades correspondientes y de su publicación de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del artículo 51 de la Constitución. Una vez completado este proceso, la norma se considera eficaz. Por lo tanto, el efecto práctico de la vigencia de una norma es su eficacia.

Expediente n.º 0606-2004-AAITC

Nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes.

Derecho comparado**Modelo de Código Tributario del CIAT****Artículo 8. Vigencia de la norma tributaria en el tiempo.**

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieran, se aplicarán al día siguiente de su publicación oficial.
2. Las normas reguladoras de tributos periódicos se aplicarán a los periodos que se inicien a partir de su entrada en vigor, salvo que en ellas se establezca otra cosa.
3. Las normas tributarias que establezcan o aumenten tributos no serán exigibles antes de días desde la fecha de publicación de la ley que los estableció o aumentó.
4. Las disposiciones tributarias formales y procesales se aplicarán, en todos los casos, a los procedimientos en trámite y a los que se inicien durante su vigencia, con prescindencia de la fecha de acaecimiento del hecho generador. La presente disposición se aplicará en defecto de norma expresa sobre el particular.
5. Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. Por excepción, las normas por las que se regulan infracciones, sanciones y recargos tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado salvo cuando se trate de actos firmes.
6. La derogación de una norma tributaria no impide su aplicación a los hechos producidos durante su vigencia.

Legislación comparada

Tabla 1
Legislación Comparada

Guatemala 	Decreto Número 6-91 Código Tributario Artículo 7. Vigencia en el tiempo La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieron, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.

Chile 	Decreto Ley n.º 830 Código Tributario Artículo 3 En general, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición. Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa. La ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de Enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley. La tasa del interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados.
México 	Código Fiscal de la Federación Artículo 7o Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

 España	Ley 58/2003 Ley General Tributaria Artículo 10. Ámbito temporal de las normas tributarias. 7. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. 8. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.
 Costa Rica	Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) n.º 4755 Artículo 9º.- Vigencia de las leyes tributarias. Las leyes tributarias rigen desde la fecha que en ellas se indique; si no la establecen, se deben aplicar diez días después de su publicación en el Diario Oficial. Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se deben aplicar desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial, o desde la fecha posterior que en las mismas se indique. Cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios y empleados públicos, se deben aplicar desde la fecha de dicha publicación o desde su notificación a éstos.

Referencias

- Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) n.º 4755. (1971, 3 de mayo). San José. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530
- Código Fiscal de la Federación. (1981, 31 de diciembre). Ciudad de México. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Decreto Ley n.º 830, Código Tributario. (1974, 27 de diciembre). Santiago. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>
- Decreto Número 6-91, Código Tributario. (1991, 25 de marzo). Ciudad de Guatemala. https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/CIATData/CodigosTributarios/es/Gt_CodigoTributario.pdf?ga=1

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley 58/2003, Ley General Tributaria. (2003, 17 de diciembre). Madrid. <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>
- Tribunal Fiscal. (2007, 5 de octubre). Sumilla de la Resolución n.º 09465–8–2007. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2007009465>
- Tribunal Fiscal. (2017, 29 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 07684–8–2017. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2017007684>
- Tribunal Fiscal. (2018, 22 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 02370–2–2018. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2018002370>
- Tribunal Fiscal. (2022, 25 de octubre). Sumilla de la Resolución n.º 07780–7–2022. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2022007780>

Norma XI

PERSONAS SOMETIDAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS NORMAS TRIBUTARIAS

Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

Igualmente, se aplican las disposiciones de este Código y demás normas tributarias a los sujetos, comprendidos o no en los párrafos anteriores, cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente. Para tal efecto, cuando en el presente Código se haga referencia a la "autoridad competente", se entenderá a aquella del otro Estado con el que el Perú tiene un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

 Miguel Angel Hurtado Díaz

Comentario

La sujeción a la constitución y a nuestro ordenamiento del que versa el artículo 381 de nuestra carta magna sin duda abarca también a las normas tributarias. No obstante, creemos que resulta pertinente la norma en comentario, habida cuenta de que, dependiendo del criterio de conexión, la obligatoriedad de su cumplimiento puede trascender las fronteras territoriales, como analizaremos en seguida.

¹ "Artículo 38.- Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación".

Con esta disposición normativa, se materializa el concepto tan estudiado de “potestad tributaria”, la misma que alude, por un lado, a la supremacía de un ente (que es siempre el Estado en calidad de sujeto activo) que se coloca en un plano superior, y, por otro, a una masa de individuos (obligados tributarios) que se ubica en un plano inferior. Esta situación alude implícitamente a un estatus de sujeción por parte de los obligados tributarios (Villegas, 2007, p. 253).

En consonancia con lo dispuesto en la constitución peruana y en ejercicio de la potestad tributaria, en la norma en comentario se establece el sometimiento a las normas de alcance tributario respecto de todo sujeto que se constituya como un obligado tributario bajo los alcances de las normas tributarias de cualquier rango.

Ahora bien, en el primer y segundo párrafo de la referida norma XI se hace referencia en primer término a un determinado tipo de sujetos obligados. No obstante, culmina señalando “u otros entes colectivos”, entendiéndose por tanto que el listado es *numerus apertus*, ya que puede tratarse de cualquier ente cuyo comportamiento encaje en el supuesto normativo y que por tanto suponga el nacimiento de una obligación tributaria sustancial o formal, según sea el caso, originando en consecuencia la obligación de su cumplimiento.

Por su parte, en el tercer párrafo de la norma en comentario, incorporado recién con el Decreto Legislativo n.º 1315, publicado el 31 de diciembre de 2016, a diferencia de lo que ocurre en los párrafos anteriores, el legislador, al referirse a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente, ya no precisa un listado de posibles sujetos obligados; por el contrario, indica que puede tratarse de cualquier sujeto respecto del cual la SUNAT ha iniciado un procedimiento de esta naturaleza.

Resulta necesario efectuar esta precisión normativa, toda vez que en este escenario (el de asistencia administrativa mutua), el sujeto obligado podría no tener una obligación tributaria formal o sustancial vinculada a alguna norma tributaria peruana, o incluso, como se señala en el artículo 102-A del Código Tributario, la información solicitada puede carecer de interés fiscal para esta administración tributaria. No obstante, en virtud del principio de reciprocidad y en aplicación de un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria, se debe considerar al sujeto involucrado como sujeto obligado al cumplimiento de las normas tributarias peruanas².

En el mismo sentido, el “Modelo de Código Tributario del CIAT” (2015), en su artículo 253, se refiere a los obligados tributarios⁴, debiendo entenderse, como se precisa en el comentario 2, que “el obligado” no alude únicamente al contribuyente, sino a aquellos otros, distintos al primero, que tienen como elemento común el hecho de que facilitan o aseguran el pago de la obligación principal, considerando también a los obligados conforme a las regulaciones sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (p. 52).

² De acuerdo con el artículo 102-A de nuestro código tributario, la asistencia administrativa comprende:

Intercambio de información, que puede ser a solicitud, espontánea y automática. También puede realizarse por medio de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero.

Asistencia en el cobro de deuda tributaria incluyendo el establecimiento de medidas cautelares.

Notificación de documentos.

³ Artículo 25. Obligados Tributarios.

Son obligados tributarios los siguientes:

Los contribuyentes.

Los obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados.

Los agentes de retención y los obligados a practicar ingresos a cuenta.

Los agentes de percepción.

Los obligados a repercutir.

Los sucesores.

Los terceros responsables.

Los sujetos a los que les resulten de aplicación, exenciones o beneficios tributarios.

Los que deban cumplir con obligaciones formales, incluyendo los obligados conforme a las regulaciones sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal³.

⁴ A los cuales los enumera únicamente para fines didácticos, tal como se precisa en el comentario 1.

No obstante lo expuesto, no basta con referirse al sometimiento o sujeción a las normas tributarias, sino que, para que esta se haga efectiva y tangible, además es necesario establecer criterios de conexión o vinculación entre el sujeto obligado y el Estado (como titular del poder tributario).

Así pues, es el Estado, en ejercicio del *ius imperium*, el que establece las condiciones de la aludida sujeción, es decir, es quien señala los criterios por los cuales los sujetos se convertirán en obligados tributarios, significando, además, que los aludidos criterios los crea y utiliza cada Estado de manera independiente, sin otra limitación que nuestros principios constitucionales.

En el mismo sentido, Rosembuj señala:

El fundamento del poder tributario y la legitimidad del Estado sobre y en su espacio territorial no es una pura expresión de supremacía necesaria, sino de norma constitucional, en cuanto distribuye y especifica la esfera de las competencias del ordenamiento jurídico global. Es la Constitución la que confiere al legislador la autoridad para crear y aplicar tributos fijando los límites que legitiman su actuación conforme al orden público económico que funda y los principios intrínsecos de la materia. (citado por Velásquez Vainstein, 2012, pp. 9-10)

Ahora bien, refiriéndonos propiamente a los criterios de vinculación, debemos señalar que en la práctica, tal como ocurre también en el Perú, cada país puede combinar criterios, dependiendo del tipo de tributo e incluso de sujeto.

Como señala Velásquez Vainstein (2012), la doctrina es unánime cuando se refiere a la clasificación de los criterios de vinculación, los cuales se pueden clasificar como personales o subjetivos y como reales u objetivos (p. 14).

El criterio subjetivo está referido a las personas físicas que realizan el acto o hecho gravado y a las circunstancias que las relacionan con el Estado, pudiendo establecerse el criterio de nacionalidad o el de residencia o domicilio. Asimismo, para el caso de las sociedades, el criterio subjetivo es el del lugar de constitución y el de la sede de su administración efectiva.

El criterio objetivo, por su parte, está referido a la ubicación territorial de la fuente generadora de ingresos. En ese sentido, independientemente de su condición de domicilio, el sujeto tributará en el territorio donde generó sus rentas.

Así pues, tal como se advierte de la lectura de la norma, y como lo precisa Huamaní Cueva (2015), en el Perú el criterio de vinculación base es el del domicilio, diferenciando a aquellos que tienen la calidad de sujetos domiciliados y aquellos considerados como sujetos no domiciliados (p. 320).

En efecto, para el caso peruano, el legislador ha señalado taxativamente la utilización del criterio del domicilio⁵ como principal criterio de conexión entre el sujeto y el Estado, siendo que los domiciliados tributarán por sus rentas de fuente mundial (criterio subjetivo), mientras que los no domiciliados tributarán sobre su patrimonio, renta, actos o contratos sujetos a tributación en el Perú (criterio objetivo).

Cabe señalar por ejemplo que la Ley General Tributaria de España se refiere en su artículo 11 a los criterios de sujeción a las normas tributarias y precisa que los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. No obstante, la norma española especifica que para los tributos personales se aplicará el criterio de residencia y para los demás el criterio de territorialidad más apropiado, de acuerdo con la naturaleza del objeto gravado⁶.

5 El artículo 7 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo n.º 179-2004-EF, establece los criterios por los cuales se consideran domiciliados en el país a los distintos tipos de obligados.

6 Ver <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con> (Ley General Tributaria).

Finalmente, para el caso de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la vinculación y, en consecuencia, el sometimiento a las normas tributarias, no se encuentra precedido de un criterio de conexión subjetivo (criterio del domicilio) u objetivo (ubicación territorial de la fuente), sino que se realiza en cumplimiento de un convenio internacional y el principio de reciprocidad.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní Cueva, R. (2015). Código Tributario Comentado - Parte 1. Jurista Editores.
- Velásquez Vainstein, S. (2012). Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional [Tesis de maestría]. Repositorio de tesis PUCP. [https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=yVillegas,H.B.\(2007\).CursodeFinanzas,DerechoFinancieroymTributario\(9.aEd.\).EditorialAstrea.](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=yVillegas,H.B.(2007).CursodeFinanzas,DerechoFinancieroymTributario(9.aEd.).EditorialAstrea.)

Norma XII

CÓMPUTO DE PLAZOS

Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

- a. Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
- b. Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.



Álvaro Manuel Montesinos Corro

Comentario

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española, plazo es el “término o tiempo señalado para algo” (Real Academia Española, s.f.). En ese sentido, el plazo es el lapso durante el cual se pueden realizar las actuaciones administrativas, como la presentación de los recursos impugnatorios o la atención de un escrito presentado por un administrado. Tiene un día de inicio y un día de finalización, los cuales se conocen también como términos (inicial y final, respectivamente). Por lo tanto, se puede decir que los términos son los extremos del plazo.

En el ámbito de los procedimientos administrativos, a diferencia de lo que sucede en las actuaciones entre particulares, la unidad de medida para el conteo de los plazos es el día hábil. Esto se debe a que, para realizar las actuaciones administrativas, tanto de parte como de oficio, el personal de la Administración Pública, así como las distintas dependencias que la componen, deben estar disponibles para los administrados. Esta disponibilidad solo ocurre durante los días hábiles.

Los días hábiles son todos los días del año en los que la Administración Pública presta servicios a los ciudadanos, normalmente de lunes a viernes, salvo que uno de estos días coincida con un feriado (llamado también día festivo). Los sábados y domingos no se consideran días hábiles.

Debe considerarse que los feriados o días festivos son de dos tipos: nacionales y regionales. Entre los primeros se destacan, entre otros, el 1 de enero (Año Nuevo), 28 y 29 de julio (Fiestas Patrias) y 25 de diciembre (Navidad).

También se cuenta con feriados de alcance regional, es decir, días festivos que solo se celebran en ciertas regiones, como el 24 de junio, día del Inti Raymi en el Cuzco o día de San Juan en las regiones de la Amazonía peruana, como Loreto y Ucayali, en donde se considera feriado; o el 15 de agosto, aniversario de Arequipa y feriado en esa región.

En el caso de los feriados regionales, en el cómputo del plazo del procedimiento que tiene como órgano competente a una autoridad en esa región se excluirá del mismo ese día.

Otro caso es el de los días declarados no laborables compensables, generalmente para aprovechar mejor un feriado nacional. Esos días no son feriados, por lo que la Administración Pública mantiene la atención y, especialmente con respecto a los procedimientos tributarios, se deben considerar en el cómputo de los plazos¹.

Para efectos de entender mejor la regulación de los plazos y términos en el Código Tributario, se hará la referencia al Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, aprobado por el Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS y sus modificatorias (en lo sucesivo, el TUO de la LPAG).

En efecto, en el capítulo IV del TUO de la LPAG se regulan los plazos y términos aplicables al procedimiento administrativo. Así, en el párrafo 144.1. del artículo 144 del TUO de la LPAG se señala que el plazo expresado en días se computará desde el día hábil siguiente a la notificación o publicación del acto administrativo correspondiente, excepto en los casos en que se especifique una fecha distinta o que resulte necesario efectuar publicaciones sucesivas, en cuyo caso el plazo se iniciará luego de la última.

Como se puede apreciar, tanto en el TUO de la LPAG como en el Código Tributario se regula que los plazos se computan en días hábiles, dado que la Administración Pública solo atiende en esos días, por lo que los administrados pueden ser atendidos, como se señaló previamente.

En el párrafo 144.2. del artículo 144 del TUO de la LPAG se indica que los plazos expresados en meses o años se contarán a partir de la notificación o publicación del respectivo acto, salvo que en el mismo se señale algo distinto.

Con respecto al transcurso del plazo se debe observar lo regulado en el artículo 145 del TUO de la LPAG. De manera acertada, el párrafo 145.1. del artículo 145 del TUO de la LPAG señala que los plazos expresados en días se refieren a días hábiles consecutivos. Asimismo, se precisa que en el cómputo del plazo no deben considerarse los días no laborables para la Administración Pública, como los sábados y domingos, además de los feriados.

Si el último día del plazo, o término final, es un día inhábil, se prorrogará hasta el siguiente día hábil. La misma solución se aplica si, en el último día del plazo, el servicio

¹ Las normas que señalan los días no laborables compensables indican que esos días son hábiles para efectos tributarios. Así, en el artículo 1 del Decreto Supremo n.º 011-2024-PCM, publicado el 1 de febrero de 2024 en el diario oficial El Peruano, se señalaron los días no laborables compensables para los trabajadores del sector público durante el 2024. En el párrafo 1.2 del mismo artículo se indicó que “para fines tributarios, dichos días serán considerados hábiles”.

de atención al público hubiera sido suspendido o no funcionara durante el horario normal, como por ejemplo cuando se dispone que medio día será no laborable. Estas reglas son similares tanto en el Código Tributario, de acuerdo con lo dispuesto en los dos últimos párrafos del literal b de la norma comentada, como en el párrafo 145.2. del artículo 145 del TUO de la LPAG.

En aquellos casos en los que los plazos son señalados en meses o años, como en el plazo de prescripción (artículo 43 del Código Tributario), estos se cuentan de fecha a fecha y concluyen el mismo día del mes o año en que inició, luego de completar el número de meses o años fijados para su cómputo. Si el término final del plazo es un día que no existe en el mes en que vence, el plazo se cumple en el último día de dicho mes.

En la norma comentada se pueden apreciar dos reglas. La primera está referida al cómputo de los plazos expresados en meses y años, y es idéntica a la contenida en la primera parte del párrafo 145.3. del artículo 145 del TUO de la LPAG. Sin embargo, con respecto a la segunda regla, referida a los casos en los cuales el término final del plazo es un día que no existe en el mes en que vence, el Código Tributario señala que el plazo se cumple en el último día de dicho mes, lo que difiere de la solución del TUO de la LPAG que señala que el plazo se prorroga hasta el primer día hábil del mes calendario siguiente, día en el que culmina. Considerando el principio de especialidad de las normas, en los procedimientos tributarios prima la regla del Código Tributario.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 011–2024–PCM, Decreto Supremo que declara días no laborables compensables para los trabajadores del sector público, durante el año 2024. (2024, 1 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1368728>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Real Academia Española. (s.f.). Diccionario de la lengua española (23.ª Ed.). Plazo. <https://dle.rae.es/plazo>

Norma XIII

EXONERACIONES A DIPLOMÁTICOS Y OTROS

Las exoneraciones tributarias en favor de funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros, y de funcionarios de organismos internacionales, en ningún caso incluyen tributos que gravan las actividades económicas particulares que pudieran realizar.

 Miguel Ángel Hurtado Díaz

Comentario

La exoneración tributaria, como señala Bravo (2010), es el efecto que produce la incidencia de una norma jurídica (norma exoneratoria) sobre otra norma que crea una obligación tributaria (norma tributaria). Así pues, el efecto jurídico de la norma exoneratoria consiste en privar de eficacia a la norma tributaria, impidiendo el surgimiento de la obligación tributaria ante determinados supuestos (pp. 257–258).

Por su parte, en los artículos 1 y 5 del Reglamento de Inmunidades y Privilegios Diplomáticos¹ se precisa que el Gobierno del Perú reconoce que las inmunidades y los privilegios diplomáticos ayudan a desarrollar las relaciones amistosas entre las naciones y se otorgan con base en la más estricta reciprocidad, no en beneficio de las personas, sino con el propósito de garantizar el eficaz desempeño de las funciones de las misiones diplomáticas.

En ese sentido, la norma en comentario precisa que las exoneraciones tributarias para funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros, y de funcionarios de organismos internacionales, no incluye a la generalidad de las actividades que puedan desarrollar. Por el contrario, determina que las actividades económicas no vinculadas a su investidura no poseen exoneración alguna.

Como ejemplo podemos citar el caso de un funcionario diplomático que decide emprender un negocio y en consecuencia se encuentra afecto a las rentas de tercera categoría. Debido a que se trata de una actividad no vinculada al cargo que ostenta, no le corresponde exoneración tributaria.

¹ Aprobado mediante Decreto Supremo n.º 007–82–RE publicado el 12 de julio de 1982.

Conviene señalar asimismo que la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, aprobada por Decreto Ley n.º 17243 y en vigor en el Perú desde el 17 de enero de 1969, establece exoneraciones de impuestos y gravámenes personales o reales, regionales o municipales. Asimismo, se exceptúa de esta exoneración, entre otros, a los impuestos indirectos, de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios, como es el caso del impuesto general a las ventas.

Es importante señalar además que sin perjuicio de los privilegios e inmunidades que pueden gozar las personas, aquellas se encuentran sujetas al cumplimiento de las normas tributarias², en concordancia con el inciso 1 del artículo 41 de la Convención de Viena.

Referencias

- Bravo Cucci, J. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista Editores.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>

² Sujeción a las normas tributarias, a la cual nos referimos en la norma XI del Código Tributario.

Norma XIV

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

 Miguel Angel Hurtado Díaz

Comentario

Es misión del Ministerio de Economía y Finanzas (s.f.) “armonizar la política económica y financiera, a través de la transparencia y responsabilidad fiscal, contribuyendo al crecimiento económico sostenido del país”.

En esa línea, el artículo 2 de su Reglamento de Organización y Funciones¹ señala, refiriéndose a las funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, que este ejerce competencias a nivel nacional, entre otros, en materia tributaria.

Por su parte, la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, aprobada mediante Ley n.º 29158 y publicada el 20 de diciembre de 2007, señala en el numeral 1 del artículo 6 que es función del Poder Ejecutivo “reglamentar las leyes, evaluar su aplicación y supervisar su cumplimiento”.

En el artículo 11 de la referida ley orgánica se precisa que en cuanto a la facultad normativa del presidente de la República, los decretos legislativos y decretos supremos que se promulguen siempre serán refrendados por los ministros a cuyo ámbito de competencia corresponde.

Dada su alta especialidad, como no podía ser de otra manera, el Ministerio de Economía y Finanzas es la cartera competente para analizar y opinar con respecto a las leyes tributarias que emanen del Poder Ejecutivo.

¹ Cuyo texto integrado fue aprobado mediante Resolución Ministerial n.º 331-2023-EF/41 y publicado el 30 de setiembre de 2023.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. . <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696> . <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. (2007, 20 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H955918>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f.). Información institucional. <https://www.gob.pe/institucion/mef/institucional>

Norma XV

UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA

La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador.

También podrá ser utilizada para aplicar sanciones, determinar obligaciones contables, inscribirse en el registro de contribuyentes y otras obligaciones formales.

El valor de la UIT será determinado mediante Decreto Supremo, considerando los supuestos macroeconómicos.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

La Unidad Impositiva Tributaria (en lo sucesivo, la UIT) es un valor de referencia que sirve para diversos fines, como calcular la base imponible o las deducciones aplicables a las mismas, entre otros fines en el ámbito tributario.

Así, por ejemplo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado mediante Decreto Supremo n.º 156-2004-EF y sus modificatorias, los pensionistas y adultos mayores podrán deducir de la base imponible del impuesto predial un monto equivalente a 50 UIT para la determinación del tributo a su cargo, siempre que cumplan las condiciones señaladas en dicha norma.

Otro caso figura en el artículo 80 del Código Tributario, en el que se señala que la Administración Tributaria tiene la facultad de suspender la emisión de la resolución u orden de pago, cuyo monto no exceda el porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la Administración Tributaria; y de acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias, incluyendo las costas y gastos, excepto en el caso de la SUNAT, sin perjuicio de declarar la deuda como de recuperación onerosa, al amparo del inciso b del artículo 27.

Asimismo, en el literal a del artículo 180 del Código Tributario, referido a las sanciones, se indica que las multas se podrán determinar en función de la UIT vigente a la fecha en que se cometió la infracción, y si no es posible establecer dicha fecha, la que se encontrara vigente cuando la Administración detectó la infracción.

También se puede mencionar el caso de la cuota constante en los fraccionamientos. En el último párrafo del numeral 15 del punto 1.1 del artículo 1, referido a las definiciones, del Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria de la Sunat, aprobado mediante la Resolución de Superintendencia n.º 161-2015/SUNAT y sus modificatorias, se señala que la cuota constante no puede ser menor al cinco por ciento (5 %) de la UIT vigente a la fecha de presentación de la solicitud.

En el ámbito procesal, la UIT se utiliza para calcular la Unidad de Referencia Procesal (en lo sucesivo, la URP). El órgano de gobierno y gestión del Poder Judicial debe fijar al inicio de cada año judicial el monto de la URP sobre la base del 10 % de la UIT. La URP se utiliza para la fijación de cuantías, tasas, aranceles judiciales y multas previstas en la ley o las establecidas en la legislación procesal especial, de acuerdo con lo señalado en la Primera Disposición Complementaria Única del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo n.º 017-93-JUS y sus modificatorias.

El valor de la UIT para el 2024 es de S/ 5150.00, según lo dispuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas mediante el Decreto Supremo n.º 309-2023-EF, lo que representa un incremento del 4.04 % con respecto al anterior periodo.

Cuadro 1

PERIODO	PERIODICIDAD	UNIDAD MONETARIA	VALOR DE LA U.I.T.	BASES LEGAL	FECHA DE PUBLICACION
19921/	ANUAL	Nuevos Soles	S/1,040	D.S. 307-1991-EF	(31-12-1991)
1993 2/	ANUAL	Nuevos Soles	S/1,350	R.M. 370-1992-EF/15	(31-12-1992)
1994	ANUAL	Nuevos Soles	1,700	D.S. 168-1993-EF	(01-01-1994)
1995	ANUAL	Nuevos Soles	2,000	D.S. 178-1994-EF	(01-01-1995)
1996	ANUAL	Nuevos Soles	S/2,200	D.S. 012-1996-EF	(01-02-1996)
1997	ANUAL	Nuevos Soles	S/ 2,400	D.S. 134-1996-EF	(31-12-1996)
1998	ANUAL	Nuevos Soles	S/2,600	D.S. 177-1997-EF	(30-12-1997)
1999	ANUAL	Nuevos Soles	S/ /2,800	D.S. 123-1998-EF	(30-12-1998)
2000	ANUAL	Nuevos Soles	S/2,900	D.S.191-1999-EF	(31-12-1999)
2001	ANUAL	Nuevos Soles	/3,000	D.S.145-2000-EF	(27-12-2000)
2002	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,100	D.S.241-2001-EF	(29-12-2001)
2003	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,100	D.S. 191-2002-EF	(18-12-2002)
2004	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,200	D.S. 192-2003-EF	(23-12-2003)
2005	ANUAL	Nuevos Soles	/3,300	D.S. 177-2004-EF	(17-12-2004)
2006	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,400	D.S. 176-2005-EF	(26-12-2005)
2007	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,450	D.S. 213-2006-EF	(28-12-2006)
2008	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,500	D.S. 209-2007-EF	(22-12-2007)
2009	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,550	D.S. 169-2008-EF	(25-12-2008)

PERIODO	PERIODICIDAD	UNIDAD MONETARIA	VALOR DE LA U.I.T.	BASES LEGAL	FECHA DE PUBLICACION
2010	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,600	D.S. 311-2009-EF	(30-12-2009)
2011	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,600	D.S. 252-2010-EF	(11-12-2010)
2012	ANUAL	Nuevos Soles	/3,650	D.S. 233-2011-EF	(21-12-2011)
2013	ANUAL	Nuevos Soles	/3,700	D.S. 264-2012-EF	(20-12-2012)
2014	ANUAL	Nuevos Soles	S/3,800	D.S. 304-2013-EF	(12-12-2013)
2015	ANUAL	Nuevos Soles	/3,850	D.S. 374-2014-EF	(30-12-2014)
2016	ANUAL	Soles	S/3,950	D.S. 397-2015-EF	(24-12-2015)
2017	ANUAL	Soles	S/4,050	D.S. 353-2016-EF	(22-12-2016)
2018	ANUAL	Soles	S/4,150	D.S. 380-2017-EF	(23-12-2017)
2019	ANUAL	Soles	S/4,200	D.S. 298-2018-EF	(18-12-2018)
2020	ANUAL	Soles	S/4,300	D.S. 380-2019-EF	(20-12-2019)
2021	ANUAL	Soles	S/4,400	D.S. 392-2020-EF	(15-12-2020)
2022	ANUAL	Soles	S/4,600	D.S. 398-2021-EF	(30-12-2021)
2023	ANUAL	Soles	S/4950	D.S. 309-2022-EF	(24-12-2022)
2024	ANUAL	Soles	S/5150	D.S. 309-2023-EF	(28-12-2023)

Nota. Extraído de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/valor_uit/uit.pdf

- 1/ Para el Ejercicio Gravable de 1992, se establece la Unidad de Referencia Tributaria (URT), como índice de referencia en normas tributarias. Dejan en suspenso la aplicación de la UIT.
- 2/ A partir del ejercicio gravable de 1993 se sustituyen en las normas tributarias la mención de URT por UIT.
- Para efectos de retenciones y pagos a cuenta del Impuesto a la renta, el valor de la UIT, aplicable a partir del mes de julio de 1993 será de S/. 1,700.00 (R.M. n.º 125-93-EF/15). Para los casos del Reg. Simplificado del IGV (D. Ley 25748) será S/. 1,350.00
- FUENTE : DIARIO OFICIAL “EL PERUANO” - BCRP - INEI.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Norma XVI

CALIFICACIÓN ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

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

En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, 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 la 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 señalado en el segundo 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.

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.

Comentario¹

En aplicación del principio de legalidad, los ciudadanos no están obligados a tributar más de lo que establece la ley (no taxation without representation). Entonces, si un determinado supuesto no está contemplado en la norma como hipótesis de incidencia tributaria, no habrá de desplegarse en la realidad fáctica la subsunción del hecho imponible.

En ese sentido, es lógico colegir que los contribuyentes tienen una gama de posibilidades para realizar determinados actos, situaciones o relaciones y que su ejecución no estará incida con los tributos, y es bajo dicho entendimiento que si estas actuaciones reportan una ventaja fiscal, aquella no estará proscrita en la ley.

En definitiva, si la realización de un acto no viene aparejado del uso y/o abuso de formas jurídicas y el motivo de su ejecución posee motivos económicos que son más relevantes que el componente fiscal, la ventaja tributaria que se obtenga no debe merecer ningún reproche fiscal, pudiendo denominarse a estas conductas como “elusión lícita” o “economía de opción”.

La economía de opción supone que la ley posibilita que los sujetos lleven a cabo determinados actos, situaciones o relaciones que no se encuentran alcanzados por la norma como hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Desde esa perspectiva no existe abuso del derecho ni vulneración al ordenamiento jurídico tributario.

Dicho de otro modo, nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe, y eso incluye la posibilidad de eludir “lícitamente” la hipótesis de incidencia tributaria. No obstante, si los actos, situaciones o relaciones llevados a cabo por los sujetos carecen de sustancia económica, además, están contaminados de artificio o son impropios para la consecución de su objeto y fin, y, si la motivación económica perseguida es máximamente la obtención de una ventaja fiscal, los negocios jurídicos ejecutados serán pasibles de tener otra calificación.

Sobre el particular, el gran problema que se suele presentar en la realidad es que la economía de opción y los negocios anómalos pueden coexistir, siendo muy sutil la línea tenue que los separa. Incluso los negocios anómalos —en sí mismos— no son exclusivamente elusión o únicamente simulación porque muchas veces aparecen combinados entre sí cuando se aprecian en su conjunto todas las transacciones realizadas por el deudor tributario.

En efecto, los negocios anómalos no se presentan de forma clara e identificada con la elusión tributaria o la simulación porque aparecen en la realidad entremezclados incluso con el derecho de economía de opción, razón por la que resulta complejo poder identificarlos (Iannacone, 2001, p. 35).

Para tener un claro ejemplo de lo que constituye una economía de opción pensemos en un sujeto que desea realizar actividades empresariales a través de una sociedad. Al respecto, se puede inferir que aquel no está obligado a acogerse directamente al Régimen General del Impuesto a la Renta porque la ley le posibilita la opción de escoger otros regímenes tributarios —menos onerosos—, como el Régimen MYPE Tributario, el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o el Nuevo Régimen Único Simplificado² y esa elección no implica per se la utilización de estructuras legales

¹ Las opiniones académicas vertidas en el presente artículo son realizadas por el autor a título personal y pueden coincidir o discrepar de otras posturas en la academia.

² Siempre que cumpla los requisitos para acogerse al RMT, RER o NRUS y no se encuentre en alguna de las exclusiones para dicho acogimiento.

anómalas y/o la obtención de una ventaja fiscal como principal motivo económico a alcanzar. Otro ejemplo podría ser el de una persona natural que piensa dedicarse a negocios inmobiliarios y con el propósito de realizar la actividad empresarial constituye un fideicomiso de titulización que cumple con los requisitos establecidos en las normas FIBRA³. En este caso la renta empresarial en cabeza de dicho sujeto debe tributar con la tasa del 5 %⁴ sobre la renta bruta y no con el 29.5 % sobre renta neta porque la ventaja tributaria la admite la propia ley si se parte de la premisa de que no existe uso y abuso de las formas jurídicas ni que se constituyó el patrimonio autónomo con el propósito esencial de obtener ahorro tributario.

Ahora bien, hay casos en los que los sujetos celebran actos jurídicos en los que, atendiendo a su contenido económico, la forma legal adoptada o la manifestación de voluntad expresada no se condice con dichos actos. Asimismo, pueden existir situaciones en las que los actos jurídicos celebrados por los sujetos se realizan efectivamente al amparo del ordenamiento legal⁵ vigente con la finalidad de eludir la aplicación de una norma tributaria, apreciándose así el abuso de formas jurídicas y la ausencia de sustancia económica. Por tanto y demás, en la actualidad es más frecuente que los Estados vean erosionadas sus bases imponibles como consecuencia de que los contribuyentes y sus asesores fiscales diseñen figuras jurídicas artificiosas, carentes de contenido económico negocial y que son realizadas con el propósito económico primordial de obtener diversas ventajas o ahorros fiscales⁶.

A continuación, analizaremos las disposiciones y el contenido de la norma XVI, para lo cual será útil recurrir a la doctrina, la jurisprudencia y las exposiciones de motivos de las normas que han ido incorporando en el devenir del tiempo las reglas que están insertas en la regulación actual, todo ello con el objeto de tener claro los conceptos y su ámbito de aplicación. Además, con un enfoque teórico y casuístico realizaremos comentarios sobre el particular para explicar al lector —desde nuestra perspectiva— cómo se interrelaciona la norma XVI con los negocios jurídicos calificados como anómalos.

Contenido de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario⁷

La norma XVI establece dos cláusulas cuya aplicación es una facultad exclusiva de la SUNAT⁸ y no de otra administración tributaria. La primera cláusula es una norma de calificación económica del hecho imponible y de combate de negocios simulados (primer y último párrafos). La segunda es la denominada cláusula antielusiva general⁹ de lucha contra el fraude a la ley y la elusión tributaria propiamente dicha (segundo al quinto párrafo).

La cláusula de calificación económica del hecho imponible y de corrección de negocios simulados

El primer párrafo de la norma XVI establece la potestad de SUNAT de determinar la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible a partir de la apreciación de elementos económicos que caracterizan determinados actos, relaciones o situaciones.

³ Ley n. 30532.

⁴ Por el arrendamiento u otra forma onerosa de cesión en uso de los inmuebles.

⁵ Normas legales que prevé el propio ordenamiento jurídico, tales como las societarias, laborales, civiles, administrativas, etc.

⁶ No analizaremos en esta exégesis el concepto denominado "planificación fiscal agresiva", en tanto el término no ha sido definido en nuestra legislación y en vista que la actualidad los organismos internacionales como OCDE, ONU y CIAT, entre otros, no se ponen de acuerdo para establecer sus alcances y ámbito de aplicación. Se puede presentar cuando existe discordancia e incoherencia entre los distintos ordenamientos fiscales del mundo y las lagunas normativas que se generan son aprovechadas por los deudores tributarios y sus asesores fiscales para evitar u ocultar la configuración del hecho imponible.

⁷ En adelante, la "norma XVI".

⁸ No obstante, debemos señalar que el Tribunal Fiscal como órgano resolutor en última y definitiva instancia administrativa tributaria ha aplicado la facultad para calificar económicamente el hecho imponible en múltiples resoluciones y en algunos casos sin citar la base legal respectiva (Norma VIII) en los considerandos (se puede revisar, entre otras, la RTF n.º 00331-4-1997). En otras resoluciones, en cambio, ha ordenado a la SUNAT determinar si resulta de aplicación el principio de primacía de la realidad (se puede ver las RTF n.os 06604-5-2002, 06619-4-2002, 06628-1-2002, entre otras).

⁹ En adelante "CAG".

Se ha discutido mucho sobre la necesidad de facultar a la SUNAT a “calificar” actos jurídicos en base a su sustancia económica para establecer la verdadera naturaleza del hecho generador de la obligación tributaria porque la ley ya establece el deber de contrastar los hechos realizados por los deudores tributarios para certificar si se ha subsumido la hipótesis de incidencia.

Ciertamente, el legislador al momento de formular el supuesto hipotético contenido en toda norma tributaria siempre tiene en mente hechos económicos, en tanto que a todo tipo de tributo siempre le subyacen estos hechos (De Pomar, 2010, p. 228). En ese sentido, es razonable entender que para que la SUNAT ejerza su facultad de caracterizar los actos jurídicos siempre debe atender al sustrato financiero que contienen las formas jurídicas.

Ahora bien, en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha señalado que esta cláusula denominada también de “primacía de la realidad” faculta a la SUNAT no solo a “calificar” económicamente el hecho imponible sino además a “desconocer” negocios jurídicos inexistentes, por lo que la Administración Tributaria también la emplea para repeler actos jurídicos simulados. Vale la pena traer a colación que la cláusula de calificación económica del hecho imponible del primer párrafo de la norma XVI ya se encontraba regulada en el exsegundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que fue modificada mediante Decreto Legislativo n.º 1121, modificación que entró en vigor a partir del 19/7/2012.

Recordemos que la norma VIII facultaba a la SUNAT a revelar la sustancia económica de los negocios anómalos, dando a conocer (para efectos jurídico-tributarios) la real naturaleza de los hechos, sin que ello significase ir en contra de normas y principios recogidos en el ámbito constitucional (Iannacone, 2001, pp. 34–35).

Así, a través del anotado decreto legislativo el legislador mutiló el segundo párrafo de la norma VIII para incorporarlo en el actual primer párrafo de la norma materia de exégesis. La incorporación del último párrafo de la norma XVI, en concordancia con el primer párrafo anotado, confirman la naturaleza de “norma anti-simulación”, considerando que a través de esta cláusula el legislador pretende aplicar la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados¹⁰ por el deudor tributario.

Ahora bien, en doctrina, algunos especialistas denominan a esta facultad de la SUNAT como “cláusula de interpretación económica del hecho imponible”, lo cual constituye una inexactitud, en vista de que no es admisible que legalmente se “interpreten” hechos económicos.

Otros expertos sostienen que “calificar” —el supuesto de hecho— e “interpretar” no son lo mismo, sin embargo, admiten que en la calificación se encuentra de forma implícita el ejercicio de interpretar, en tanto el operador del derecho califica los hechos y asigna la naturaleza jurídica de aquellos, y ello lleva de suyo determinar si una norma jurídica le es aplicable o si el hecho de la realidad puede subsumirse en ella. Desde esa perspectiva, el ejercicio de calificar el tipo contractual implica una elaboración hermenéutica del acto jurídico para descubrir la realidad fáctica que subyace a dicho acto jurídico (Durán, 2023, pp. 315–316).

¹⁰ Nótese que en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha concluido que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la administración tributaria facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes. Ver la RTF n.º 03052–5–2020, entre otras.

Nosotros consideramos que al amparo de la cláusula del primer párrafo de la norma XVI, no se “interpreta económicamente” el hecho imponible. Conforme al primer párrafo de la actual Norma VIII, al aplicarse las normas tributarias son admisibles todos los medios de interpretación que otorga la ciencia jurídica para desentrañar su significado, sin embargo, en ningún caso [desde un punto de vista estrictamente jurídico] se puede admitir la denominada “interpretación económica”¹¹, en tanto solo los hechos jurídicos generan obligaciones tributarias y nunca los hechos económicos en sí mismos.

Para que un hecho económico despliegue efectos jurídicos requiere que la ley lo disponga expresamente. Por ejemplo, las diferencias de cambio son resultados computables para determinar la renta neta de una empresa en el ejercicio (ganancias o pérdidas), no por la exclusiva razón de que se generen a partir de un hecho económico que subyace (la contabilización en moneda nacional de inversiones en valores en moneda extranjera, cuentas por cobrar en divisas extranjeras, saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera en caja o bancos, canje de divisas extranjeras por moneda nacional, entre otros), sino más bien porque existe un mandato jurídico expreso en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta (Plasencia, 2023, pp. 625–628).

Así, los asuntos vinculados con la hipótesis de incidencia y el hecho imponible constituyen fenómenos jurídicos y no fácticos, por lo que no basta la sola realización y/u ocurrencia de un hecho económico para que se produzca el hecho generador de la obligación tributaria, sino que es imprescindible que este se subsuma en la hipótesis de incidencia tributaria (Plasencia, 2023, pp. 628–629).

Por tanto y demás, la cláusula de calificación económica del hecho imponible constituye una facultad de la SUNAT para caracterizar operaciones del mundo civil, actos jurídicos por antonomasia, porque la ley la autoriza a tomar en cuenta la sustancia económica que subyace a los actos, relaciones o situaciones, dejando de lado las formas jurídicas que las partes exteriorizan a través de contratos o cualquier otra manifestación de voluntad distorsionada.

Es por ello por lo que en diversa jurisprudencia de nuestros tribunales administrativos y jurisdiccionales se ha señalado que la cláusula de calificación económica del hecho imponible constituye una norma que combate actos simulados e incorpora el criterio de la realidad económica, no en el entendido de un método de interpretación sino de apreciación legal de supuestos fácticos porque busca descubrir la “verdadera operación jurídica” que genera el hecho imponible. Así, si una estructura legal es creada con el propósito de engañar al fisco y existe distorsión en la manifestación de voluntad del sujeto que la exterioriza por medio de actos aparentes, la Administración Tributaria puede contrastar la forma jurídica con los hechos económicos que le corresponden y quedará facultada a otorgar, a dicho acto fingido, otra calificación jurídica que es la que habrá de contener el hecho generador de la obligación tributaria.

En efecto, debemos entender que cuando la SUNAT emplea esta facultad, no reemplaza un hecho jurídico por un hecho económico, sino más bien,

¹¹ Como se ha señalado precedentemente en la exégesis del primer párrafo de la Norma VIII, en algunos pronunciamientos el Tribunal Fiscal parece haber efectuado “interpretaciones económicas”. Si se verifica el criterio contenido en las RTF n.os 03248–5–2010, 10577–8–2010, 10813–3–2010 y 15502–10–2011, se aprecia que el Tribunal Fiscal ha establecido que el tratamiento financiero del arrendamiento operativo, acorde a la NIC 17, también tiene efectos tributarios a pesar de que el arrendador no es una entidad del sistema financiero. En estas resoluciones el Tribunal Fiscal ha considerado otorgar efectos jurídicos (depreciación acelerada) sobre la base del contenido económico de los contratos y atendiendo a la contabilidad. En los referidos casos los contribuyentes depreciaron aceleradamente los activos a pesar de no calificar como propietarios para efectos legales y no era de aplicación el tratamiento tributario previsto en el Decreto Legislativo n.º 299.

debe de determinar la existencia de otro negocio jurídico, y este último es el relevante para propósitos tributarios porque contiene el hecho imponible. Cuando SUNAT “caracteriza” un negocio jurídico, atendiendo a su contenido económico, verifica que los hechos realizados en el mundo fáctico que persiguen los contribuyentes —los actos, situaciones y relaciones— se encuentran subsumidos en la hipótesis de incidencia tributaria y certifica de esa manera el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria.

La declaración de que un negocio jurídico es simulado, para efectos civiles, solo le corresponde dictaminarla a un juez; sin embargo, la primacía de la realidad económica, como facultad exclusiva de la SUNAT¹², constituye un instrumento para calificar negocios jurídicos anómalos, sobre la base de su sustrato financiero, quedando la Administración Tributaria habilitada a reconducirlos para determinar su verdadera naturaleza. Por esta razón el desconocimiento que hace la SUNAT respecto de la forma jurídica de un negocio simulado solo tiene relevancia para propósitos tributarios.

En efecto, el Tribunal Fiscal ha señalado de manera reiterada que la cláusula de calificación económica del hecho imponible faculta a la SUNAT para fiscalizar hechos impositivos subrepticios, disfrazados de formas jurídicas fingidas, y que la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica de una transacción puede comprobarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados¹³. Entonces, vale la pena aclarar que SUNAT no invalida los negocios del mundo civil¹⁴, solo los “desconoce” para efectos jurídico-tributarios porque la ley le permite desechar las formas legales que sirven de fachada con la finalidad de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Se debe tener en cuenta que la simulación del acto jurídico se encuentra regulada en el Código Civil, por lo que cabe que nos remitamos al derecho común para entender los conceptos y su tipología. Al respecto, el artículo 190 del Código Civil señala que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo. Las partes realizan un acto fingido que no corresponde a ningún acto real. En la simulación absoluta solo existe una declaración formal pero no existen efectos, esto es, se crea una mera apariencia carente de consecuencias jurídicas entre los otorgantes destinada a engañar a terceros.

Por su parte, el artículo 191, que regula la simulación relativa, establece que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no se perjudique el derecho de tercero. Se declara celebrar un determinado acto que no es más que una apariencia con la cual se oculta su verdadero carácter. El acto que aparece como querido es distinto del querido realmente; así, se tiene un acto simulado, privado de efectos; y otro acto disimulado, que modifica la situación preexistente que las partes entienden efectivamente realizar.

Así, en la simulación absoluta no existen efectos jurídicos que se deriven típicamente de los contratos, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, en tanto que, en la simulación relativa, tras un negocio jurídico estructuralmente correcto, pero aparente, se esconde otro negocio con función económica y social distinta cuyo contenido sí se quiere (Lohmann Luca de Tena, 1994, pp. 371–372).

¹² Y no así de cualquier otra administración tributaria.

¹³ Ver criterio en la RTF n.os 04773–4–2006 y 04774–4–2006, entre otras.

¹⁴ Pues dicha facultad solo le corresponde a un órgano jurisdiccional.

A su vez, el artículo 192 de dicho código indica que el citado artículo 191 es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona. En este caso estamos frente a la denominada simulación parcial. Así, nos encontramos frente a una simulación parcial cuando los actos contienen algunas estipulaciones que son verdaderas y otras que son falsas. Además, la simulación parcial puede ser objetiva cuando recae sobre el objeto, por ejemplo, cuando se simulan fechas, precios, condiciones, plazos, cargos; o puede ser subjetiva cuando recae sobre las personas, por ejemplo, cuando se simula en el contrato que un sujeto es el que formalmente celebra el acto jurídico, sin embargo, verdaderamente es otro.

Como se puede apreciar la figura de la simulación se encuentra regulada en el derecho común y a sus diferentes tipos, aun cuando civilmente no son lo mismo, le son aplicables las mismas normas y consecuencias tributarias. Veamos:

La simulación absoluta

En la simulación absoluta la manifestación de voluntad exteriorizada no se pretende ni se desea, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente de los actos jurídicos, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, sin modificarla. Se finge un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se simula una compraventa con el fin de emitir un comprobante de pago tan burdo como el negocio que se simula (Ferreiro, 2003, p. 513).

Ahora bien, ¿la SUNAT puede recaracterizar negocios jurídicos simulados de forma absoluta? Un sector de la doctrina sostiene que la SUNAT no está facultada a aplicar la cláusula de primacía de la realidad para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y corregir actos, relaciones o situaciones contaminadas de simulación absoluta, y que el primer y último párrafo de la norma XVI¹⁵ solo aplica a la simulación relativa. Esta postura parte de la premisa de que en la simulación absoluta la SUNAT no puede aplicar la norma tributaria correspondiente a los negocios jurídicos porque no existen actos efectivamente realizados que produzcan el hecho generador de la obligación tributaria.

Así, se señala que toda vez que la simulación absoluta se caracteriza por la ausencia de conducta negocial y de sus efectos jurídicos, no hay hecho imponible porque los contratos son inexistentes pese a la solemnidad formal de los actos, por lo que carece de sentido sostener que el primer párrafo de la norma XVI repele la simulación absoluta para “aplicar” la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los “actos efectivamente realizados”, pues no hay en rigor “un acto efectivamente realizado”, salvo la propia simulación (Bravo, 2018, p. 153). Bajo este enfoque, la cláusula de calificación económica del hecho imponible solo permite que la Administración Tributaria recaracterice actos simulados o falsos, estos últimos al menos parcialmente, por lo que la SUNAT solo está facultada para corregir supuestos de simulación relativa pero nunca de simulación absoluta (Gamba, 2018, p. 355).

Al respecto, debemos señalar que, a pesar de que en la simulación absoluta no se disimula ninguna realidad y no se oculta acto jurídico alguno, se debe tener en consideración de que esta forma de anomalía negocial posibilita la obtención de ahorro tributario indebido en perjuicio del Estado de muchas maneras, por ejemplo, a través de gastos, costos, saldos a favor, créditos tributarios, pérdidas tributarias, diferimiento de ingresos indebidos, entre otros.

¹⁵ O del exsegundo párrafo de la norma VIII antes de la vigencia de la norma XVI.

En efecto, en los negocios simulados de forma absoluta el ahorro tributario nunca va a ser obtenido con el ocultamiento del hecho imponible porque los actos simulados no constituyen actos efectivamente realizados, sin embargo, la incongruencia en la adopción de formas jurídicas falsas en su totalidad puede coadyuvar a la creación de estructuras legales complejas que favorecen la reducción o eliminación de la base imponible del contribuyente. A diferencia de lo expresado por este sector de la academia, nosotros consideramos que el primer y último párrafo de la norma XVI sí facultan a la SUNAT a determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, desconociendo los actos, relaciones o situaciones que adolecen de simulación absoluta.

Es por ello por lo que el último párrafo de la norma XVI señala que, en el caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de dicha norma (calificación económica del hecho imponible), se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Queda claro que el acto efectivamente realizado no es el acto simulado -al ser este inexistente- sino que es posible que el deudor tributario, a través de una estructura legal compleja, celebre uno o más actos simulados de forma absoluta que coexisten con uno o más actos efectivamente realizados. De esa manera, es factible impedir la configuración del hecho imponible de estos últimos.

Así, cuando el último párrafo de la norma XVI, señala en el caso de actos calificados como simulados por la SUNAT, según lo dispuesto en el primer párrafo, aplicará la norma correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados, ello significa que la Administración Tributaria está facultada a hacer prevalecer la realidad subyacente, por lo que si uno o más negocios constituyen una mera apariencia formal privada de consecuencias jurídicas y han sido destinados a engañar al fisco para alcanzar ventajas fiscales indebidas, los actos, relaciones o situaciones simulados de forma absoluta se desconocerán para propósitos tributarios.

En efecto, en la actualidad ya no es usual encontrar situaciones donde el acto jurídico que se simula de forma absoluta resulta ser el único mostrado a la Administración Tributaria a través de formas legales aparentes, siendo cada vez más común que los negocios anómalos constituyan parte de toda una estructura bien organizada de negocios jurídicos donde la falsedad puede ser empleada en perjuicio del fisco para favorecer la obtención de ventajas fiscales.

Cada vez es más común apreciar que los deudores tributarios, apoyados de sus asesores fiscales, adrede, suelen crear numerosos negocios jurídicos para camuflar el engaño y el(los) acto(s) que se simula(n) de forma absoluta puede(n) ser parte de un gran engranaje de actos, relaciones o situaciones que organizados en su conjunto pueden determinar ahorros o ventajas fiscales que no se obtendrían sin ese tipo de estructuras burdas, las que aun cuando en su celebración cumplen con las formas legales, son falsas porque no existe voluntad para realizarlas.

La aseveración de que la SUNAT no puede corregir la simulación absoluta con la cláusula de calificación económica del hecho imponible porque no es posible aplicar la norma tributaria correspondiente a los actos "efectivamente realizados", al ser estos inexistentes, constituye una inexactitud. La estrategia fiscal diseñada por los deudores tributarios, hoy en día, se ha perfeccionado con el transcurrir del tiempo, por lo que es más frecuente apreciar figuras novedosas en las que se suelen crear un conjunto

de actos jurídicos, todos entretejidos unos de otros, en donde si uno de estos actos se simula de forma absoluta, puede favorecer la determinación de una menor obligación tributaria o incluso pueda llegar a anularla.

Pensemos, por ejemplo, en el caso de Agropecuaria Esmeralda y la Marina de Guerra del Perú, también conocida como el caso de “la venta de pavos vivos con servicio gratuito de beneficio”, que llegó en etapa de apelación a segunda instancia administrativa¹⁶, donde el acto jurídico simulado consistía en un solo contrato que distorsionaba la realidad subyacente. El Tribunal Fiscal, señaló que, con el objeto de fingir la realidad, en el mismo contrato se desdobló una sola operación (la venta de aves beneficiadas), por lo siguiente: 1) La venta de aves vivas y, 2) Un servicio gratuito (de matanza y eviscerado), porque en ambos casos se trataba de operaciones no afectas al IGV. Situaciones así, donde solo se muestra un solo contrato, ocurrían hace más de 20 años. Hoy en día, en cambio, existen formas más sofisticadas y sutiles para utilizar el engaño y obtener ahorro fiscal.

La globalización, las operaciones transfronterizas, la creación y explotación de intangibles de difícil valoración, el traslado de beneficios a través de la realización de servicios intragrupo, el ofrecimiento de novedosos planeamientos tributarios diseñados por asesores fiscales, la digitalización de la economía, entre otros, son claros ejemplos del caldo de cultivo perfecto para implementar negocios anómalos sofisticados que nos muestran otra realidad. Así, si los actos, situaciones o relaciones son analizadas de manera aislada, podría resultar complicado distinguir alguna distorsión entre la voluntad de las partes y la forma legal, sin embargo, de una evaluación conjunta de los hechos y las pruebas que se valoren puede ser posible hallar el engaño.

Ciertamente, con la simulación absoluta no se buscará ahorro fiscal con el ocultamiento de la hipótesis de incidencia porque no se disimula ningún acto y porque dichos negocios que se simulan de forma absoluta no constituyen actos efectivamente realizados. No obstante, debe quedar claro que es posible que los sujetos diseñen estructuras fabricando una serie de negocios jurídicos simultáneos, algunos de ellos reales y otros donde es posible que no exista la voluntad de celebrar uno o varios de esos actos —simulados en su totalidad— y ello puede determinar la obtención de una ventaja fiscal importante en perjuicio del Estado. Desde este enfoque la simulación absoluta puede constituir el medio para “fabricar” costos, gastos, créditos, saldos a favor, pérdidas tributarias, diferimiento de ingresos, entre otros, lo que conlleva a denotar que esta anomalía negocial puede beneficiar la producción de ahorro tributario de modo indebido. Por ello hay que recalcar que las operaciones o transacciones deben ser analizadas integralmente.

En efecto, hay que anotar que toda la operación en su conjunto puede ser más sofisticada dependiendo del tamaño del contribuyente si se considera que tienen los recursos para obtener de sus asesores fiscales el diseño de estructuras hechas a la medida. Reiteramos que el contexto actual es distinto al de hace más de dos décadas y lo mencionado por algún sector de la academia parece solo teorizar sobre la interrelación de los negocios simulados de forma absoluta con la aplicación de la cláusula de calificación económica del hecho imponible.

Por tanto, cuando el último párrafo de la norma XVI, señala en el caso de actos calificados como simulados por la SUNAT, según lo dispuesto en el

¹⁶ Si bien ese caso estaba referido a una simulación relativa de acuerdo con lo que concluyó el Tribunal Fiscal, lo que pretendemos dar a notar es que las planificaciones fiscales que se realizan hoy son mucho más sofisticadas que las que se presentaban hace un par de décadas.

primer párrafo, aplicará la norma correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados, ello significa que la Administración Tributaria está facultada a hacer prevalecer la realidad subyacente, por lo que si el negocio constituye legalmente un ropaje formal pero carente de efectos jurídicos y si ha sido destinado a engañar al Estado para obtener ahorro tributario indebido, dicho negocio se desconocerá para propósitos fiscales.

Reiteramos que el acto efectivamente realizado no es el acto simulado totalmente —al ser este inexistente— sino que es posible que los contribuyentes, a través de estructuras legales complejas, celebren uno o más actos simulados de forma absoluta que coexisten con uno o más actos efectivamente realizados y de esa manera se reduce o anula la configuración del hecho imponible de estos últimos. De esta manera, cuando se faculta a la SUNAT a corregir negocios simulados de forma absoluta, lo que pretende la norma es que la Administración Tributaria determine la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Es más, en las próximas líneas comentaremos un caso que fue abordado en la RTF n.º 02223-2-2017, resolución en la que de su análisis se puede constatar que el contribuyente estructuró una serie de actos jurídicos y el Tribunal Fiscal confirmó que algunos de estos negocios jurídicos se simulaban de forma absoluta y constituyeron el medio para la obtención de un saldo a favor del exportador indebido.

Así, queda claro que solo vistos los hechos en su conjunto podrán apreciarse algunos negocios efectivamente realizados que conviven con la simulación absoluta, la cual podría quedar evidenciada del análisis integral de todos los actos, situaciones o relaciones conexas entre sí, en donde el engaño podría impedir —de muchas formas— el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. No hay que perder de vista que en la realidad fáctica los negocios anómalos siempre aparecen combinados entre sí y es usual que se vinculen unos a otros a través de un enmarañado de hechos que solo al ser analizados conjuntamente denotan la existencia de ventaja o ahorro tributario indebido mediante el uso y abuso de formas jurídicas que en algunos casos se disfrazan con engaño, incluso si se simulan de forma absoluta.

Sobre el particular, resulta conveniente indicar que en la doctrina jurisprudencial del *sustance over form* de la Corte Suprema de los Estados Unidos, a efecto de verificar la ventaja tributaria, es necesario concebir una serie de transacciones u operaciones como única, lo que no ocurriría de ningún modo si cada transacción fuese vista individualmente. En la jurisprudencia de este país se utiliza el denominado “step transaction” que consiste en considerar una serie de operaciones o transacciones como única para efectos tributarios. Así, si se considerase de forma individual cada transacción, el resultado rehuiría al gravamen tributario. En efecto, cada transacción vista individualmente no tiene efecto tributario relevante, pero vista en su conjunto podría determinar un impacto fiscal importante (Durán 2023, pp. 309–310).

Aun cuando este ejemplo no se refiere a la calificación del hecho imponible sino a criterios jurisprudenciales para combatir la elusión fiscal que han creado los tribunales de los Estados Unidos (donde, por cierto, se aplica el sistema de fuentes del *common law*), consideramos que es la forma adecuada para efectuar un análisis integral de todos los negocios anómalos para la correcta aplicación de la norma XVI, sea que se trate de actos, situaciones o relaciones jurídicas en fraude a la ley tributaria o en simulación. Así, la evaluación de los negocios anómalos debe ser integral para hallar el ahorro o ventaja tributaria, situación que podría no quedar evidenciada del análisis individual de cada transacción.

A mayor abundamiento, el propio Tribunal Fiscal ha señalado en reiterada jurisprudencia¹⁷ que a fin de establecer cuáles son los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato que —en principio— regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

En ese sentido, en aplicación del primer y último párrafo de la norma XVI, la SUNAT está facultada para visualizar de manera integral “todo el bosque” y no así cada hecho aislado con el objeto de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, y desconocerá la estructura legal que sirve de ropaje jurídico para eliminar la ventaja tributaria indebida, inclusive tratándose de la simulación absoluta. A continuación, repasemos el caso abordado por el Tribunal Fiscal en la RTF n.º 02223-2-2017 a la que hicimos mención. En esta resolución se confirmó el reparo de SUNAT al uso indebido del saldo a favor del exportador del IGV. En este caso algunas operaciones mostradas formalmente carecían de efectos legales, sin embargo, eran aprovechadas por el contribuyente para sustentar la obtención de dicho saldo a favor del exportador, por lo que el Tribunal Fiscal desconoció tales actos por adolecer de simulación absoluta.

Explicemos un poco el contexto de esta resolución para una mejor ilustración del lector. En el caso de autos se aprecia que una compañía peruana, a la que denominaremos “DP SAC”, celebró un contrato de arrendamiento financiero con una entidad bancaria, adquiriendo vía leasing diversos bienes (equipos y maquinaria de construcción). Acto seguido, “DP SAC” cedió en uso gratuito (contrato de comodato) dichos bienes a dos compañías vinculadas a ella (las empresas “Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV”, (ambas constituidas en El Salvador).

Así, conforme con el inciso b del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas peruano (IGV), vigente en los períodos involucrados en este caso, solo otorgaban derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes o la utilización de servicios, siempre que se destinen a operaciones por las que se deba pagar dicho impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto¹⁸. En ese sentido, las cuotas pagadas por los bienes adquiridos en leasing concedían derecho al saldo a favor del exportador a favor de “DP SAC” siempre que estos estuviesen destinados al pago del IGV o que fueran destinados a una exportación de servicios. Asimismo, hay que anotar que de acuerdo con las normas que regulan el arrendamiento financiero con efectos tributarios (Decreto Legislativo n.º 299), el arrendatario puede utilizar como crédito fiscal el IGV trasladado en las cuotas de leasing, siempre que cumpla con el requisito contemplado en el mencionado inciso b del artículo 18 de la Ley de IGV¹⁹.

Así, quedaba claro que “DP SAC”, en su condición de arrendatario, debía acreditar que los bienes se destinaron a una exportación de servicios para obtener derecho a obtener el saldo a favor del exportador; sin embargo,

¹⁷ Al respecto, véase la RTF n.º 04234-5-2017, entre otras.

¹⁸ Inciso b del artículo 18 de la Ley de IGV vigente en el período materia de autos.

¹⁹ Artículo 18 de la Ley de IGV (antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1116:

“(…) Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

(...)

b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto.

(...)”

el Tribunal Fiscal, al evaluar el caso, verificó que si bien la recurrente envió los bienes —adquiridos vía leasing— al exterior, los cedió en uso bajo un contrato de comodato a favor de dos de sus compañías vinculadas constituidas en El Salvador (“Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV”), figura contractual que, por su propia naturaleza, constituye un acto jurídico gratuito, por lo que se deducía que la operación no calificaba como exportación de servicios²⁰

En ese sentido, al no existir retribución a favor de “DP SAC” a cambio de la cesión temporal de los bienes bajo el contrato de comodato (al tratarse de un servicio gratuito) no podía sostenerse que los bienes habían sido destinados a servicios prestados en el exterior no gravados con el IGV (exportación de servicios), por lo que “DP SAC” incumplía los requisitos contemplados en la Ley de IGV y el Decreto Legislativo n.º 299 para adquirir el derecho a utilizar el saldo a favor del exportador del IGV.

Siendo así —relata el Tribunal Fiscal en sus considerandos—, al percatarse “DP SAC” que mediante el contrato de comodato no podía sustentar la utilización del saldo a favor del exportador, por las cuotas pagadas por los bienes adquiridos en arrendamiento financiero, decidió celebrar un contrato de arrendamiento a favor de otra empresa del exterior vinculada económicamente, denominada “Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV”. Se aprecia, de ese modo, que “DP SAC” otorgó una nueva forma jurídica al negocio que ahora aparentaba ser oneroso.

Pero eso no es todo; “DP SAC” también cedió su posición contractual de comodante a favor de “Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV”, y en virtud del contrato de comodato celebrado primigeniamente, las empresas “Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV” mantenían su condición de comodatarias pero ahora frente a otro sujeto que fungía de comodante en la parte activa de la relación jurídica.

El Tribunal Fiscal señala que en papeles (para efectos legales) se dibujaba una nueva relación jurídica. Esta vez, la cesión de las maquinarias y equipos eran objeto de un contrato de arrendamiento, acto jurídico oneroso, donde “DP SAC” calificaba como el arrendador y Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV como la arrendataria. A su vez, la primera cedía su posición contractual a esta última compañía no domiciliada quien adquiriría la condición de comodante, sustituyendo a “DP SAC” en el contrato de comodato.

Lo llamativo es que estos actos jurídicos (con los que se ceden en arrendamiento los bienes y se sustituye la posición contractual de “DP SAC” en su calidad de comodante) se efectuó a menos de dos meses de la celebración del contrato primigenio (el contrato de comodato entre “DP SAC” y “Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV”) y, lo más importante, se mostraba ahora un acto jurídico oneroso para efectos legales porque se pactaba que Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV se obligaba a pagar a “DP SAC” una retribución por dicho arrendamiento.

No debe pasar desapercibido que desde que se celebró el contrato de comodato e incluso con posterioridad a la suscripción del contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual, los sujetos que calificaban como comodatarios siempre fueron las mismas empresas (“Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV”).

Vemos cómo, a través de la creación de una estructura jurídica denominada “contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual”, se estipuló legalmente la obligación de “Trans-América Textil El Salvador S.A.

²⁰ Nótese que, en el ámbito de aplicación de la Ley de IGV, los servicios siempre deben ser onerosos para que califiquen como tales.

de CV” de efectuar pagos en cuotas periódicas a favor de “DP SAC”, dando la apariencia de que el acto jurídico era oneroso para que la cesión de las máquinas calificase como una exportación de servicios. Con ello “DP SAC” adoptaba una forma legal que respaldaba su derecho al uso del saldo a favor del exportador de IGV porque la nueva relación jurídica le permitía cumplir los requisitos contemplados en la Ley del IGV y el Decreto Legislativo n.º 299.

Otro aspecto importante que evidenció la figura anómala es que no quedó acreditado en autos que los pagos acordados por “Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV” a favor de “DP SAC” se hubieran efectuado. Por ello, para el Tribunal Fiscal el contrato de arrendamiento era aparente y no modificaba el carácter gratuito del contrato de comodato:

al considerar que el contrato de comodato celebrado con las empresas Manufacturas del Río S.A. de CV y CCC S.A. de CV. no generó rentas gravadas ni calificaba como exportación de servicios y que el contrato celebrado con Trans América Textil El Salvador S.A. de CV **no modificó el carácter gratuito de dicho comodato.**

Que en autos se aprecia que dado que durante la vigencia del contrato de comodato²¹ y durante el período en que el contrato de arrendamiento otorgó un período de gracia al arrendatario, entre el 9 de setiembre de 2005 y el 21 de enero de 2006²², es decir, más de cinco meses, las maquinarias objeto del contrato de arrendamiento financiero²³ no se utilizaron en operaciones por las que se debía pagar el Impuesto General a las Ventas, ni fueron objeto de una exportación de servicios, hecho que no es cuestionado por la recurrente, por lo que durante esos meses la recurrente no tenía derecho al saldo a favor del exportador que reclama, por lo que el monto del Impuesto General a las Ventas que se le trasladó en las cuotas del arrendamiento financiero por el uso de las referidas maquinarias hasta el 21 de enero de 2006 no podía otorgar derecho al saldo a favor del exportador, por lo que el reparo efectuado está arreglado a ley en ese extremo. (Tribunal Fiscal, 2017, p. 9, énfasis añadido)

El Tribunal Fiscal finiquitó en su resolución que el contrato de arrendamiento con cesión de posición contractual solo sirvió de fachada para fingir que el servicio era oneroso y para sustentar que la operación calificaba como una exportación de servicios y así otorgar derecho a “DP SAC” a utilizar el saldo a favor del exportador del IGV. Nótese que en los hechos la relación jurídica primigenia no había variado porque las empresas “Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV” nunca dejaron de usar las maquinarias cedidas y, salvo por el carácter oneroso que se pretendía aparentar con el contrato de arrendamiento²⁴, las demás condiciones convenidas en el contrato de comodato no habían sido alteradas.

Se aprecia que de todo el enmarañado legal, algunos actos habían sido creados para dar una apariencia jurídica que no correspondía; por ello, para el Tribunal Fiscal, vista toda la operación en su conjunto, el contrato de arrendamiento era una farsa, por lo que concluyó que la cesión de posición

21 Código Civil.

Artículo 1728.- Por el comodato, el comodante se obliga a entregar gratuitamente al comodatario un bien no consumible, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo devuelva.

22 El contrato de arrendamiento se celebró el 21 de octubre de 2005, fecha en que Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV suscribió el contrato y, por ende, la oferta de la recurrente fue aceptada (folios 1040 a 1045). En el acápite 3.3.1 de la Cláusula Tercera se estableció un período de gracia por el que no se cancelaba merced conductiva por tres meses, convirtiendo al contrato en una cesión gratuita de bienes, operación que no está afectada al Impuesto General a las Ventas, ni califica como exportación de servicios. El artículo 1666º del Código Civil Peruano señala que por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.

23 Aun cuando esta hubiera ingresado o arribado a El Salvador los días 20 de agosto y 20 de octubre de 2005.

24 Con cláusula de cesión de posición contractual de la parte activa del contrato de comodato.

contractual también seguía la misma suerte al adolecer de falsedad. En efecto, la cesión de posición contractual formalmente constituía el acto jurídico que proseguía a la cesión onerosa de las maquinarias y estaba contenido en una cláusula del contrato de arrendamiento, motivo por el cual también se “caía de maduro” por lo que calificaba igualmente como simulado.

Así, “DP SAC” pretendía aparentar que el uso de los bienes adquiridos vía leasing se destinó a una exportación de servicios que le otorgaba el derecho a obtener el saldo a favor del exportador fingiendo la suscripción formal de un acto jurídico oneroso, sin embargo, nunca quedó acreditado en autos, entre otros aspectos, que Trans América Textil El Salvador S.A. de CV retribuyó por el arrendamiento de los bienes, a pesar de haber sido requerida en el procedimiento de fiscalización para que demuestre la realidad de la operación y al tener la carga de probar que los actos no eran simulados.

Si bien este caso fue resuelto por el Tribunal Fiscal al amparo de la norma VIII, la calificación que se realizó a los actos, relaciones y situaciones es también de aplicación respecto al primer y último párrafo de la actual norma XVI en lo que a la simulación absoluta respecta. Queda claro que el acto efectivamente realizado no lo constituye el contrato de arrendamiento -al ser este inexistente- sino que, a través de una estructura legal compleja, “DP SAC”, celebró diversos actos, simulando de forma absoluta algunos de estos negocios para obtener un saldo a favor del exportador indebido, por tanto y demás la Administración Tributaria estaba facultada a desconocer el acto formal aparente carente de efectos jurídicos.

En efecto, podemos concluir que acorde con el primer y último párrafo de la norma XVI, la SUNAT en busca de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se encuentra facultada a desconocer negocios simulados de forma absoluta y aplicará la norma tributaria correspondiente a la realidad subyacente, atendiendo a los actos que habían sido efectivamente realizados (que para este caso lo constituía el contrato de comodato que no otorgaba la ventaja fiscal).

Un aspecto importante que vale la pena aclarar y que comentaremos más adelante con detalle es que cuando se acotan negocios anómalos, dependiendo de la apreciación de cada operador del derecho tributario y de las pruebas que se evalúen en los respectivos procedimientos tributarios, podremos en algunos casos estar en el terreno fangoso de la elusión tributaria o de la simulación o, quizá, en ambos simultáneamente.

En el caso materia de comentario se puede verificar que durante el procedimiento tributario la recurrente argüía que había cometido fraude a la ley y que la SUNAT no estaba legalmente habilitada para aplicar la norma VIII, sin embargo, para el Tribunal Fiscal, sobre la base de las pruebas analizadas, los hechos reportaban elementos de falsedad y quedó acreditado que el contrato de arrendamiento se simuló de forma absoluta, por lo que carecía de sustento lo afirmado por el contribuyente:

Que si bien lo expuesto podría llevar a pensar que estamos frente a un situación, que según la propia recurrente pareciera calificar como fraude a la ley tributaria, es decir, una situación en la que el contrato de arrendamiento antes mencionado, careciendo de fundamentos económicos validados, careciendo de sustancia económica para existir, se llevó a cabo con la única intención de alterar la estructura jurídica inicialmente configurada que no permitía a la recurrente obtener el saldo a favor del exportador por el Impuesto General a las Ventas pagado al cancelar las cuotas de

arrendamiento financiero materia de análisis, por otra estructura que sí lo permitía, pero manteniendo inalterada la finalidad económica del primero, lo que según señala aquella, sobre la base de diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no puede ser perseguido con la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, **lo cierto es que en autos se aprecian claros elementos que llevan a la conclusión que se está frente a una simulación absoluta** en el contrato suscrito por la recurrente el 6 y 21 de octubre de 2005, **ya que las partes intervinientes, tratando de aparentar haber celebrado un acto jurídico, no tuvieron realmente la voluntad celebrarlo.** (Tribunal Fiscal, 2017, p. 12, énfasis añadido)

Ahora bien, hagamos un ejercicio práctico y tratemos de responder las siguientes interrogantes. Asumamos que en el ejercicio fiscalizado²⁵ del caso anotado se encontraba vigente la norma XVI. ¿Podríamos afirmar que en este caso existió fraude a la ley? ¿El arrendamiento y la cesión de posición contractual podrían calificar como actos artificiosos o impropios?

¿El principal motivo económico que perseguía “DP SAC”, mediante la suscripción del contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual de comodante, sería adquirir el saldo a favor del exportador al cual no tendría derecho con el contrato de comodato? ¿La operación carecía de sustancia económica distinta del ahorro tributario?

El contrato de comodato, ¿constituiría el acto usual o propio? ¿De la utilización del contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual resultarían efectos jurídicos y económicos similares o iguales al acto usual o propio porque las empresas “Manufacturas del Río S.A. de CV” y “CCC S.A. de CV” siempre dispusieron de las maquinarias en su condición de comodatarios? ¿Con la utilización del acto artificioso o impropio se producía una consecuencia tributaria menos gravosa? ¿Se incumplía el test de relevancia jurídico-económica del segundo párrafo de la norma XVI?

Más adelante, cuando analicemos la CAG, veremos cuáles son los supuestos que deben cumplirse para su aplicación, no obstante, lo relevante en este momento es anotar lo complejo que puede resultar calificar una serie de actos, situaciones o relaciones para concluir si existe fraude a la ley o simulación.

En efecto, es errado ser tan categóricos en afirmar que estamos en un lado o el otro porque cuando se dirime una controversia en la que se va a aplicar la norma XVI, los operadores del derecho siempre califican los hechos en cada caso concreto a partir de la evaluación de todas las pruebas que están a disposición, ya que “solo existe jurídicamente aquello que está en el expediente”, y ello debe ser valorado en cada situación en particular.

En el caso concreto expuesto en la RTF n.º 02223-2-2017, el Tribunal Fiscal consideró que el contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual había sido groseramente simulado porque la recurrente no pudo demostrar la realidad de la operación, forzando en papeles su “ejecución” para fingir que era oneroso, sustentar que la operación era una exportación de servicios y gozar de un ahorro fiscal indebito²⁶. En los hechos se verificaba que las condiciones contractuales del comodato no habían variado y al ser inexistente el contrato de arrendamiento, la cesión en uso de los bienes al exterior no calificaba como exportación de servicios ni se tenía derecho a obtener el saldo a favor del exportador.

Así, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo de SUNAT en todos sus extremos y

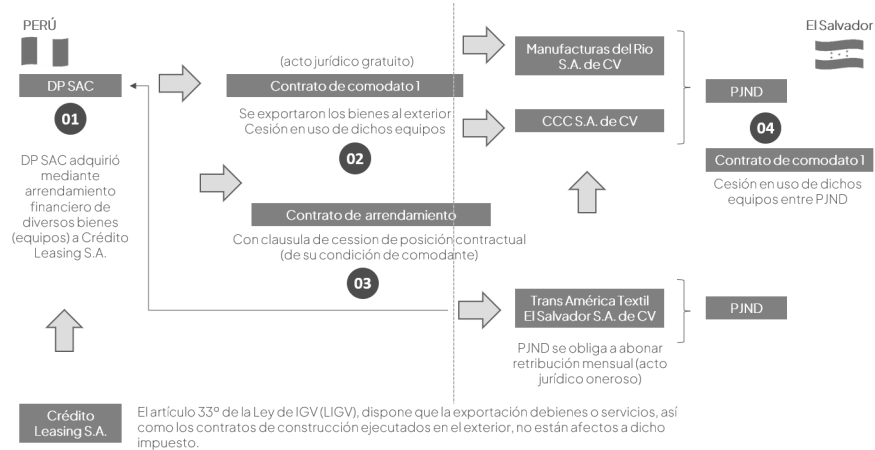
²⁵ Fluye de los considerandos de la RTF que el procedimiento de fiscalización se realizó en el 2007.

²⁶ Fluye de los considerandos de la RTF materia de comentario que para el Tribunal Fiscal, el hecho de que la recurrente hubiere iniciado algunos pagos durante el procedimiento de fiscalización no podía ser tomado en cuenta como un reflejo de la realidad del contrato de arrendamiento.

aplicó la calificación económica del hecho imponible para desconocer el contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual, concluyendo que dichos negocios fueron formalmente aparentes por lo que carecían de efectos jurídicos.

A continuación, mostramos un gráfico que explica, en resumen, lo relatado:

Gráfico 1
RTF n.º 02223-2-2017



La simulación relativa y parcial

A diferencia de la simulación absoluta, en la simulación relativa se verifican dos negocios jurídicos, uno inexistente, que es exteriorizado a terceros y que sirve de fachada para ocultar otro negocio jurídico real, que se disimula y que contiene el verdadero hecho imponible.

Nótese entonces que, a diferencia de la elusión tributaria, en donde se evita la realización de la hipótesis de incidencia, en la simulación relativa sí se realiza dicha hipótesis; sin embargo, se oculta a través de estructuras legales disfrazadas, disimulando el acto que despliega el hecho generador de la obligación tributaria.

Así, la SUNAT está facultada a prescindir de la apariencia legal creada con actos jurídicos simulados de forma relativa, y sobre la base del sustrato económico de aquellos debe sustentar cuál es el verdadero negocio jurídico para propósitos tributarios que constituye el acto, relación o situación que se disimula y que determina el hecho generador de la obligación tributaria.

Al respecto, se puede citar el caso resuelto en la RTF n.º 00215-4-2009, en donde el contribuyente era concesionario de rutas de transporte público que cedió en uso a los dueños de las unidades vehiculares, quienes le efectuaban pagos por “gastos administrativos”. Lo que el contribuyente aparentaba era que se dedicaba a prestar el servicio de transporte público de pasajeros que, de acuerdo con un contrato suscrito, lo hacía a través de los propietarios de los buses; sin embargo, la forma jurídica solo otorgaba cobertura legal para quedar exonerado del IGV.

Lo llamativo para la SUNAT era que el titular de las rutas no tenía registrado

como activos unidades de transporte público y tampoco había contabilizado gastos por concepto de pago de arrendamiento de vehículos, lo que evidentemente era necesario para demostrar que se dedicaba al giro principal que constituía el negocio exonerado.

La estructura legal dada consistía en la suscripción de contratos con los transportistas para fingir que era la recurrente la que prestaba el servicio de transporte público a través de estos últimos. La ventaja tributaria de adoptar esa figura legal suponía no evidenciar que realmente cedía en uso las rutas a cambio de una suma a modo de retribución porque al tratarse de un servicio prestado en el país (específicamente una cesión temporal de intangibles), la operación estaba sujeta a IGV.

Bajo la forma legal aparente de un contrato de concesión de servicio de transporte público de pasajeros se establecieron cláusulas para simular que la recurrente recibía de parte de los transportistas una suma a la que se denominó “gastos administrativos” y, a su vez, esta proporcionaría los boletos, asumiendo “el control” de las unidades vehiculares; sin embargo, esos pagos realmente retribuían la cesión de las rutas.

De esta manera, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo de la SUNAT a la aplicación de la cláusula de calificación económica de los hechos señalando que esos “gastos administrativos” en realidad constituían retribuciones pagadas a cambio de la cesión en uso del derecho de rutas, operación gravada con IGV, y determinó que el contribuyente, empleando contratos falsos, ocultó el hecho imponible, fingiendo la realización de una operación exonerada del IGV.

En esta RTF, el Tribunal Fiscal concluyó lo siguiente:

Si bien la recurrente mediante los “Contratos Vehiculares de Concesión de Servicio de Transporte Público de Pasajeros” y el “Reglamento de Operaciones” pretende sostener que prestó servicios de transporte público de pasajeros (acto aparente o negocio simulado), a través de los “Propietarios Transportistas” con los que contrató, en realidad lo que ésta hizo fue cederles en uso el derecho de las rutas UC-39 y UC-22 que le fue concedido por la autoridad competente (acto ocultado), por lo cual los propietarios de los vehículos le abonaron como retribución importes pactados bajo la denominación de “gastos administrativos. (p. 8, énfasis añadido)

El Tribunal Fiscal expone una serie de hechos que denotaban que en la realidad fáctica era imposible que el contribuyente pudiera dedicarse a su actividad principal en vista de que no existía evidencia de que los buses estuvieran activados en la contabilidad, ni se registraron pagos por concepto de arrendamiento de vehículos, lo que certificaba que era inviable que pudiera prestar el servicio de transporte público de pasajeros.

Así, se colige que el contribuyente había disfrazado el verdadero acto jurídico porque contenía el hecho imponible para propósitos tributarios (la cesión en uso del derecho de rutas) a través de otro acto jurídico (el servicio de transporte público de pasajeros) cuya forma legal distorsionaba la realidad económica perseguida.

Así, si con la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, con la simulación relativa, en cambio, se simula un negocio falso que disfraza otro negocio que es el que efectivamente se ha realizado para propósitos fiscales.

Por poner otro ejemplo, asumamos que dos sujetos aparentan formalmente haber suscrito un contrato de asociación en participación. Al respecto, cabe anotar que la existencia de un riesgo en la participación del asociado es una característica consustancial de este contrato, por lo que aun cuando se designara como tal a un acuerdo en el que se pactara que la participación del asociado será un monto fijo que no guarda relación con los resultados de un negocio o empresa del asociante, se le estaría desnaturalizando, ocultándose, bajo el ropaje de una asociación en participación (negocio simulado), un contrato de compraventa, un mutuo dinerario o una prestación de servicios, entre otras operaciones (negocio disimulado), operaciones que tienen un diferente tratamiento en nuestra legislación. (Velásquez, 2009, pp. 202–203).

Este sería otro claro ejemplo en el que se finge un acto jurídico falso que oculta otro acto jurídico real que es el que efectivamente se ha realizado para propósitos fiscales. Como se puede apreciar, en la simulación relativa se tiene un negocio simulado y otro disimulado. De esa manera, en la simulación relativa se realiza el supuesto de hecho descrito en la norma, sin embargo, se oculta²⁷ el acto jurídico que se subsume en la hipótesis de incidencia tributaria.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 192 del Código Civil, las reglas de la simulación relativa son de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona, y en ese caso se colige que la simulación relativa puede ser parcial.

Al respecto, conforme al Código Civil, la simulación es parcial cuando en el contrato se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona, es decir, cuando el acto jurídico contiene estipulaciones que son verdaderas y otras que son falsas. Así, la simulación parcial puede recaer sobre el objeto (fechas, precios, condiciones, plazos, cargos) o sobre los sujetos (quien celebra el acto verdaderamente es otra persona).

Al respecto, en la RTF n.° 08470–2–2018, el Tribunal Fiscal ha señalado que cuando la simulación es parcial también le es de aplicación la cláusula de calificación económica del hecho imponible. En dicha resolución el Tribunal Fiscal confirma el reparo de la SUNAT en el extremo vinculado a la aplicación de la norma VIII al verificar que la simulación parcial estaba referida al sujeto porque quien había realizado efectivamente el servicio eran terceros distintos a quién aparecía formalmente en el contrato como prestador del servicio:

Que en ese sentido, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se concluye que Minera Phelps Dodge del Perú S.A.C. no prestó los servicios de gerencia general a favor de la recurrente, tal y como ha sostenido la Administración, apreciándose la existencia de una simulación parcial en la suscripción del citado acuerdo en cuanto a las prestaciones que brindaron quienes figuraban en planilla de la referida empresa y el monto por las que las prestaron, verificándose que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente contratadas por la recurrente, por un monto menor, equivalente a la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie²⁸, por lo que se encuentra

²⁷ No obstante, tal y como hemos anotado anteriormente, en la simulación también pueden obtenerse ventajas fiscales además del ocultamiento del hecho imponible, tales como la reducción de la base imponible, la obtención de saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos, entre otros.

²⁸ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el “Colegio Prescott”, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros.

arreglado a ley que no se reconociera suma alguna por crédito fiscal, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que la Administración no señalo cual era el acto disimulado y/o no precisó qué elementos del acuerdo tomado han sido simulados, cabe señalar que en la etapa de fiscalización aquella señaló que el servicio fue realmente prestado por terceras personas (personas naturales) estando en las planillas de Minera Phelps Dodge del Perú S.A.C. laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007 y solo por un monto que alcanzaba a cubrir sus remuneraciones en dinero y especie pagas a estas, por lo que lo que alegado carece de sustento. (p. 25, énfasis añadido)

Por tanto y demás, consideramos que si bien la figura de la simulación se encuentra regulada en el derecho común y sus diferentes tipos civilmente se diferencian unos de otros, para efectos fiscales le son aplicables las mismas normas y consecuencias jurídico-tributarias, por lo que la Administración Tributaria está facultada a aplicar el primer y último párrafo de la norma XVI cuando la simulación es parcial.

La cláusula antielusiva general (CAG)

En el derecho civil el fraude a la ley implica la utilización indebida de una norma para eludir otra. Existe una contradicción entre la causa típica del negocio y el propósito realmente deseado del sujeto, quien evita cumplir el espíritu de la ley. Esta conducta abusiva no debe evitar la aplicación debida de la norma jurídica (Thorndike, 2003, p. 371).

Ahora, pensemos un momento en el siguiente ejemplo para explicar el fraude a ley tributario. Asumamos que la ley aplicable que contiene la hipótesis de incidencia tributaria es “la llave” y que los hechos económicos constituyen “la tuerca”. Si “la llave” (la ley) no es la precisa para “la tuerca” (los hechos, situaciones o relaciones), no habrá hecho generador de la obligación tributaria. Se puede maniobrar “la llave” para que no calce en “la tuerca” o se puede modificar “la tuerca” para que “la llave” no calce y no se subsuma el supuesto normativo. Así, si se manipula la ley y se dibuja el hecho económico —a medida— para que la llave y la tuerca no encajen, el uno en el otro, no habrá hecho imponible.

Con esta explicación pretendemos sugerir que la elusión tributaria supone esquivar la subsunción de la hipótesis de incidencia y la configuración del hecho imponible; sin embargo, está claro que evitar la configuración de la hipótesis de incidencia no es la única forma en la que se defrauda la norma tributaria, dado que hay muchas formas en las que mediante la figura del fraude a la ley se pueden obtener diversas ventajas fiscales. Efectivamente, el tercer párrafo de la norma XVI establece que la CAG es aplicable no solo cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible, sino también cuando se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos.

Elusión tributaria o fraude a la ley tributario en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

A partir del 2004 el Tribunal Fiscal comenzó a emitir una serie de pronunciamientos que marcaron una línea jurisprudencial y delinearon el concepto de fraude a la ley. En estas resoluciones²⁹ se fijó una noción

²⁹ Criterio contenido en la RTF n.° 06686-4-2004 y reproducido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

conceptual para diferenciar a la simulación de la elusión tributaria, expresando el Tribunal Fiscal que ante la ausencia de una norma que faculte a la Administración Tributaria a repeler el fraude a la ley, la SUNAT estaba imposibilitada legalmente para acotar negocios jurídicos elusivos con la norma VIII.

Así, para el Tribunal Fiscal, el fraude a la ley en materia tributaria reunía las siguientes características:

Es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido.

la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, **siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir.**

esta última actuación es conocida en doctrina como **el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura**, conteniendo cada una hechos imponibles gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado **pero con una consecuencia tributaria menos gravosa**, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura. (pp. 12–13, énfasis añadido)

En resumen, la jurisprudencia definía a la elusión tributaria con las siguientes características: 1) a diferencia de la simulación, sí hay voluntad del deudor tributario para realizar efectivamente los actos, situaciones o relaciones; 2) existe incongruencia entre la realización de un acto jurídico real y su motivación económica, en otras palabras, la forma jurídica se ha realizado efectivamente, pero no es la más adecuada; 3) los resultados económicos y legales del acto jurídico realizado son similares al del acto jurídico apropiado para propósitos tributarios, con la diferencia de que el primero resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal; 4) el acto jurídico realizado se sustenta en el ordenamiento jurídico vigente (norma de cobertura) pero no se encuentra alcanzado por una norma tributaria porque esta se evita (norma defraudada); 5) la realización del acto jurídico tiene como principal propósito económico la obtención de la ventaja fiscal.

Además, para el Tribunal Fiscal³⁰ el fraude a la ley debía corregirse con el uso de la analogía. Durante muchos años la doctrina y la jurisprudencia concebían que la analogía corregía el fraude a la ley; sin embargo, este entendimiento ya ha sido superado. El fraude a la ley no se corrige con la

³⁰ Criterio contenido en la RTF n.º 06686–4–2004, entre otras.

analogía porque en los casos donde se califican negocios elusivos y se otorgan efectos tributarios a los actos jurídicos apropiados no se recurre a la integración jurídica:

es pertinente mencionar que la corrección del fraude a la ley no se logra por el mecanismo de descubrir la real operación económica dejando de lado la forma jurídica, toda vez que el acto realizado por el sujeto es real (ha sido puesto de manifiesto) y supone la única operación efectuada, sino que dada la incongruencia entre la finalidad propia de la figura adoptada y el resultado perseguido, todo ello con un propósito elusivo, exige dejar de aplicar la norma de cobertura, que describe el hecho imponible efectuado, **y extender la aplicación de la norma eludida o defraudada a dicho hecho imponible.** (p. 13, énfasis añadido)

La integración en el derecho constituye un mecanismo que permite extrapolar la consecuencia jurídica de un hecho regulado en la ley a otro supuesto de hecho que guarda similitud pero que no está tipificado en la norma y, por tanto, carece de una consecuencia jurídica. Con la integración jurídica se cubre una laguna normativa del ordenamiento legal, pues se extiende la consecuencia jurídica de un supuesto de hecho regulado en la ley a otro hecho no tipificado, pero que por similitud se le van a otorgar los mismos efectos jurídicos.

Como se sabe, de acuerdo con el último párrafo de la norma VIII se proscribe la analogía al indicarse que está prohibido extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Por ello, para evitar discusiones, el legislador, mediante el Decreto Legislativo n.º 1121, modificó dicho último párrafo de la norma VIII para señalar expresamente que lo dispuesto en la norma XVI (la aplicación de la CAG), no afecta lo señalado en el mencionado último párrafo de la norma VIII.

Es más, el fundamento de la incorporación de esta disposición a la norma VIII quedó evidenciada en la exposición de motivos del citado decreto legislativo. Así, el legislador, citando a Palao Taboada, refirió que:

el ejercicio de la atribución de la SUNAT contenida en la norma XVI (...) no implica una aplicación analógica, (...) el fraude a la norma tributaria no consiste simplemente en un no realizar el hecho imponible, sino en pretender evitar su configuración a través de una calificación artificiosa, con lo cual, no se produce un “hecho equivalente” sino, el mismo hecho imponible, razón por la cual no cabe apelar a la analogía como mecanismo de integración del derecho. (p. 18, énfasis añadido).

Dicho esto, somos de la opinión de que para la corrección del fraude a la ley o elusión tributaria no se aplica la analogía porque no se realiza “un hecho equivalente” al hecho imponible, sino más bien, se está aplicando la norma tributaria correspondiente a los actos usuales o propios. Consecuentemente, no se “extiende” la aplicación de la norma eludida o defraudada a un hecho, porque para propósitos tributarios siempre debió de aplicarse dicha norma.

Así, con la CAG como categoría jurídica, la corrección del fraude a la ley supone que se aplique la norma tributaria a los actos jurídicos apropiados para efectos fiscales y ello va a desencadenar que se determine el hecho imponible a pesar de que los actos jurídicos puestos en manifiesto han sido efectivamente realizados por el deudor tributario, estando la SUNAT facultada a desconocerlos.

Por tanto y demás, es incorrecto sostener que la CAG extrapola la consecuencia jurídica de un hecho contemplado como hipótesis de incidencia a otro supuesto no regulado en la norma tributaria pero que es equivalente al primero, no habiendo una extensión de la norma eludida para configurar el hecho imponible.

Antecedentes normativos de la CAG peruana:

El primer antecedente normativo en nuestra legislación que pretendía combatir el fraude a la ley se incorporó con el Decreto Legislativo n.º 816³¹ y señalaba lo siguiente en el segundo párrafo de la norma VIII:

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 éstos 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 consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.** (énfasis añadido)

Para algunos especialistas esta disposición facultaba a la SUNAT a desconocer actos jurídicos reales considerando únicamente “la intención económica” perseguida por los sujetos, quedando a criterio del agente fiscalizador determinar si existía incongruencia entre la forma legal adoptada por las partes y la sustancia económica que subyacía a determinado negocio jurídico.

Si se revisa la doctrina³² y la jurisprudencia constitucional³³ de ese momento, se puede comprender que la presión política y social obligó al Congreso de la República a retroceder y derogar la primera disposición normativa contenida en la norma VIII que repelía el fraude a la ley en materia tributaria.

Es así como mediante la Ley n.º 26663 se eliminó el fracasado primer intento de instaurar una CAG en nuestra legislación. Así, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 1614 (antecedente de la Ley n.º 26663) se aprecia que el legislador suprime esta facultad de la Administración Tributaria porque producía inseguridad jurídica a los operadores del derecho:

Se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponderables situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible.

Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad

31 Publicado el 21/4/1996.

32 Para cierto sector de la doctrina el fraude a la ley se corregía con la analogía. Como se sabe, la analogía implica integración del derecho, aspecto que se encuentra proscrito en el exterior párrafo de la norma VIII.

33 El Tribunal Constitucional aún no había desarrollado el concepto constitucional del deber de contribuir en un Estado social y democrático de derecho amparado en el principio de solidaridad. Actualmente, estos principios implícitos en la Constitución de 1993, conjuntamente con la prohibición del ejercicio abusivo del derecho, sustentan el combate al fraude a la ley.

jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde a derecho del poder de la SUNAT.

Ello colisiona con el artículo 74° de la Constitución, primer párrafo que establece el principio de legalidad, con el artículo 2° inciso 14, de la Constitución, que establece el derecho a contratar con fines lícitos, y crea una contradicción con la Norma IV, inciso a) del Código Tributario, norma que desarrolla el principio de legalidad de las normas tributarias.

Este primer antecedente de la CAG en el Perú pretendía que la Administración Tributaria realice un análisis jurídico de las formas legales efectivamente realizadas considerando como hechos imponderables las consideraciones económicas de los actos jurídicos que debió perseguir el deudor tributario según su verdadera intención. Así, se otorgaba la facultad a la SUNAT de validar la forma legal adoptada y si verificaba, a su juicio, que el acto jurídico que se trate no fuera coherente con el propósito que “buscaba alcanzar el contribuyente”, desconocía efectos tributarios a los negocios ejecutados.

Nótese que, con esta disposición, el análisis jurídico y la evaluación de la pertinencia de la forma legal adoptada se debía realizar en función de la apreciación personal del agente fiscalizador, facultando a la SUNAT para abstraerse de las formas jurídicas sobre la base de actos, relaciones o situaciones de acuerdo con su contenido económico y a partir de consideraciones subjetivas, asumiendo como hechos imponderables “la verdadera intencionalidad” que debía perseguir el deudor tributario³⁴. Así, existía un fuerte sesgo del agente fiscalizador en la evaluación de los negocios para asumir como hechos imponderables situaciones económicas que consideraba eran las más apropiadas, desconociendo los efectos jurídicos de los actos efectivamente realizados.

No obstante, la necesidad del país de combatir el abuso del derecho e incorporar una norma que sirviera de arma para la lucha contra el fraude a la ley tributaria persistió y en el 2012 se expidió el Decreto Legislativo n.° 1121. Se puede apreciar en la exposición de motivos de esta norma el fundamento de la incorporación de la CAG en el actual segundo al quinto párrafo de la norma XVI:

La forma de aplicación y el alcance del segundo párrafo de la Norma VIII vigente, ha dado lugar a que determinados deudores

³⁴ A diferencia de este primer antecedente de la CAG, la norma XVI contiene dos test a los que debe ser sometido el negocio jurídico efectivamente llevado a cabo por el deudor tributario. Se debe precisar la evaluación de los dos test implica un análisis objetivo, por lo que se deja de lado cualquier sesgo subjetivo del agente fiscalizador para calificar los negocios en fraude a la ley. En ese sentido, la aplicación de la norma XVI no implica una verificación de la “real intención” del deudor tributario. Así, se tiene: 1) el test de propiedad o tipicidad que implica un análisis jurídico de las formas; y, 2) el test del motivo jurídico-económico que implica un análisis de sustancia económica sobre forma. Ahora bien, como se comentará más adelante, para un sector de la doctrina, el test de propiedad también exige una evaluación de sustancia económica. Así, para este sector de la doctrina, el inciso a del tercer párrafo de la norma XVI combate las prácticas elusivas que jurídicamente constituyen fraude de ley a través de una caracterización que toma conceptos de la práctica anglosajona de la sustancia económica y del “business purpose” y no así desde la perspectiva de la causa típica del negocio del derecho civil.

tributarios efectúen en forma artificiosa o impropia una diversidad de operaciones con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria, esto es se realizan operaciones fraudulentas sin contenido económico, con el consiguiente perjuicio al Estado, quien deja de recaudar significativas sumas, no obstante advertir la existencia de una verdadera capacidad contributiva.

...

Las situaciones de ahorro tributario contrastan con aquellas otras que constituyen una “elusión fiscal”, pues estas últimas tratan de comportamientos que el legislador desea controlar, pues el deudor tributario hace una explotación de determinados vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales (generalmente referidas como del derecho privado) ... La elusión fiscal es un medio de eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria distinto del ahorro fiscal o economía de opción y distinto también de la evasión fiscal”.

la evasión fiscal o tributaria es configuradora del delito, perseguible penalmente por los Estados. Mientras que, de otro lado, la elusión fiscal consiste en “eliminar”, reducir o demorar la obligación fiscal mediante la explotación de sectores que el legislador desea abarcar pero que no ha abarcado por uno u otro motivo”. Así, la evasión tributaria es una violación directa de la legislación tributaria y la elusión está constituida por una violación indirecta de la legislación tributaria que la mayoría de las legislaciones considera inaceptable.

la teoría jurídica, que es la tradicional y que dominó hasta fines del siglo pasado, se sustenta en el principio de la primacía de la realidad de la ley y en el respeto a las formas jurídicas (derecho privado) elegidas por los deudores tributarios para ordenar sus asuntos; de otro, el enfoque económico otorga preponderancia a la justicia sustancial: “ conforme al criterio económico, si el contribuyente explota el formalismo y las lagunas de la ley y logra un resultado económico equivalente al que el legislador desea someter a impuestos, la ley o los tribunales deben considerar a ese resultado como imponible.

si bien es un derecho de los deudores tributarios ordenar sus transacciones de manera que atraigan la mínima carga fiscal y, por consiguiente, a elegir sus formas jurídicas que sean más apropiadas para el arreglo de sus asuntos, nadie puede ejercer sus derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuyó (abuso de la ley o del derecho) ... la forma en que se ha estructurado la transacción podría ignorarse sobre la base de que el deudor ha abusado de su derecho a utilizar tal forma.

sin embargo, no significa que en dichos ordenamientos las medidas antielusivas hayan generado una apertura a la arbitrariedad o al rompimiento de la tipicidad jurídica y tributaria. Así, en Alemania y Francia el motivo (intención de eludir los impuestos) debe ir acompañado de un rasgo de artificialidad (anomalía) de la forma jurídica elegida para alcanzar un resultado económico determinado.

...

se puede advertir que en el Perú, la Administración Tributaria nacional (SUNAT) no cuenta con una herramienta eficaz para combatir conductas de elusiva y en fraude a la 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 pueden regularizarse al amparo de la figura de la simulación, porque los negocios realizados por los obligados tributarios son o fueron reales". (pp. 4-8 y 11, énfasis añadido)

Naturaleza jurídica de la CAG de la norma XVI

Con el Decreto Legislativo n.º 1121 se suprimió el exsegundo párrafo de la norma VIII y se incorporó la norma XVI, trasladando a su primer párrafo la cláusula de la calificación económica de los hechos contenida hasta ese momento en la norma VIII.

No está de más precisar que el fundamento y la necesidad de contar con una CAG reposa en la esencia de un Estado social y democrático de derecho, cuya concepción se fundamenta en el deber constitucional que tienen los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el principio constitucional de solidaridad (ambos principios-deberes implícitos en nuestra Constitución) y en la proscripción del abuso del derecho.

En ese sentido, los derechos fundamentales deben ser ponderados con el deber de contribuir y el principio de solidaridad atendiendo a cada caso concreto porque en la noción de un Estado constitucional ningún derecho es absoluto. En efecto, todos los derechos fundamentales son sometidos a un análisis de ponderación cuando entran en conflicto con otros de igual valor, ello bajo el entendido de que en un estado constitucional no se admite el abuso del derecho. Cabe indicar que el criterio acerca de la ponderación de los derechos constitucionales ya ha sido plasmado en múltiples resoluciones de nuestro Tribunal Constitucional. Así, en vista de que el legislador no puede regular todos los supuestos fácticos generadores de obligaciones tributarias, la CAG se presenta como una herramienta de cierre de brechas fiscales para contener a los actos, relaciones o situaciones que deben ser alcanzados por la norma tributaria.

A pesar de los argumentos a favor sobre la necesidad de que el país cuente con una CAG, mediante el artículo 8 de la Ley n.º 30230 el legislador decidió suspender su aplicación hasta que se emitiera un decreto supremo que regulase parámetros de fondo y forma y se estableciera un procedimiento garantista. Los principales cuestionamientos del gremio empresarial y de algunos especialistas se centraban en objetar que la norma XVI contenía conceptos jurídicos indeterminados y que no establecía dicho procedimiento garantista para su debida aplicación.

Hay que precisar que la suspensión solo estuvo vinculada a la facultad de SUNAT para aplicar el segundo al quinto párrafo de la norma XVI, por lo que el dispositivo siempre estuvo vigente. Asimismo, cabe precisar que nunca quedó suspendida la facultad de la Administración Tributaria para calificar económicamente el hecho imponible de acuerdo con el primer y último párrafo de la norma XVI. Es importante indicar que la SUNAT, mediante el Informe n.º 116-2019/7T0000, ha señalado que en aplicación del artículo 8 de la Ley n.º 30230, la facultad para aplicar la norma XVI se dividió en dos etapas claramente definidas:

- (i) Se suspendió sin condicionamiento alguno, y, por ende, de manera indefinida, respecto de los actos, hechos y situaciones producidas

con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1121; y,

- (ii) Se suspendió de manera condicionada, respecto de los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del citado decreto; siendo que, en esta segunda etapa, la reactivación —léase, culminación— de la suspensión, estuvo restringida a que se emitan los parámetros de fondo y forma.

Así, la CAG no sería aplicable a los hechos producidos con anterioridad a su vigencia (19/7/2012) pero sí a aquellos que se susciten con posterioridad a dicha fecha siempre que se emitan los parámetros de fondo y forma³⁵. Ahora bien, mucho se ha discutido en doctrina acerca de la naturaleza sustantiva o procedimental de la CAG. Consideramos que la CAG es una norma procedimental, por ello puede ser aplicable a procedimientos de fiscalización definitiva en trámite en la medida que no haya operado el plazo prescriptorio de las facultades de la Administración Tributaria.

Al respecto, se pueden apreciar algunas resoluciones del Tribunal Fiscal en las que se señala expresamente que la cláusula de primacía de la realidad constituye una norma procedimental. En ese sentido, entendemos que el citado criterio es extrapolable también respecto de la CAG en vista de que ambas cláusulas constituyen facultades de la Administración Tributaria y se ejercen en un procedimiento de fiscalización para determinar si se ha subsumido el hecho imponible. Así, en la RTF n.º 03265-3-2022 se ha señalado que:

lo dispuesto en el primer y último párrafos de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, solo facilita que la Administración Tributaria aplique su facultad de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y, sobre la base de tal ejercicio, en caso de detectar actos simulados, aplique la norma tributaria que corresponda a los actos económicos realmente realizados, **por lo que califica como una norma de naturaleza procedimental, y no material.** (p. 7, énfasis añadido)

Así, si bien los asuntos referidos al hecho imponible están relacionados con el derecho tributario sustantivo o material, la norma XVI constituye una norma de procedimiento porque está vinculada con el ejercicio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, esto es, verificar en un procedimiento de fiscalización, el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, lo que implica determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tratándose de negocios simulados y detectar supuestos de elusión de normas tributarias cuando los actos son artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y cuando de la realización de dichos actos se aprecia a la ventaja fiscal como el motivo económico más relevante.

Por tanto y demás, debe quedar claro que la facultad de SUNAT para aplicar la CAG a los procedimientos de fiscalización respecto de los actos, relaciones y situaciones acontecidas desde la entrada en vigor del Decreto Legislativo n.º 1121 de ningún modo supone una aplicación retroactiva de la norma XVI. Así, para la aplicación de la CAG a los actos, relaciones o situaciones acontecidas desde su entrada en vigencia solo se debe tener en cuenta como límite temporal que las acciones de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el cobro se ejerzan dentro del respectivo plazo de prescripción.

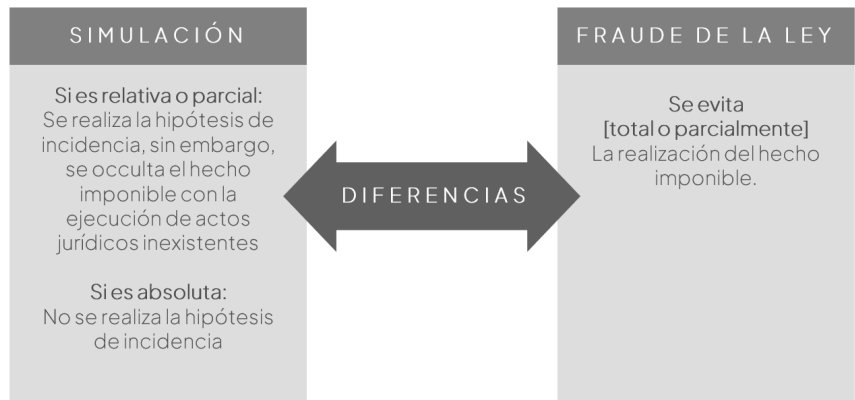
³⁵ Cabe señalar que dichos parámetros se establecieron mediante el Decreto Supremo n.º 145-2019-EF; sin embargo, el legislador reanudó la aplicación de la CAG con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1422.

Si bien en el 2018, con la publicación del Decreto Legislativo n.º 1422³⁶, se reanudó la aplicación de la CAG, y aun cuando esta norma no fijó una definición de los conceptos de acto artificioso e impropio a que alude el tercer párrafo de la norma XVI, ello en modo alguno supone que la CAG sea ilegal, como comentaremos más adelante. Hay que tener en cuenta que la vigencia del citado decreto legislativo no estuvo condicionada a lo regulado en el artículo 8 de la Ley n.º 30230 que exigía la emisión de un decreto supremo que contenga los parámetros de fondo y de forma³⁷.

Nótese que mientras con la simulación relativa el contribuyente realiza el supuesto de hecho descrito en la norma, oculta, sin embargo, el acto jurídico que se subsume en la hipótesis de incidencia tributaria y que daría lugar al nacimiento del hecho imponible. En cambio, con la elusión tributaria, el contribuyente esquivo la realización de dicha hipótesis de incidencia para que el hecho imponible no se configure. Es importante tener clara esa diferenciación.

Por ello es que el legislador señala expresamente en la norma XVI que la elusión tributaria se produce, entre otros, cuando se “evite total o parcialmente la realización del hecho imponible” (énfasis añadido). En efecto, la evitación de la hipótesis de incidencia puede ser parcial o total y en ambos casos decanta en la no configuración del hecho imponible (una parte o todo). Veamos a continuación un gráfico que resume lo dicho.

Gráfico 2



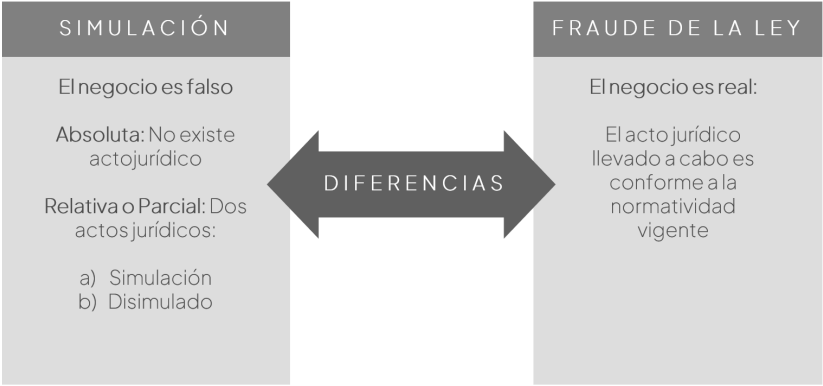
No obstante los comentarios mencionados, reiteramos que pueden existir otras formas mediante las cuales se defrauda una norma tributaria, que son diferentes a la elusión total o parcial del hecho imponible. Es por ello por lo que la CAG señala expresamente que esta también se aplica cuando existe reducción de la base imponible o la deuda tributaria o cuando se obtienen saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos. En tal sentido, eludir la hipótesis de incidencia no es la única forma en la que se puede presentar el fraude a la ley en materia fiscal³⁸.

³⁶ 14/9/2018.
³⁷ Recién en el 2019, con la emisión del Decreto Supremo n.º 145-2019-EF, se incorporan los citados parámetros de forma y fondo a la CAG.
³⁸ "...
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 la SUNAT:
... "

Ahora bien, desde una perspectiva teórica siempre se parte de la premisa de que en la elusión tributaria los actos, situaciones o relaciones jurídicas no contienen engaño porque los hechos son reales y existe voluntad de los sujetos para celebrar los negocios jurídicos. Así, conforme con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la doctrina (cuando se alude a negocios llevados a cabo en fraude a la ley) se indica que las estructuras jurídicas que soportan dichos negocios son actos efectivamente realizados al amparo del ordenamiento legal vigente (empleándose normas de cobertura) para defraudar la norma tributaria que gravaría la transacción que correspondía realizar sin el abuso de formas legales.

Veamos a continuación esta explicación en un tercer gráfico.

Gráfico 3



En otras palabras, cuando nos referimos al fraude a la ley, el contribuyente evita realizar la hipótesis de incidencia, no se gatilla el hecho generador de la obligación tributaria y los actos, situaciones y relaciones jurídicas llevados a cabo por los sujetos son efectivamente realizados al amparo de normas legales vigentes con el principal motivo económico de obtener ventajas fiscales.

Esta definición conceptual de elusión tributaria o fraude a la ley, como se ha referido anteriormente, es la que siempre fue moldeada en diversa jurisprudencia en el transcurrir de los años y también ha sido reproducida por la academia en varios trabajos de investigación. Nótese que son estos conceptos los que ha utilizado el legislador al diseñar la CAG. Ahora bien, con la incorporación de la CAG al ordenamiento legal desde el 2012, se puede afirmar que ya existe una definición legal de elusión tributaria que se encuentra comprendida en el segundo al quinto párrafo de la norma XVI.

Por otra parte, se hace notar que a diferencia del primer antecedente de la norma antiabuso contenida en la norma VIII, nuestra norma XVI no exige a la SUNAT probar la intencionalidad pues ello es intrascendente en el escenario de nuestra CAG. Al respecto, el artículo 8 del Decreto Supremo n.º 145-2009-EF indica expresamente que son irrelevantes las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros, ello debido a que la aplicación de la CAG no constituye el resultado de la indagación o el descubrimiento de la intención o motivación de los mencionados sujetos.

Contenido y ámbito de aplicación de la CAG de la norma XVI

El tercer párrafo de la norma XVI establece dos test: 1) el test de tipicidad o propiedad y; 2) el test de relevancia jurídico-económica. El anotado párrafo señala que cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible, se reduce la base imponible o la deuda tributaria, o se obtienen saldos, créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos, la SUNAT debe sustentar que se presentan de forma concurrente los dos “test” aludidos respecto de los actos, situaciones o relaciones llevados a cabo por el deudor tributario.

Nótese que, de acuerdo con el tercer párrafo de la CAG, de acuerdo con las pruebas que ofrezca el deudor tributario y las explicaciones que sustenten los actos, relaciones o situaciones efectivamente realizados, será la Administración Tributaria la que posteriormente, o incluso simultáneamente, sustentará que se presentan de forma concurrente los supuestos del inciso a y b del tercer párrafo de la CAG.

En efecto, si los actos, relaciones o situaciones son reales y no se cumplen los supuestos de los incisos a y b del tercer párrafo de la norma XVI, estaríamos frente a un ahorro tributario lícito. En ese sentido, el anotado decreto supremo, en el literal i de su artículo 2, otorga una definición de lo que constituye una economía de opción:

A la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Así, si se presentan las circunstancias de los dos “test” de la CAG habrá elusión tributaria en los términos de la norma XVI, en la ejecución de los actos, relaciones o situaciones efectivamente realizados por el contribuyente. Es por ello por lo que el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Supremo n.º 149–2009–EF señala que:

No constituyen economía de opción la realización de actos, o la configuración de situaciones o de relaciones económicas donde se presenten las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Veamos entonces en qué consisten los mencionados “test” contemplados en el tercer párrafo de la norma XVI.

El test de tipicidad o propiedad

El Decreto Legislativo n.º 1121, que incorporó la norma XVI al Código Tributario, no definió los términos “artificioso” o “impropio” y, conforme se ha anotado anteriormente, fue este uno de los principales motivos por los que el gremio empresarial consideró en su momento que la norma XVI vulneraba el principio de seguridad jurídica, lo que conllevó a que mediante Ley n.º 30230 se dispusiera la suspensión de su aplicación.

Al respecto, en la exposición de motivos del citado Decreto Legislativo n.º 1121 se aprecia que el legislador refirió, de modo muy escueto, que dada la ausencia de conceptos en la ley sobre “artificioso o impropio”, el intérprete podía recurrir a la definición gramatical de estos términos prevista en el diccionario.

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo n.º 1422, al reanudarse la facultad de SUNAT para aplicar la CAG, tampoco se definen estos conceptos. Luego, en el 2019, con el Decreto Supremo n.º 145-2019-EF, se regularon los parámetros de fondo y forma de la CAG; no obstante, no hubo desarrollo reglamentario de los mencionados conceptos “artificioso o impropio”. En la exposición de motivos del anotado Decreto Supremo n.º 145-2019-EF se admite, más bien, que la CAG posee conceptos jurídicos indeterminados y se indica que no se requiere fijar definiciones en la norma porque la calificación de los actos como “artificiosos” o “impropios” siempre debe evaluarse atendiendo a cada caso concreto.

En efecto, el legislador ha considerado que establecer definiciones taxativas limita el ámbito de aplicación de la norma y la facultad de la Administración Tributaria para combatir conductas en fraude a la ley, y por ello en el artículo 4 del anotado decreto supremo se señala expresamente que la calificación de los actos como artificiosos o impropios involucra un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos “conceptos jurídicos indeterminados” aplicables a cada caso concreto en la medida que no sea irrazonable o desproporcionado.

En otras palabras, el legislador reconoce que la norma adolece de conceptos jurídicos definidos expresamente porque la evaluación de los actos, relaciones o situaciones realizados en fraude a la ley tributaria requiere un análisis que debe ser corroborado atendiendo a cada situación particular. En efecto, la imputación de un acto, de ser artificioso o impropio, no debe circunscribirse a una definición conceptual establecida literalmente en la norma. Corresponde más bien a la examinación de una serie de hechos, contextos y situaciones y de las pruebas que se valoren en el procedimiento de fiscalización pues es sobre la base de dichos elementos que la Administración Tributaria debe de sustentar la aplicación de la CAG.

En efecto, en la exposición de motivos del mencionado decreto supremo el legislador reconoce que la ausencia de definiciones sobre lo “artificioso o impropio” responde a una práctica internacional que realizan otras jurisdicciones para combatir la elusión tributaria y evitar la erosión de las bases imponibles en el mundo de cara a proscribir el fraude a la ley tributaria y el abuso del derecho:

El Decreto Supremo descarta, como igualmente hizo el Decreto Legislativo n.º 1121, **ofrecer definiciones de lo “artificioso” o lo “impropio”, en línea con los modelos y prácticas internacionales en lo referente a cláusulas anti-elusivas generales** (...) Lo que a la larga buscan estos conceptos jurídicos indeterminados es impedir que prosperen ahorros o ventajas tributarias que hayan usado (estructuras o esquemas) con abuso de derecho, cuando tales ahorros o ventajas hayan sido uno de los fines predominantes para entrar a tales actos. (p. 6, énfasis añadido)

Ahora bien, es sabido que el legislador peruano se inspiró en la legislación española para diseñar el texto de la norma XVI. Nótese que la redacción de la CAG peruana es muy similar al inciso 1 del artículo 15 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria (CAG española):

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

Pues bien, en España, el test que evalúa el acto artificioso o impropio se realiza conforme a la teoría de la causa del derecho civil, lo que implica analizar si el acto o negocio jurídico responde al propósito fundamental para el cual se llevó a cabo. Para los españoles, ello supone aceptar que los principales efectos civiles y mercantiles están previstos en negocios jurídicos típicos, por lo que las normas tributarias configuran como hechos imponibles a los actos o negocios típicos o a sus efectos jurídicos o económicos (García, 2004, pp. 338–342).

Ahora, de acuerdo con la teoría de la causa típica de los actos jurídicos, la “causa final” es la razón fundamental por la que se celebra determinado negocio y constituye la principal motivación por la que un sujeto se encuentra inducido a otorgarle efectos jurídicos. Así, el respeto a la tipicidad de los negocios implica que haya concordancia entre la manifestación de voluntad del sujeto y la causa típica del acto jurídico.

Por ello, para algunos especialistas en el Perú, la valoración del acto artificioso o impropio a que se refiere el inciso a del tercer párrafo de la norma XVI también debe realizarse conforme a la teoría de la causa del derecho civil. Así, para este sector de la doctrina, el acto artificioso o impropio comprendería actos que, siendo reales, persiguen fines que no coinciden con su causa típica, destacándose dentro de estas figuras negociales anómalas a la simulación en la causa, el negocio indirecto, el negocio impropio y el propio fraude a la ley (Zuzunaga, 2013, pp. 28–33).

Desde esta perspectiva, para calificar un negocio jurídico como artificioso o impropio, la SUNAT quedaría constreñida a indagar si el acto efectivamente realizado por el deudor tributario persigue los fines que le son propios. Así, se propugna que la aplicación del test de propiedad de la norma XVI se realice conforme a la teoría de la causa típica de los negocios, por lo que no se pretende que la SUNAT niegue la existencia legal del acto jurídico sometido a la evaluación de dicho test, sino más bien, debe efectuar un análisis jurídico del mismo acerca de su idoneidad en relación con su causa típica.

De acuerdo con esta postura, a pesar de que existe voluntad del deudor tributario de realizar los negocios jurídicos, estos tienen una forma incoherente e inadecuada al fin que deberían perseguir, y si su realización evita la configuración del hecho imponible o favorece la obtención de las ventajas fiscales que prevé la ley, no se habría superado el test del inciso a del tercer párrafo de la norma XVI.

Entonces, si de la evaluación de las circunstancias en que son ejecutados los actos, relaciones o situaciones se verifica que estos no persiguen los resultados que le son propios, ello implica que aun cuando son reales, resultarán total o parcialmente “anormales”, “forzados”, “no habituales”, “inadecuados” o “inusuales”. Así, bajo la teoría causalista se debe evaluar si la realización del acto jurídico por sí solo o en conjunto con otros actos es “normal”, “habitual”, “adecuada”, “no forzada” o “usual” para la consecución

del resultado que persigue³⁹, por lo que comprendería actos reales pero que persiguen fines que no coinciden con su causa típica, destacándose entre estos negocios anómalos a la simulación en la causa, el negocio indirecto, el negocio fiduciario, el negocio impropio y el fraude a la ley.

Ahora bien, existe discrepancia en la academia acerca de si es conveniente extrapolar la doctrina civil de la teoría de la causa del negocio jurídico para realizar la evaluación del test de propiedad de nuestra norma XVI, en vista de que para algunos especialistas, si bien se acepta que España posee un sistema contractual causalista y que tradicionalmente ha utilizado la noción de la causa típica del acto jurídico para determinar si este es artificioso o impropio, la jurisprudencia de sus tribunales es confusa e incoherente, llegándose a utilizar figuras doctrinarias no previstas por el derecho positivo, lo que ha devenido en la no aplicación de la CAG y ha originado que el significado de artificioso o impropio de la norma XV española permanezca hoy sin resolver (Durán, 2023, p. 312).

Aúna el hecho de que para la calificación de los actos artificiosos o impropios en función de su causa típica y al resultado obtenido puede conducirnos a un problema en el sentido de que probar que el negocio no corresponde con su finalidad puede resultar una tarea compleja y de difícil sustentación. Así las cosas, es posible que el desarrollo y la interpretación tan amplia de estos conceptos indeterminados sea definida finalmente en la jurisprudencia de los tribunales peruanos, quienes podrían optar por inclinarse a calificar lo artificioso o impropio atendiendo a la sustancia económica del acto jurídico y al business purpose tal y como ocurre en los países anglosajones (Villanueva, 2017, p. 249).

Desde este último enfoque doctrinario, el propósito de la norma XVI es permitir que la SUNAT luche contra la elusión tributaria sin utilizar conceptos jurídicos complejos de la teoría civil del negocio jurídico, como lo son los negocios indirectos, negocios impropios, negocios fiduciarios, simulación en la causa, empleando, más bien, conceptos del lenguaje común, cuya raíz es el sentido y contenido económico de los negocios y, bajo esta perspectiva, la norma XVI intenta combatir las prácticas elusivas a través de una caracterización de los actos a partir de la casuística y el sentido económico de los negocios.

Esta vertiente de la academia indica que la distinción entre las figuras jurídicas del fraude de ley, los negocios impropios, negocios indirectos, negocios fiduciarios o simulación en la causa, en la teoría del derecho civil es sencilla, pero en la práctica tiene una aplicación complicada, y entiende que, por esa razón, el legislador ha optado por proporcionar al fisco una herramienta más útil para combatir las estructuras elusivas, aunque reconoce que el desarrollo y la interpretación de términos tan amplios como lo artificioso o impropio habrá de definirse en la jurisprudencia administrativa y judicial (Villanueva, 2014, pp. 82–83).

Este último punto de vista guarda relación con lo expresado por el legislador en la exposición de motivos del Decreto Supremo n.º 145–2019–EF, cuando enuncia los denominados parámetros de fondo, enumerando una serie de

³⁹ En la exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1121, citando al Tribunal Supremo Español, se indica que “El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca (...) Debe agregarse que la Norma XVI apunta a que el acto o los actos efectuados por los contribuyentes sean evaluados objetivamente para determinar su carácter artificial, artificioso o impropio y la finalidad preponderante tributaria que persigue; por lo que no se pretende demostrar la intención del deudor tributario sobre una base subjetiva (evidencias del estado mental del deudor tributario)” (p. 15).

supuestos⁴⁰ en los cuales puede ser de aplicación la CAG, resaltando el hecho de que dicho listado ha sido tomado de países como Australia que rigen su sistema de fuentes en el common law, donde la forma jurídica no es relevante como sí lo es para el sistema de fuentes romano germánico o civil law:

se listan algunos aspectos que se pueden considerar a efectos de identificar las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI. **Esta lista está adaptada de la experiencia de aplicación de la norma anti-elusiva general australiana**, que es un modelo bastante estudiado por las jurisdicciones que la introducen en sus ordenamientos y además porque sus enunciados son lo suficientemente neutrales para ser adaptados a otras jurisdicciones. Así, por ejemplo, la manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados, la forma y la substancia de los actos, situaciones o relaciones económicas (entendiéndose que la enunciación de actos comprende una variedad de especies entre las cuales se encuentran las relaciones jurídicas económicas o legales), el tiempo o período durante el cual el acto o actos fueron ejecutados, etc. (p. 8, énfasis añadido)

En estas jurisdicciones que basan su sistema jurídico en el common law, la jurisprudencia es la principal fuente del derecho y la tipología de los actos jurídicos no son normativos, dado que su fundamento reposa en el

40 "Artículo 6. – Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma antielusiva general

El agente fiscalizador puede evaluar la aplicación de la norma anti-elusiva general cuando identifique que en el procedimiento de fiscalización definitiva se presenta(n) alguna(s) de las situaciones tales como las mencionadas en la siguiente lista enunciativa; las que se analizan conforme con lo dispuesto por el artículo 7.

- 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 mediante 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".

"Artículo 7. – Consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas

7.1 Para aplicar lo dispuesto por el cuarto párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es necesario que se presenten de manera concurrente las circunstancias previstas en los literales a) y b) de su tercer párrafo.

7.2 Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

7.3 En atención a lo señalado precedentemente, la identificación de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, implica tomar en consideración dentro de la evaluación y análisis, entre otros, los siguientes aspectos, los que tienen carácter enunciativo y no son prescriptivos ni acumulativos:

- a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.
- b) La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.
- d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.
- e) El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- f) El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- g) Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquel, derivada de la celebración o ejecución del (de los) acto(s).
- h) La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas".

precedente jurisprudencial (case law), por lo que los tipos se construyen a partir de la casuística y el contenido económico de los negocios.

Recordemos que la historia del civil law influyó de manera importante en el desarrollo de los sistemas jurídicos europeos, como es el caso de España a través de principios e instituciones trascendentales para la corriente codificadora europea del siglo XIX, época en la que se promulgaron diversos códigos civiles y comerciales, expandiéndose a Latinoamérica, como es el caso de Perú. El civil law tiene a la ley como la principal fuente del derecho y aun cuando en este sistema también coexiste la jurisprudencia como fuente, la tipicidad del acto jurídico es normativa.

En el common law, por su parte, si bien el sistema de fuentes admite que los países que lo utilizan pueden codificar sus normas, su esencia se basa principalmente en el precedente jurisprudencial. La tradición anglosajona se basa en el sentido económico y racional de los negocios y no así en las formas jurídicas. En el derecho anglosajón la tipicidad de los actos se crea y se recrea conforme al criterio de los tribunales, quienes toman en cuenta la sustancia económica para calificar los negocios.

Al respecto, conviene referir que resulta innegable que producto de la globalización y de las operaciones transfronterizas es cada vez más notoria la integración e interrelación de ambos sistemas jurídicos, al apreciarse que países del common law poseen normas jurídicas en materia de CAG, y por el lado de los países del civil law se aprecian precedentes jurisprudenciales que han ido moldeando y desarrollando la doctrina antiabuso del fraude a la ley tributario. Esta interrelación entre sistemas jurídicos no es ajena a nuestra realidad.

En efecto, en la exposición de motivos del Decreto Supremo n.º 145–2019–EF se indica que en el diseño de la política fiscal de la norma XVI, el legislador no ha pretendido definir el significado de artificioso o impropio: “explicita la política fiscal que subyace tras la norma anti-elusiva general (artículo 118 inciso 3 de la Constitución), **en vez de desarrollar de manera expresa los conceptos jurídicos indeterminados involucrados**” (p. 4, énfasis añadido).

Así, más bien, se ha fijado un listado de situaciones enunciativas (parámetros de fondo) con ejemplos que han sido tomados de jurisdicciones con una realidad y sistema de fuentes del derecho distintos al nuestro, ello con el objeto de dar amplitud a la facultad de la Administración Tributaria para calificar negocios anómalos en fraude a la ley, partiendo de la premisa de que la corrección de los actos elusivos siempre habrá de efectuarse atendiendo a cada caso concreto.

En efecto, el legislador, en la exposición de motivos del anotado decreto supremo, indica que las situaciones enunciativas en las que sería de aplicación la CAG, según la norma reglamentaria, han sido extrapoladas de países en donde la forma jurídica no es relevante, como sí lo es la sustancia económica, y tanto el deudor tributario como la SUNAT —al aplicar la norma XVI— pueden tomar en cuenta dichos parámetros para calificar los actos, relaciones o situaciones que podrían calzar como elusión tributaria. En efecto, la exposición de motivos del citado dispositivo agrega que los parámetros de fondo son solo meramente referenciales; por ende, no deben ser aprovechados para realizar interpretaciones que restrinjan las facultades de la SUNAT para combatir el fraude a la ley.

Así, a nuestro modo de ver, puede existir una multiplicidad de situaciones que no han sido listadas en la norma dentro de los denominados parámetros de fondo; sin embargo, no por ello se puede aseverar que la realización no podría configurar una elusión tributaria en los términos de la CAG, puesto que su aplicación siempre debe atender a cada caso concreto:

La lista es no solo enunciativa (muestra solo algunas de las situaciones más frecuentes referidas en experiencia comparada), sino, además, no prescriptiva, precisamente, porque sobre la base de probabilidad y riesgo, situaciones como las descritas suelen ser situaciones en donde se hallan casos de elusión ... Entonces, el artículo 6 es una garantía de doble cuño: señalizadora para los administrados quienes carecerían de referentes nacionales de contextos en que se suele encontrar la ocurrencia de elusión; y señalizadora para los auditores, quienes deben estar alertas en situaciones como las descritas, e ir aprendiendo que en situaciones similares, podrían encontrar configurados actos elusivos. Así, se indica que el agente fiscalizador puede evaluar dicha aplicación cuando observe situaciones generales como las que se listan en el artículo ... Tales situaciones, como queda dicho, son solamente contextos en los cuales la experiencia internacional muestra que es plausible y frecuente encontrar actos elusivos ... cabe destacar que considerando lo señalado en el párrafo 13 del presente documento y en la quinta disposición complementaria final del Decreto Supremo, se indica que los términos utilizados en la descripción de las situaciones y aspectos previstos en los artículos 6 y 7, son solo referenciales y, por ende no deben servir para construir interpretaciones restrictivas o limitativas de las facultades de la SUNAT para combatir la elusión tributaria o para identificar situaciones de aplicación de la norma anti-elusiva general y los diversos aspectos que pueden ser analizados en casos concretos; siendo que tales términos pueden tener naturaleza empresarial o no. (pp. 7 y 9)

Como se puede apreciar en los párrafos precedentes, para los dos últimos autores mencionados cuando plantean el problema que acarrea la adopción del sistema de fuentes al momento de aplicar la CAG, son categóricos al afirmar que la evaluación del test de propiedad tendrá una connotación diferente dependiendo del contexto del modelo de derecho que se trate. Así, en el contexto del derecho civil, sistema de fuentes romano germánico o civil law, la forma jurídica es fundamental y el acto jurídico es la manifestación de la voluntad del hecho de la realidad. En cambio, en el derecho anglosajón, o common law, no interesan las formas jurídicas porque el derecho surge del "caso judicial". Para el derecho tributario —en este sistema— el hecho imponible se manifiesta en la sustancia económica.

Tal y como se ha señalado, la teoría de la causa del acto jurídico, cuando se refiere al acto artificioso o impropio, comprende actos que, siendo reales, persiguen fines que no coinciden con su causa típica, tales como la simulación en la causa, el negocio indirecto o el negocio impropio; sin embargo, aplicar este análisis en Perú podría ser complejo de probar porque los mencionados conceptos de anomalía negocial no tienen una regulación específica en nuestro Código Civil, por lo que para dotarlos de contenido habría que recurrir a la doctrina.

Aun si en el futuro, para la calificación de actos artificiosos o impropios, los tribunales peruanos admitiesen acudir al examen de la teoría de la causa del negocio jurídico, cabe formularse ¿qué sucedería si el auditor debe evaluar negocios atípicos? En dicho supuesto, ¿cómo se podría demostrar la causa típica de los actos?

Hay que resaltar, además, que la complejidad que puede resultar demostrar la tipicidad de los actos jurídicos en función de su causa es un asunto que actualmente los propios civilistas no han resuelto.

Como se ha señalado anteriormente, la CAG es una norma de cierre de brechas fiscales del ordenamiento jurídico tributario porque busca impedir el abuso del derecho y la elusión tributaria que implica la adopción de figuras

negociales inapropiadas para obtener diversas ventajas fiscales como principal fin económico. Tal y como fluye de la exposición de motivos del Decreto Supremo n.º 145–2019–EF:

Lo que a la larga buscan estos conceptos jurídicos indeterminados es impedir que prosperen ahorros o ventajas tributarias que hayan usado actos (estructuras o esquemas) con abuso de derecho, cuando tales ahorros o ventajas hayan sido uno de los fines predominantes para entra a tales actos. (p. 6, énfasis añadido)

En ese sentido, en vista de que la CAG posee conceptos jurídicos indeterminados, al evaluarse el test de propiedad del inciso a del tercer párrafo de la norma XVI, se otorga un alto margen de manejo a la Administración Tributaria para calificar negocios anómalos en fraude a la ley, partiendo de la premisa de que dicha labor siempre habrá de efectuarse atendiendo a cada situación concreta. Así, de acuerdo con este planteamiento, para el test de propiedad es posible que los actos artificiosos o impropios —en última instancia— se califiquen en función del contenido y sentido económico de los negocios y del *business purpose*.

Si bien en el Perú es innegable que los contribuyentes tienen el derecho a establecer libremente sus actividades empleando las vías que le confiere la legislación y que conduzcan a la menor carga fiscal posible, también es cierto que ese ahorro tributario no debe estar contaminado del uso y abuso de formas jurídicas inapropiadas para alcanzar fines que no les corresponden y que minen las bases impositivas del Estado.

A mayor abundamiento, cabe señalar que cuando en el análisis de algunos casos el Tribunal Constitucional⁴¹ se ha referido a los conceptos jurídicos indeterminados no los ha invalidado de plano y admite más bien su aplicación por parte de la administración pública siempre que se cumplan determinados presupuestos que serán analizados en cada caso concreto. Así, tratándose, por ejemplo, del principio de no confiscatoriedad, cuya acepción no ha sido definida en la Constitución, el Tribunal Constitucional ha señalado que constituye una figura con estructura de concepto jurídico indeterminado, ya que por su contenido no puede ser precisado en términos generales, sino que debe de ser analizado en cada caso en concreto.

Siendo así, para el análisis del test del inciso a del tercer párrafo de la norma XVI, la evaluación de la tipicidad de los actos, relaciones y situaciones realizados efectivamente por el deudor tributario podría atender a verificar el sentido económico que subyace a los negocios, atendiendo siempre a cada situación en particular, pero dejamos claro que será finalmente la jurisprudencia de nuestros tribunales la que defina el alcance de los actos como artificiosos o impropios, pudiendo incluso tomar en algunos casos los criterios de la teoría de la tipicidad de los negocios jurídicos del derecho civil.

El test de relevancia jurídico-económica o de motivos económicos válidos

El test de relevancia jurídico-económica o de motivos económicos válidos toma en cuenta la sustancia económica de los actos, relaciones o situaciones efectivamente realizados por el deudor tributario para constatar que la motivación económica que persigue no está orientada

⁴¹ Expedientes n.os 3578–2007–PA-TC y 0855–2004–AA-TC, los cuales hacen referencia al “principio de no confiscatoriedad”. Para el TC, si bien es cierto estos conceptos podrían generar incertidumbre y resentimiento del principio de tipicidad, se posibilita que la administración pública tenga cierto margen de apreciación en su aplicación, sin perjuicio de que en sede jurisdiccional se revise cada caso concreto. El TC señala algunos parámetros que se deben tener en cuenta para tal efecto. Así, se debe “observar si se respetaron los elementos reglados de esa actuación ... si se hizo una adecuada evaluación de los hechos sucedidos ... si se cumplió con seguir ciertos principios generales del Derecho ... evaluar si se respetaron los diversos derechos fundamentales” (Sentencia n.º 01341–2014–PA/TC).

principalmente a la obtención de ventajas fiscales. Así, permite constatar que los efectos jurídicos y económicos de los actos usuales o propios son similares a los de los actos artificiosos o impropios, con la diferencia de que respecto de estos últimos prevalece, por relevancia, el ahorro fiscal como principal motivo económico que se pretende al realizar dichos actos.

La literalidad del tercer párrafo de la norma XVI establece este test aparentemente en segundo orden —en el inciso b— de lo que podría inferirse que en primer lugar debe evaluarse el test de propiedad; sin embargo, la norma no ha previsto un orden de prelación a la Administración Tributaria para anteponer la evaluación del test del inciso a. En efecto, consideramos importante acreditar la existencia de la ventaja tributaria, en vista de que si no queda acreditado que existe ahorro tributario no cabe efectuar análisis alguno acerca de la configuración de elusión tributaria.

Ahora bien, el test del inciso b del tercer párrafo de la CAG supone que de la utilización de los actos, situaciones o relaciones 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, pero ¿qué significa esto? Pongamos un ejemplo a continuación. En este ejemplo se parte de la premisa de que no existe una cláusula antielusiva específica (CAE) para repeler la elusión en esta transacción:

- En el momento 1, “X” transfiere en dominio fiduciario un inmueble y unas cuentas por cobrar para constituir un patrimonio autónomo. Se establece en el acto constitutivo el retorno del inmueble y las cuentas por cobrar a la fecha de extinción del patrimonio autónomo establecido al amparo de las normas de la Ley de Mercado de Valores (fideicomiso de titulización). De esta manera, al tratarse de un fideicomiso con retorno, dicha transferencia no está gravada con el IR.
- En el momento 2, sin embargo, dichos activos (el inmueble y las cuentas por cobrar) son posteriormente transferidos en dominio fideicomisario por el fiduciario a favor de “X”, que es un tercero distinto del fideicomitente u originador, gravándose con IR la operación recién a la fecha de extinción del patrimonio autónomo.
- De los actos, relaciones y situaciones se devela que el propósito principal de “X” era el diferimiento del IR. Asimismo, no queda acreditado motivo económico relevante distinto al ahorro o ventaja fiscal.
- Se puede colegir que los efectos económicos y jurídicos serían exactamente los mismos que los que corresponderían a una enajenación de activos por parte de “X” desde el momento 1 (que sería el acto usual o propio) porque mediante el fideicomiso (acto artificioso o impropio), los activos de todos modos son transferidos sin retorno a la fecha de extinción del patrimonio autónomo (mismo efecto económico) y al ser entregados a un tercero distinto del fideicomitente u originador, hubo un cambio en la titularidad del derecho de propiedad (mismo efecto jurídico).
- De todos los motivos económicos que pueden rodear a la constitución del contrato de fideicomiso se aprecia que el más relevante lo constituye el aspecto tributario porque concede la ventaja fiscal de diferir el IR.
- Nótese que, para el ejemplo expuesto, el legislador sí ha previsto una CAE en el inciso c del artículo 14-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁴²; no

⁴² El artículo 14-A de la LIR señala expresamente que “Si pese a haberse pactado en el acto constitutivo que los bienes o derechos retornarían al fideicomitente, dicho retorno no se produce a la extinción del fideicomiso por operaciones efectuadas por los bienes o derechos entregados en fiducia (...) el fideicomitente u originador deberá recalcular el Impuesto a la Renta que corresponda al período en el que se efectuó la transferencia fiduciaria”

obstante, aplica perfectamente para ilustrar cómo dos actos jurídicos diferentes (la transferencia fiduciaria de activos y la compraventa de activos) tienen efectos jurídicos y económicos iguales o similares, salvo por la ventaja fiscal que se obtendría del diferimiento del IR si no existiera la citada CAE.

Estimado lector, de acuerdo con el ejemplo propuesto, deténgase un momento, reflexione y cuestiónese usted mismo lo siguiente: ¿cuál es el objeto de constituir el patrimonio autónomo? ¿Existe abuso de las formas jurídicas? ¿Lo usual o propio hubiese sido vender los activos directamente en el momento 1, devengándose el IR en ese momento? ¿A través de la constitución del patrimonio fideicometido se difiere el IR? ¿La ventaja tributaria no se hubiese obtenido a través de los actos usuales o propios?

De lo expuesto en el ejemplo y en ausencia de una CAE, consideramos que sí existirían razones para evaluar la aplicación de la CAG si se acredita que de la utilización del acto artificioso o impropio (la constitución del patrimonio autónomo) se reportan efectos jurídicos o económicos —distintos del ahorro o ventaja fiscal— que serán iguales o similares a los que se obtendrían con la ejecución de los actos usuales o propios (la compraventa de activos). Así, los efectos que se consiguen con los actos artificiosos o impropios son iguales o similares a los que se habrían obtenido mediante los actos usuales o propios, salvo por la ventaja fiscal.

Ahora bien, ¿la ventaja fiscal debe ser el único propósito perseguido por el sujeto que realiza los actos jurídicos artificiosos o impropios? ¿El ahorro tributario debe ser el propósito principal o esencial en comparación a otros motivos económicos? ¿Pueden coexistir diferentes motivos económicos al ahorro fiscal y aun así cabe referirse a la configuración del fraude a la ley o elusión tributaria de acuerdo con la CAG?

Cuando se habla del test de motivos económicos válidos o de relevancia jurídico-económica, algunos expertos sostienen que habrá elusión tributaria si es que el único objetivo económico es la obtención de la ventaja fiscal; sin embargo, dicha afirmación no es del todo correcta porque los actos, relaciones o situaciones efectivamente realizados por el deudor tributario contienen siempre propósitos comerciales o de negocios que no son tributarios. Así, en la exposición de motivos del Decreto Supremo n.º 145-2009- EF se indica que pueden: “existir otras tantas bien fundadas razones o propósitos, pero para calificar los actos como elusivos uno de sus propósitos principales deberá haber sido obtener el ahorro o ventaja tributaria” (p. 8).

En efecto, en la realidad fáctica es altamente probable que al lado del motivo fiscal coexistan otros motivos económicos no tributarios de mayor menor o tal vez igual preeminencia; sin embargo, no se habrá superado el test del inciso b del tercer párrafo de la norma XVI si se certifica que los demás propósitos económicos no son relevantes en comparación a la ventaja tributaria. En esa línea, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1121 se indica que:

si bien es un derecho de los deudores tributarios ordenar sus transacciones de manera que atraigan la mínima carga fiscal y, por consiguiente, a elegir las formas jurídicas que sean más apropiadas para el arreglo de sus asuntos, nadie puede ejercer sus derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuyó (abuso de la ley o abuso del derecho). En tal sentido, **si el motivo único o predominante de una denominada transacción fuese evitar los tributos**, la forma en que se ha estructurado la transacción podría

ignorarse sobre la base de que el deudor ha abusado de su derecho al utilizar la forma. (pp. 7–8, énfasis añadido)

Al respecto, el numeral 7.2 del artículo 7 del Decreto Supremo n.º 145–2019–EF señala que:

Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria.

Siendo así, por ejemplo, tratándose de un acto mercantil típico, como una fusión, una escisión o una reorganización simple, podría verificarse la existencia de diversos motivos económicos que persigue el deudor tributario, tales como la sinergia operacional, diversificación de riesgos, complementación de funciones, reducción de la inseguridad de las inversiones, entre otros aspectos, sin embargo, todas estas razones comerciales podrían quedar relegadas si el principal propósito económico que conllevó a realizar un acto jurídico lo constituyó la reducción o anulación de la carga tributaria que solo tendría lugar con la ejecución de la reorganización societaria.

En conclusión, de acuerdo con nuestra CAG, es fundamental verificar la existencia de ventaja fiscal para hablar de elusión tributaria. La ventaja fiscal se puede presentar de diversas formas; por ejemplo, mediante la elusión del supuesto de hecho, así como con la eliminación, reducción o el diferimiento de la obligación tributaria. En suma, en los términos de la norma XVI, si no queda acreditada la ventaja tributaria no existe abuso, siendo este el punto de partida para analizar un caso de elusión tributaria. Además, el ahorro fiscal debe ser el propósito principal del negocio jurídico efectivamente realizado aun cuando puedan coexistir otros propósitos económicos no tributarios.

Por otro lado, consideramos que en el análisis de los motivos económicos no tributarios el contribuyente debe certificar a la Administración Tributaria que estos producen beneficios, o que potencialmente pueden producirlos, con la finalidad de demostrar su relevancia de cara al ahorro o ventaja fiscal y no encajar en el test de relevancia jurídico-económica.

En efecto, la carga probatoria para demostrar la relevancia y los efectos reales —o potenciales— de los propósitos comerciales no tributarios recae primero en el contribuyente, por lo que está obligado a aportar los medios probatorios que sustenten su dicho y a exponer explicaciones fundamentadas al respecto, quedando la SUNAT constreñida, posteriormente, o incluso simultáneamente, a sustentar que el deudor tributario no habría superado el test del inciso b del tercer párrafo de la norma XVI. Abordaremos el tema de la carga de la prueba más adelante con detalle.

Los actos usuales o propios

Cuando en un procedimiento de fiscalización definitiva, el agente fiscalizador identifique alguna situación como las descritas en los parámetros de fondo del DS n.º 145–2019–EF, de las cuales estime que debe evaluarse la existencia de actos artificiosos o impropios cuyo principal motivo económico lo constituya el ahorro fiscal, notificará al sujeto fiscalizado los requerimientos de fiscalización respectivos para que releve todo tipo de información y documentación de los negocios que ha realizado y que le han conferido un tratamiento tributario más ventajoso que ha reducido o anulado la carga

tributaria. Así, vencido el plazo otorgado al sujeto fiscalizado para que presente la información requerida, los requerimientos deben ser cerrados, notificándosele la evaluación a sus descargos presentados en los resultados de los referidos requerimientos.

Posteriormente, se debe notificar⁴³ al deudor tributario el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario, por lo que vencido el plazo que se le otorgue en dicho requerimiento y evaluados los descargos que este hubiera presentado, el agente fiscalizador elabora el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario⁴⁴, el cual, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización, debe ser notificado al contribuyente, quien debe de 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. Dicho informe debe de ser remitido al Comité Revisor, quien emitirá una opinión vinculante para el área de auditoría acerca de la aplicación o no de la CAG.

Hay que indicar que es en el resultado del requerimiento a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario que se consigna si corresponde la aplicación o no de la CAG de acuerdo con la opinión emitida por el Comité Revisor. Asimismo, nótese que es el contribuyente el que va a relevar al agente fiscalizador la información y documentación de los actos, relaciones o situaciones económicas que ha realizado y que le han otorgado la ventaja fiscal, por lo que es el contribuyente quien sobre la base de las pruebas y explicaciones que sostengan su dicho quién debe probar sus afirmaciones acerca de los negocios que ha realizado y le han concedido un ahorro tributario. Así, es la SUNAT la que a partir de dicha información y del análisis debidamente fundamentado del sujeto fiscalizado, la que debe de sustentar la existencia de elusión tributaria y que se presentan de forma concurrente los dos test del tercer párrafo de la norma XVI, por lo que debe de señalar, asimismo, cuáles son los actos usuales o propios que correspondían al contribuyente realizar, cuya ejecución elimina o reduce la ventaja fiscal.

Al respecto, podemos definir a los actos usuales o propios como los actos, situaciones o relaciones que el deudor tributario ha evitado realizar porque configuran el hecho generador de la obligación tributaria o porque aumentan la base imponible o la deuda tributaria, o le impiden la obtención de saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos. Así, nótese que cuando el deudor tributario amparado en el ordenamiento legal ejecuta actos reales pero que son artificiosos o impropios para conseguir la ventaja fiscal, aquella no se obtendría con la realización de los referidos actos usuales o propios.

43 Nótese que en el procedimiento de fiscalización definitiva en el que se evalúa la aplicación de la CAG, la emisión del requerimiento a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario es mandatorio y no potestativo.

44 Artículo 62-C del Código Tributario:

*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 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. Dicha diligencia puede realizarse de manera remota conforme a lo que se disponga en la resolución de superintendencia a que se refiere la sexta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1422".

Por ello los efectos jurídicos y económicos de los actos usuales o propios son iguales o similares a los que corresponden a los actos artificiosos o impropios, solo que estos últimos tienen como signo distintivo la ventaja fiscal, que es el motivo económico más relevante en relación con el resto de los propósitos comerciales no tributarios, ventaja fiscal que nunca podría alcanzarse si el contribuyente realiza los actos usuales o propios. Así, la norma XVI señala expresamente que la SUNAT aplicará la norma que hubiere correspondido a los actos usuales o propios ejecutando lo señalado en su segundo párrafo, estando facultada a exigir la deuda tributaria, disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, las pérdidas tributarias, créditos por tributos, eliminando así la ventaja tributaria indebida.

Por otro lado, hay que anotar que en algunos casos el acto “usual o propio” puede ser igual a “no haber hecho nada”. En estos casos, en base a las pruebas aportadas por el sujeto fiscalizado y de acuerdo con las explicaciones fundamentadas que otorgue, la Administración Tributaria tendría que sustentar que el acto usual o propio correspondería a que el contribuyente no ha realizado ningún acto, relación o situación:

Si se tratara de un beneficio tributario que se produce como consecuencia de una reorganización societaria y si se realizara una fusión societaria “de papel” sin contenido económico, con el único propósito de gozar de la ventaja tributaria, la SUNAT tendría que probar que la fusión es artificiosa o impropia, es decir, una serie de acuerdos formales societarios y meras inscripciones registrales, una fusión forzada, una fusión que carece de antecedentes de necesidad, una fusión que en el tiempo no tiene resultado de fortalecimiento económico o empresarial que demostraría que no ha sido necesaria, una fusión que traspasa los límites o que no coincide con el concepto legal societario de fusión, una artificiosidad objetivamente probada, sin tener que hacer el mínimo esfuerzo en probar la intencionalidad pues ello sería intrascendente en el escenario de la norma antielusiva.

Una vez probada la artificiosidad o el carácter impropio de la fusión, correspondería probar el acto usual o propio **que en el presente caso correspondería a no haber hecho nada, a no haberse fusionado, a no haberse extinguido legalmente para formar parte sustancial de la sociedad absorbente, es decir, seguir como estaba.** En el presente supuesto si podemos encontrar diferencias en los efectos jurídicos de los actos impropios (la fusión) con los actos propios (**no haberse fusionado**) pues se tiene una persona jurídica extinguida, la adquisición de derechos de propiedad de los bienes y derechos de la sociedad extinguida por la sociedad absorbente (transferencia de la titularidad de bienes y derechos), que justamente marcan los efectos jurídicos distintos de los actos propios e impropios. Sin embargo, económicamente si podemos encontrar efectos iguales o similares, **se tendrá que evaluar económicamente qué era la sociedad antes y qué es luego de la fusión.** Antes teníamos una empresa con patrimonio importante, con pasivos, con clientela, con trabajadores, con marcas, con identidad organizativa, entre otros aspectos, que luego de la fusión sigue manteniendo las mismas características económicas y en nada ha cambiado, es más incluso será probable que la clientela y los mismos trabajadores tengan por desapercibida la fusión y ni se hayan dado cuenta que ahora tienen otro proveedor o empleador respectivamente. (Iannacone, 2018, pp. 402–403)

Ahora bien, cuando se alude en doctrina que realizar el acto usual o propio correspondería a “no haber hecho nada” nos queda preguntarnos ¿cómo se diferencia esto de la simulación absoluta? Así, si partimos del ejemplo

propuesto en el párrafo anterior y según los hechos analizados, esto es, que los actos, relaciones o situaciones se aprecian con elementos de falsedad, ¿se podría concluir que la reorganización societaria es inexistente? ¿se trataría acaso de una simulación absoluta? En un caso como el que se cita en el párrafo anterior, ¿cómo se puede distinguir si el negocio anómalo ha sido simulado o realizado en fraude a la ley?

Explicaremos este asunto con más detalle cuando abordemos los problemas que presentan los negocios anómalos en la línea delgada que separa a la elusión tributaria de la simulación, sin embargo, debemos adelantar que la calificación de los negocios anómalos siempre va a depender de cada caso concreto y de la valoración de los hechos y las pruebas que se evalúen en el procedimiento tributario respectivo.

La carga probatoria

Desde un plano puramente teórico, es sencillo entender los conceptos de economía de opción, calificación económica, simulación y elusión tributaria, y conceptualmente podremos encontrar sus diferencias; sin embargo, en la realidad resulta muy complejo identificar la economía de opción para diseccionarla de los negocios anómalos porque las transacciones realizadas por los contribuyentes no son aisladas. Usualmente están entrelazadas entre sí y su calificación dependerá mucho de la apreciación que tenga el funcionario público cuando evalúe los hechos y las pruebas que sustentan esos actos. Resulta oportuno señalar que a veces el contribuyente solo muestra una parte del esquema donde aparentemente no existen conductas anómalas que merecen ser corregidas, lo cual requiere que el agente fiscalizador exija abundante documentación y, sobre todo, exija explicaciones al contribuyente para que certifique la correcta determinación de la obligación tributaria.

Con la construcción de “todo el bosque” en algunos casos se podrá apreciar que los negocios anómalos forman parte de un conjunto de actos, relaciones o situaciones enmarañadas, bien estructuradas, y del análisis integral de todos los hechos puede ser factible hallar la ventaja fiscal indebida. En efecto, la calificación que se otorga a un negocio anómalo dependerá mucho del criterio que erijan los operadores del derecho en cada caso concreto a partir de la valoración de todos los hechos, los medios probatorios y las explicaciones que al respecto aporten el contribuyente y la Administración Tributaria. Así, el discernimiento del agente fiscalizador del área de auditoría en el procedimiento de fiscalización, del Comité Revisor de la SUNAT en el procedimiento garantista que prevé el Decreto Supremo n.º 145-2019-EF, del auditor de la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Administración Tributaria, de los vocales del Tribunal Fiscal en vía de apelación en el procedimiento contencioso tributario y de los magistrados del Poder Judicial en el proceso contencioso administrativo habrá de tejerse a partir de la evaluación de todo el abanico de pruebas y los hechos que, si y solo sí, fluyen del expediente.

Deber probatorio en la aplicación de la calificación económica del hecho imponible

En la simulación absoluta

Cuando SUNAT aplica la facultad de calificación económica del hecho imponible, no invalida el(los) acto(s) jurídico(s) del mundo civil⁴⁵, solo lo(s) “desconoce” para efectos jurídico-tributarios porque la ley le permite

⁴⁵ Pues dicha facultad solo le corresponde a un órgano jurisdiccional.

desechar formas legales aparentes que sirven de fachada a los deudores tributarios para obtener ventajas fiscales indebidas, entre otros, ocultar el hecho imponible, reducir la base imponible, obtener saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos.

Es importante anotar que cuando el negocio jurídico exteriorizado es calificado de inexistente en su totalidad (simulación absoluta), será exclusivamente el deudor tributario quien tendrá la carga de probar que los actos relaciones o situaciones se han realizado efectivamente, que existe voluntad para ejecutar dichos actos y que la forma legal adoptada coincide con los actos, relaciones y situaciones económicas que este persigue. Así, si el contribuyente no proporciona la documentación y si las explicaciones que respalden su dicho no están debidamente fundamentadas, la Administración Tributaria está facultada a determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y desconocerá el acto jurídico que ha sido simulado de forma absoluta.

Como se señaló anteriormente en la descripción del caso analizado en la RTF n.º 02223-2-2017, del análisis integral de todos los actos, relaciones y situaciones que el contribuyente afirmó haber realizado, la SUNAT imputó que el acto jurídico que el contribuyente mostraba como oneroso era una mera formalidad carente de efectos jurídicos (el contrato de arrendamiento). En ese sentido, la carga de probar que el contrato de arrendamiento era real era enteramente del deudor tributario, sin embargo, este no acreditó su dicho en autos porque, entre otros, nunca sustentó con medios probatorios que los pagos acordados a su favor en virtud del contrato de arrendamiento con cláusula de cesión de posición contractual suscrito con "Trans-América Textil El Salvador S.A. de CV" se habían efectuado:

Que en tal sentido, no se aprecia el motivo por el que Trans América Textil El Salvador S.A. de CV habría celebrado tal contrato de arrendamiento, de otro lado, se observa que este contrato corregiría el camino elegido en un principio por la recurrente a fin de no perder el saldo a favor del exportador que reclama, lo que sería la razón que justificaría su aparente celebración, pues de lo actuado se advierte que la real voluntad de las partes no fue ceder temporalmente a la arrendataria el uso de bienes por el pago de una renta, ya que ésta no usó tales bienes, **ni cumplió con cancelar la merced conductiva, tampoco se aprecia el menor intento de la recurrente de cobrar lo que le correspondía por tal concepto o exigir el cumplimiento de otras prestaciones a cargo de la arrendataria**, debiendo indicarse que el hecho de haber iniciado algunos pagos durante el procedimiento de fiscalización, no puede ser tomado en cuenta como un reflejo de su realidad. (pp. 12-13, énfasis añadido)

Así, en la simulación absoluta la carga de la prueba siempre habrá de recaer exclusivamente en el contribuyente porque es quien tiene que demostrar que el negocio jurídico que sirve de base para su autodeterminación ha sido efectivamente realizado. Si la SUNAT observa en el procedimiento de fiscalización que los actos, relaciones o situaciones son inexistentes, el deudor tributario tiene el deber de probar que aquello no se trata de una farsa, por lo que la carga probatoria es exclusiva de aquel.

En la simulación relativa o parcial

En la simulación relativa o parcial, la carga de la prueba siempre habrá de recaer primero en el contribuyente porque es quien debe demostrar que la forma jurídica que sustenta la determinación de la obligación tributaria no tiene desajustes con los actos, relaciones o situaciones económicas que efectivamente persigue.

Si el deudor tributario no prueba sus afirmaciones para demostrar que los actos jurídicos se han realizado efectivamente y que la forma legal adoptada tiene congruencia con la finalidad económica, la Administración Tributaria puede imputar la presencia de simulación relativa o parcial y será en este segundo momento —o incluso de manera simultánea— que la carga de probar se trasladará a la SUNAT para que señale cuál es el “verdadero negocio jurídico para propósitos fiscales”, esto es, la Administración Tributaria deberá probar que existe un acto jurídico que se encuentra oculto (disimulado) y que contiene el hecho imponible.

En efecto, es en ese momento que la Administración Tributaria deberá certificar que el negocio disimulado es el que prevalece y para ello puede tomar en cuenta la sustancia económica que subyace cuando existen desajustes entre la manifestación de la voluntad y la forma legal adoptada, es decir, cuando los actos jurídicos exteriorizados (simulados) no se corresponden con la realidad económica que se persigue.

Así, por ejemplo, en la RTF n.º 06369-2-2018, en un caso donde la SUNAT aplicó la norma VIII y concluyó que hubo simulación relativa, el Tribunal Fiscal afirmó lo siguiente respecto al traslado de la carga probatoria:

“(…) Que en este punto cabe precisar que, como se ha señalado, si bien en materia tributaria la carga de probar que una declaración de voluntad se corresponde con la realidad del negocio que se desea realizar y/o el contenido de un negocio coincide con la real voluntad de las partes que intervienen en su formación, corresponde al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos al presentar una declaración jurada que lo contenga, en caso que la Administración alegase que un contribuyente simuló relativa o parcialmente un acto jurídico, le corresponde a ella acreditar cual es el acto jurídico disimulado.

(…)

Que dado que la recurrente no ha acreditado que Minera Phelps Dodge del Perú S.A.C. efectivamente prestó los servicios de gerencia general por lo que la recurrente la contrató y que diversas personas naturales que figuraban en su planilla realizaron las labores que le “correspondían”, según el “Acuerdo de Operador”, se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por Minera Phelps Dodge del Perú S.A.C., así como que la suma acordada con la citada empresa fue sustancialmente mayor a la que realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, por lo que el denominado “Acuerdo de Operador” involucra la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente”. (p. 19)

Como se puede apreciar, para el Tribunal Fiscal, tratándose de negocios anómalos que adolecen de simulación relativa o parcial, la carga de probar recae siempre primero en el contribuyente porque es quien pretende otorgarle efectos jurídicos a los actos, relaciones o situaciones económicas, por lo que está obligado a demostrar sus afirmaciones, en específico, que tales actos, relaciones o situaciones se han realizado efectivamente; no obstante, de no acreditar sus aseveraciones con las pruebas y explicaciones debidamente fundamentados, será la SUNAT la que, posteriormente o incluso paralelamente, tendrá el deber probatorio de develar el verdadero negocio jurídico que se encuentra oculto y que ha sido disimulado por el deudor tributario porque contiene el hecho generador de la obligación tributaria.

Deber probatorio en aplicación de la CAG

El tercer párrafo de la norma XVI señala que cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible se reduce la base imponible o la deuda tributaria, o se obtienen saldos, créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos, la SUNAT debe de sustentar que se presentan de forma concurrente las circunstancias a las que aluden los test señalados en los incisos a y b respecto de los actos, situaciones o relaciones llevados a cabo por el deudor tributario.

Sobre este punto, debemos anotar que el hecho de que la norma indique expresamente que los actos respecto de los que se presentan de forma concurrente las circunstancias del tercer párrafo de la norma XVI debe ser sustentado por la SUNAT, no implica de ningún modo que el contribuyente no tenga nada que probar en primer lugar. Sostener lo contrario admite la aceptación de un error conceptual acerca del principio de la carga de la prueba, el cual consiste en imponer a una parte en el procedimiento de la obligación de acreditar los hechos y circunstancias en que se fundamentan sus pretensiones.

Así, en el procedimiento de fiscalización definitiva que realice la SUNAT podrá requerir el relevamiento de todo tipo de información y documentación de los negocios efectivamente realizados y que le han conferido ahorro tributario al contribuyente porque es sobre la base de las pruebas aportadas y las razones debidamente fundamentadas de sus afirmaciones que este demostrará, por ejemplo, cuáles son los propósitos comerciales no tributarios del negocio, que los actos, relaciones o situaciones tienen sustancia económica, que estos han sido efectivamente realizados y que son apropiados para la consecución del resultado obtenido. Por su parte, la SUNAT quedará constreñida, a partir de ese momento o, incluso simultáneamente, a sustentar que el deudor tributario no habría superado el test del inciso a y b del tercer párrafo de la norma XVI y señalará cuáles son los actos usuales o propios que correspondían, ya que con su ejecución se elimina la ventaja fiscal indebida.

En efecto, es el contribuyente el llamado a explicar a la Administración Tributaria, en el procedimiento de fiscalización definitiva que se le siga, que una declaración de voluntad se corresponde con la realidad del negocio que ha realizado, que los actos relaciones y situaciones contienen sustancia económica y que, de otorgarles alguna ventaja fiscal, han sido ejecutados en economía de opción. En materia tributaria la carga de probar que una declaración de voluntad se corresponde con la realidad del negocio que se ha realizado y la sustancia económica del mismo le corresponde al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos al presentar una declaración jurada que contiene la determinación de la obligación tributaria. Por su parte, será la SUNAT la que tenga que sustentar la configuración concurrente de los dos test del tercer párrafo de la norma XVI y cuáles son los actos usuales o propios que con su ejecución no conferirían la ventaja o ahorro fiscal indebidos.

Elusión tributaria vs. simulación

Como se indicó precedentemente, desde un plano puramente teórico, es sencillo entender los conceptos de calificación económica de los hechos, simulación y elusión tributaria, y a partir de una noción conceptual es factible hallar sus diferencias; sin embargo, en los hechos resulta muy complejo identificarlos para diseccionar la economía de opción de los negocios anómalos porque los actos, relaciones o situaciones realizados por los contribuyentes no son hechos aislados.

Usualmente estos hechos están enlazados entre sí y su calificación depende mucho de la apreciación que tiene el funcionario público al momento de dirimir un caso, quien debe formar su criterio a partir de la evaluación de todos los medios probatorios que fluyen en el respectivo procedimiento tributario. Es así como, dependiendo de los hechos, las circunstancias, las pruebas y la forma como se aprecia la operación en su conjunto, el negocio jurídico anómalo podrá tener visos de fraude a la ley y simulación; sin embargo, si se reportan elementos de falsedad, es factible calificar toda la transacción como simulación.

Nótese que, si una operación califica como simulada no sería necesario seguir el procedimiento garantista de la CAG y tampoco se necesitará la opinión favorable del Comité Revisor, salvo que de la evaluación de los actos, relaciones o situaciones se reporten también actos en fraude a la ley⁴⁶. Como el tema es muy debatible, consideramos que es necesario escribir unas líneas al respecto. Para ello analizaremos algunas resoluciones de nuestros tribunales que pasaremos a comentar y luego daremos nuestra apreciación crítica sobre lo que se ha dicho en la doctrina y la academia al respecto. Por ejemplo, se tiene el asunto dilucidado en la RTF n.º 10923-8-2011, donde el Tribunal Fiscal confirmó una acotación en donde concluyó que una reorganización societaria⁴⁷ fue simulada. Es importante recalcar que en doctrina y el medio muchos especialistas han suscrito que este caso abordó una clara situación de fraude a la ley tributaria y que la SUNAT y el Tribunal Fiscal no resolvieron correctamente este asunto porque se apartaron de una “marcada línea jurisprudencial” que indicaba que mediante la calificación económica del hecho imponible no se podía corregir ni calificar negocios reales.

La recurrente (a quien denominaremos “X”) era una empresa cuyo objeto principal era el negocio inmobiliario y construcción. “X” estaba encargada de construir la nueva sede principal de una entidad del sistema financiero en Perú con la que mantenía vinculación económica (a quien denominaremos I. Bank S.A.). A su vez, I Bank S.A. se encargaría de la financiación del proyecto otorgando préstamos a “X”. Ambas compañías pertenecían al grupo económico al que nombraremos “Z” Bank Inc. “Z” Bank Inc. decidió iniciar un proceso de reorganización societaria, específicamente una escisión parcial, en virtud de la cual “X” segregaría un bloque patrimonial conformado por el mencionado inmueble a favor de I. Bank S.A. En los considerandos de la RTF se indica que la escisión obedecía a que I. Bank S.A. lograría conservar el nivel de contingentes que mantenía dentro de los límites máximos de endeudamiento que fijaba la Ley General del Sistema Financiero (Ley n.º 26702).

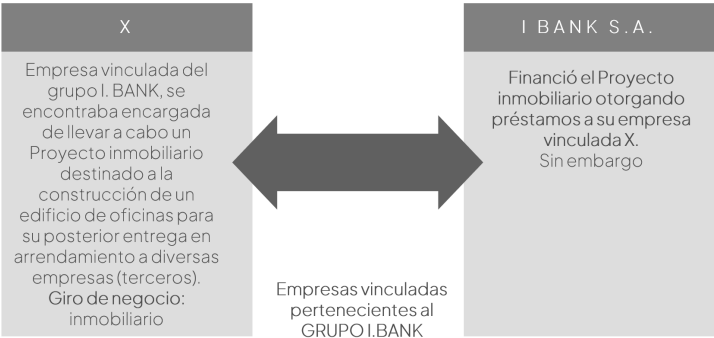
En otras palabras, a decir del contribuyente, como los créditos concedidos a empresas vinculadas no podían exceder más del 30 % del patrimonio efectivo, la reorganización societaria permitía que I. Bank S.A. siga financiando a “X” sin exceder el monto máximo que la ley admitía. Un dato relevante en el caso es que I. Bank S.A. no entregará acciones a cambio de la transferencia patrimonial debido a que el valor del bloque patrimonial a transferir era neutro.

46 Al respecto, el numeral 11.2 del artículo 11 del Decreto Supremo n.º 145-2019- EF señala expresamente que el Comité Revisor ejerce su competencia aun cuando en el mismo procedimiento de fiscalización en el que se aplica la CAG también se presenten actos, situaciones y relaciones económicas contempladas en los párrafos primero y sexto de la norma XVI.

47 En los hechos se suele confundir mucho a la simulación relativa o parcial con el fraude a la ley porque en ambos negocios anómalos existe un acto real. En el caso de la simulación parcial o relativa, el acto real es el acto disimulado que oculta el hecho imponible a través del acto simulado que es dado a conocer a terceros. En el fraude a la ley, en cambio, el acto siempre es real y es efectivamente llevado a cabo, pero con el uso de figuras jurídicas inadecuadas ya que los mismos resultados económicos y jurídicos resultan de la realización de otras figuras jurídicas más apropiadas. Su realización busca evitar la configuración del hecho imponible. Asimismo, en los casos en los que se aplique la CAG y se deba probar que el acto usual o propio correspondería a “no haber hecho nada” se aprecia que la diferencia con la simulación absoluta puede ser muy sutil.

A continuación, mostramos un gráfico para mejor ilustración:

Gráfico 4
RTF n.º 10923-8-2011



La SUNAT efectuó reparos a la base imponible del IGV, pagos a cuenta del IR y regularización anual (ver gráfico a continuación) al considerar que “X” no sustentó que la transferencia de inmuebles se haya efectuado en el marco de una reorganización societaria y acotó que se simuló el proceso de escisión parcial para ocultar la venta de dichos activos:

Gráfico 5

Reparos al Impuesto General a las Ventas	S/.
Julio 2001	
Transferencia de inmueble como canje de un pasivo (S/. 80 937 171,50), según valor en libros.	80919063,80
(-) Impuesto General a las Ventas incluido como costo del inmueble	(9 985 412,48)
Valor Neto del Inmueble	70933651,32
Beneficio obtenido por la cancelación del pasivo	10003520,18
Total valor de venta del inmueble	80937171,50
Diciembre 2001	
Transferencia de inmueble como canje de un pasivo (S/. 41 869 018,82), según valor en libros.	36726963,44
Beneficio obtenido por la cancelación del pasivo	5142055,38
Total valor de venta del inmueble	41869018,82
Reparos al Impuesto a la Renta	
Beneficio obtenido en primera transferencia de inmueble	10003520,18
Beneficio obtenido en segunda transferencia de inmueble	5142055,38
Total beneficio obtenido de los bienes transferidos como canje de los pasivos	15145575,56
El importe de S/. 80 937 171,50 ha sido considerado para efecto de establecer el pago a cuenta de julio 2001 omitido.	

Fuente: RTF n.º 10923-8-2011

Como resultado del procedimiento de fiscalización, la SUNAT calificó la escisión parcial como primera venta de inmuebles realizadas por el constructor, para efectos del IGV, lo que también supuso la omisión de ingresos gravables por concepto de IR. Los fundamentos de SUNAT fueron los siguientes:

- La definición legal de escisión implica segregar uno o más bloques patrimoniales para transferirlos a una o más sociedades, dando lugar a que la sociedad escindida ajuste su capital y que los accionistas de las sociedades escindidas reciban acciones como socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, lo que no ocurrió bajo el argumento de que el bloque patrimonial de "X" era negativo.
- "X" no acreditó que la transferencia de activos se efectuó como consecuencia de una reorganización societaria, en ese sentido, no era de aplicación el régimen contemplado en el artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni la inafectación contenida en el literal c) del artículo 2 de la LIGV.
- En aplicación de la cláusula de calificación económica del hecho imponible, consideró que la reorganización societaria por escisión parcial era simulada (simulación relativa), y que la operación real para propósitos tributarios era una enajenación de inmuebles de "X" a favor de I Bank S.A. (el negocio oculto).

El Tribunal Fiscal señaló en sus considerandos que la escisión parcial fue simulada porque no se cumplieron los requisitos de ley para determinar su existencia:

Que de ese modo, para efecto de analizar si, desde esta perspectiva de la realidad económica subyacente, una escisión parcial llevada a cabo cumpliendo todas las formalidades de ley, califica como real o no, este colegiado ha manifestado que es menester verificar si se han dado de manera concurrente, los siguientes elementos: (a) el traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes. (p. 9)

Como se mencionó anteriormente, en la academia algunos especialistas sostienen que en esta resolución el Tribunal Fiscal confirmó un caso que configuró una elusión tributaria y que la SUNAT desconoció la operación a pesar de no estar legalmente habilitada para tal efecto. Al respecto, en el Libro que contiene las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) del 2018, encontramos los siguientes comentarios de algunos expositores:

César Gamba Valega (2018) sostiene que:

en la resolución del Tribunal Fiscal n.º 10923-8-2011, al amparo de la Norma VIII del CT, se desconoció una escisión "real" (y no simulada), otorgándole a la operación los efectos de un contrato de compraventa ... el juzgador lejos de pronunciarse sobre si la escisión y posterior transferencia del bloque patrimonial fue "real" o "simulada" (único extremo susceptible de análisis a partir de los límites de la facultad para calificar los hechos, actos o negocios jurídicos con que contaba la Administración), desconoce los efectos tributarios del proceso de reorganización debido a que la empresa adquirente no continuó con las operaciones de la sociedad escindida. Evidentemente, se trata

de un cuestionamiento sobre el motivo económico de la operación, elemento que es ajeno a un análisis sobre la realidad o no de la operación, lo que claramente vulnera los principios de tipicidad y de legalidad. (pp. 357–358)

Por su parte, Iván Chu del Águila (2018) indica que:

es necesario precisar que los inmuebles contenidos en estos tenían la finalidad de ser explotados por la propia empresa bancaria ... en el caso materia de análisis el contribuyente sí efectuó actos jurídicos plenamente válidos y que respondían tanto a sus intereses como a los intereses del grupo. En esta misma línea, aún en el supuesto de que estos actos sean cuestionables desde la perspectiva tributaria, no nos encontraríamos ante un supuesto de simulación, ello en la medida de que sí existe un acto real y que cumple no solo con la causa típica y la forma contractual apropiada; sino también, con la intención económica del contribuyente. A propósito de ello; recordemos que el análisis de la intención económica del contribuyente se encuentra reservado para los casos de fraude a la ley, los mismos que no podían ser cuestionados conforme a la Norma VIII modificada ... Se aprecia pues en este caso la negación de los efectos tributarios de una operación societaria válidamente realizada y sin tener la facultad legal para hacerlo. (p. 226)

A su vez, según José del Pozo Borda (2018):

Es a partir de este caso que el Tribunal Fiscal amplía su criterio respecto a las facultades que otorga la Norma VIII a la SUNAT para combatir la elusión fiscal: anteriormente solo podía ser aplicada para los casos de “simulación”, en cambio luego también podía aplicarse para los casos de “fraude a la ley ... Sin perjuicio de ello, el legislador quiso otorgar mayor predictibilidad y en pos de la seguridad jurídica, mejoró la redacción de la CAG, por lo que introdujo la Norma XVI. (p. 304)

Para los citados especialistas lo dilucidado por el Tribunal Fiscal en la citada RTF abordó un caso evidente de fraude a la ley que no podía -de ningún modo- ser acotado por SUNAT al amparo de la Norma VIII y que se hacía evidente un cambio de criterio con otras resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal que fueron casos emblemáticos desde hace un par de décadas.

Respecto a estas resoluciones emblemáticas del Tribunal Fiscal podemos mencionar los casos de EDEGEL⁴⁸ y Minera Barrick Misquichilca⁴⁹ en los que también se acotaron estructuras que emplearon reorganizaciones societarias, sin embargo, el Tribunal Fiscal concluyó que los actos societarios eran reales, que no hubo simulación y que si bien se apreciaba que se realizaron con el único propósito de eludir la aplicación de la norma tributaria, la intención de buscar un ahorro tributario no podía ser un elemento justificante para que SUNAT aplique la cláusula de calificación económica del hecho imponible para desconocer actos jurídicos efectivamente realizados.

Los casos citados tienen como elemento común la discusión por la aplicación de la cláusula de calificación económica de la norma VIII a reorganizaciones societarias en las que la SUNAT desconoció los efectos tributarios de la depreciación y amortización del mayor valor de activos revaluados al amparo de la Ley n.º 26283 y el Decreto Supremo n.º 120–94–EF. Bajo la mencionada normatividad las personas jurídicas que acordaran

⁴⁸ RTF N. 06686–4–2004, entre otras.

⁴⁹ RTF N. 07114–1–2004.

fusionarse o escindirse estaban facultadas a revaluar voluntariamente sus activos, previo a la transferencia del bloque patrimonial de la reorganización societaria.

Los beneficios tributarios eran los siguientes: 1) la transferencia del bloque patrimonial (con el mayor valor producto de la reevaluación) se encontraba exonerada del pago del IR para la transferente; y 2) la adquirente podía tomar como costo computable el mayor valor atribuido por la revaluación voluntaria de los activos, lo que serviría como base de cálculo para efecto de la depreciación o amortización según sea el caso.

En la RTF n.º 07114-1-2004 se aprecia que SUNAT reparó la amortización del costo de adquisición de un activo intangible (concesión minera), desconociendo el mayor valor asignado por la transferente al amparo de la Ley n.º 26283 y su reglamento. La administración tributaria consideró que la reorganización societaria fue simulada y se llevó a cabo con el único objetivo de reducir la carga tributaria. En este caso un grupo económico canadiense (denominado Grupo Barrick) adquirió la casa matriz⁵⁰ de una empresa peruana (Minera Acuarios y Exploradora), titular de una concesión minera ubicada en el país. Indirectamente Grupo Barrick se hacía dueña de la totalidad del accionariado de la empresa peruana. Los asesores fiscales de Grupo Barrick sugirieron aprovechar los beneficios tributarios que otorgaba la legislación peruana vigente, por lo que Grupo Barrick decide constituir una filial en el Perú a la que se denominó Minera Barrick Misquichilca.

Grupo Barrick decide efectuar una reorganización societaria por la cual Minera Barrick Misquichilca absorbía por fusión la totalidad del bloque patrimonial de Minera Acuarios y Exploradora que se extinguía sin disolverse. Previo al acto societario, Minera Acuarios y Exploradora había revalorizado sus activos conformados principalmente por la concesión minera donde se encontraba el proyecto minero Pierina. Cabe indicar que la transferencia de la totalidad del bloque patrimonial estuvo exonerada en aplicación de la Ley n.º 26283⁵¹ y el DS n.º 120-94-EF⁵², por lo que no existió IR en cabeza de la transferente (Minera Acuarios y Exploradora), asimismo, en aplicación de dicha normatividad, la adquirente (Minera Barrick Misquichilca) tomaba como costo computable el mayor valor atribuido por la revaluación voluntaria de activos, lo que constituía base de cálculo a fin de amortizar el precio pagado por la adquisición de la concesión minera⁵³.

A continuación, mostramos un gráfico para ilustrar:

50 Denominada Arequipa Resources, domiciliada en Canadá.

51 "Artículo 1.- Exonérese de todo tributo, incluidos el Impuesto a la Renta y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1994".

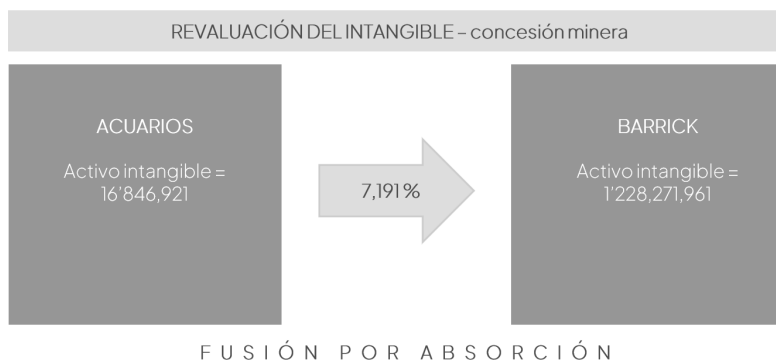
52 "Artículo 1.- La ganancia que se derive de la fusión o división de personas jurídicas efectuadas al amparo de la Ley N°26283, no está gravada con el Impuesto a la Renta. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, con motivo de la fusión o división, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N. 627 modificado por la Ley N. 25381, no estará gravada para el que la efectuó, siempre que sea capitalizada en acto previo a la fusión o división.

(...)"

53 Otro tema que no será materia de análisis en la presente exégesis es el canje de acciones que supuso que Minera Barrick Misquichilca entregó acciones a los antiguos accionistas de Acuarios a cambio de la transferencia del bloque patrimonial (la concesión minera), por lo que hubo una discusión jurídica acerca de si se cumplía con la condición de "precio pagado" a efectos de que se pueda amortizar el costo computable por la adquisición del intangible, conforme a lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley General de Minería. El Tribunal Fiscal en esta resolución consideró que si se cumplió con dicho requisito ("precio pagado") porque la transferencia "hizo los efectos de un aporte", siendo onerosa, no debiendo entenderse que dicho término se restringe exclusivamente al pago de dinero. Si bien compartimos el criterio del Tribunal Fiscal, lo discutible en este tema puntual es que, en el canje de acciones -en una fusión por absorción- no puede entenderse que existe contraprestación por las acciones no son entregadas a la empresa transferente que se extingue al ser absorbida. La contraprestación es a otro(s) sujeto(s): los antiguos accionistas. Entender lo contrario supone no entender o si cabe el término, "destronar" la teoría de la persona jurídica. En una reorganización simple no existiría esta discusión porque la entrega de acciones es a la misma empresa transferente.

Gráfico 6

RTF n.º 07114-1-2004



Para SUNAT, Barrick Misquichilca era una empresa “de papel” porque no tenía activos ni trabajadores, no había registrado ingresos o ventas y no había realizado transacción ni actividad sustancial alguna. Por el contrario, Minera Acuarios y Exploradora era una empresa rentable con un activo intangible valioso consistente en la concesión minera donde el proyecto minero Pierina la convertía en el mayor productor de oro en el mundo en ese tiempo. En buena cuenta, para la administración tributaria, Minera Barrick Misquichilca no era una empresa en marcha que actuaba como tal en el desempeño habitual de sus actividades conforme al giro ordinario de un negocio, considerando más bien que fue concebida con el único propósito de hacerse de los beneficios tributarios previstos en la ley y que la fusión era inexistente.

Siendo así, para SUNAT era inusual que Minera Barrick Misquichilca absorbiera a Acuarios Minera y Exploradora. Además, la administración tributaria sustentaba su reparo cuestionando la verdadera intención del contribuyente y la finalidad que perseguía con la constitución de Minera Barrick Misquichilca y que la posterior reorganización societaria estaba orientada exclusivamente en evitar la aplicación de las normas tributarias, considerando que de acuerdo con la ratio legis de la Ley n.º 26283 y el DS n.º 120-94-EF el otorgamiento de los beneficios tributarios estaba destinado solo para compañías que requieran “fortalecerse patrimonialmente” y no así a cualquier empresa que se reorganizara en el marco de la Ley General de Sociedades (LGS). Como fluye de los considerandos de la RTF n.º 07114-1-2004, se aprecia que el Tribunal Fiscal concluye que:

de los hechos merituados por la Administración durante la fiscalización y la reclamación, no se detectan evidencias de que se hubiese deducido doblemente, con efecto tributario, el precio pagado por la adquisición de la concesión minera **ni que la recurrente haya sido constituida únicamente con la finalidad de evitar la aplicación de las normas del Impuesto a la Renta que impiden la revaluación de activos mediante una transferencia que generaba un “precio pagado” por la única voluntad de su propietaria por lo que resulta irrelevante la discusión sobre los alcances de la citada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;**

...

que la recurrente se constituyó **para realizar operaciones económicas efectivas** en el área denominada Misquichilca y no simplemente con

la **finalidad** de absorber por fusión a una empresa que reevaluaría sus activos antes de producirse dicha fusión;

Que resulta errado aplicar en determinada forma las normas tributarias **con la única justificación** de que el contribuyente ha disminuido su “carga imponible tributaria”, tal como se menciona en la página 124 del informe que sustenta la apelada, toda vez que no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria. (pp. 6–7, énfasis añadido)

Nótese que para el Tribunal Fiscal la reorganización societaria era un acto jurídico genuino porque la constitución de Minera Barrick Misquichilca obedecía a otros fines no tributarios:

en la apelada la Administración solamente ha analizado los balances de la recurrente al 30 de setiembre de 1996, 18 de diciembre de 1996 y 19 de diciembre de 1996, concluyendo que la empresa no tenía movimiento comercial relevante antes de producirse la fusión ... **sin tener en cuenta** que en la página 91 del informe que sustenta la apelada, se indica que el 30 de setiembre de 1993, Barrick South American Holdings Ltd. y Compañía Minera Minehold S.A. del Perú **suscribieron un contrato de exploración, desarrollo y explotación de recursos naturales de los denuncios mineros que esta última se encontraba en proceso de obtener, que comprendían la Concesión Minera Misquichilca, proyecto que sería llevado a cabo mediante la constitución de una sociedad anónima peruana, que fue precisamente la recurrente**, que por tal motivo se denominó Minera Barrick Misquichilca S.A. (p. 6, énfasis añadido)

Para el Tribunal Fiscal, la constitución de Minera Barrick Misquichilca fue real porque (a pesar de que no tuvo operaciones relevantes antes de la fusión) sus accionistas suscribieron un contrato de exploración, desarrollo y explotación de recursos naturales con el objeto de que esta se dedicara posteriormente a explotar la concesión minera Pierina. Al ser llevado a cabo el proceso de fusión al amparo de normas legales vigentes (normas societarias), el Tribunal Fiscal admitió que era válido que la recurrente absorbiera a otra empresa tomando el mayor valor producto de la revaluación de activos. Asimismo, consideró que al amparo de la norma VIII (calificación económica del hecho imponible), la SUNAT no estaba habilitada legalmente a cuestionar la intención del contribuyente, esto es, que su constitución obedeció al propósito exclusivo de reducir la carga fiscal a través de estructuras jurídicas que el mismo ordenamiento jurídico admitía, por lo que la realización de un acto jurídico lícito no podía calificarse como simulado.

En ese sentido, desde la perspectiva de lo resuelto en la RTF n.º 07114–1–2004, Minera Barrick Misquichilca había eludido la aplicación de la norma tributaria, y aun cuando esta conducta podía ser moralmente reprochable, la norma VIII no facultaba legalmente a la SUNAT a desconocer la reorganización societaria vía fusión por absorción. Visto así, para el Tribunal Fiscal, el planeamiento tributario realizado no era ilegal. Hay que recalcar que el Tribunal Fiscal calificó los hechos resolviendo del mismo modo en reiterados fallos. Tal es el caso de EDEGEL y otras empresas de generación eléctrica, en donde el cuestionamiento de SUNAT se fundamentó en la aplicación de la norma VIII para considerar que diversas reorganizaciones societarias fueron simuladas. En dichas resoluciones se aprecia que de

manera simultánea la Administración Tributaria también cuestionó que la intención de las partes se llevó a cabo con la única finalidad de alcanzar la deducción del mayor valor vía depreciación de activos revaluados al amparo de normas legales vigentes que contemplaban tales beneficios. Notemos cómo el agente fiscalizador, al no tener claro los conceptos sobre fraude a la ley y simulación, realizó acotaciones argumentando la inexistencia del acto jurídico (simulación) y a su vez cuestionó la intencionalidad del contribuyente argumentando que la reorganización societaria fue llevada a cabo al amparo del ordenamiento legal vigente (norma de cobertura) con el principal propósito de obtener una ventaja fiscal (elusión tributaria).

No obstante, a pesar de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, las preguntas que cabe formularse son las siguientes: si Minera Acuarios y Exploradora era titular de la concesión minera, ¿por qué Grupo Barrick no optó por realizar las actividades mineras a través de esta última directamente?; ¿cuál era la necesidad de extinguir Minera Acuarios y Exploradora mediante una fusión?; ¿era suficiente para acreditar la realidad de la operación la existencia del contrato de exploración, desarrollo y explotación de recursos naturales de los denuncios mineros de Pierina y la constitución de Minera Barrick Misquichilca?

Notemos que, a partir de dichas premisas, el criterio que podrían haber tenido otros vocales del Tribunal Fiscal era viable que se direccionara por el camino de la simulación si se considera que no bastaba la existencia de contratos mineros y la inscripción registral de actos mercantiles (la constitución de Minera Barrick Misquichilca y la fusión por absorción) para calificar que la reorganización societaria se realizó efectivamente. Por ello insistimos que en la evaluación de los negocios anómalos todo parte de la perspectiva que se da al conjunto de los actos, relaciones o situaciones a partir de los elementos y las pruebas que se valoran.

El criterio del Tribunal Fiscal fue reproducido en varias resoluciones, así podemos mencionar a la RTF n.º 06686-4-2004 (caso EDEGEL) en la que en un asunto similar señaló lo siguiente:

cabe concluir que el supuesto del Fraude a la Ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ... si se considera que con el fraude a la ley los actos son manifiestos y reales, resultandos censurables por la intencionalidad elusiva, los actos no reales (simulados) existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente, al no configurarse en la realidad el supuesto que ésta recoge. (pp. 14 y 15)

Por ello, no podemos ser tan categóricos al afirmar que en todos los casos donde se verifiquen contratos u otros documentos donde se exprese la manifestación de voluntad de las partes, sea que inclusive dichos actos jurídicos se encuentren inscritos en los registros públicos, nos lleve a concluir que se trata de negocios jurídicos efectivamente realizados y que -si son ejecutados al amparo del ordenamiento legal vigente para aminorar o eliminar la carga fiscal- califiquen perse como elusión tributaria. Viene al caso parafrasear un viejo adagio que señala que "todo dependerá del color del cristal con que se mire". En efecto, cada situación es diferente y tiene sus propias aristas, por lo que siempre dependerá de cómo y desde qué perspectiva se aprecian y evalúan todos los hechos y pruebas atendiendo al caso concreto porque en el terreno casuístico y fangoso de los negocios anómalos la línea fronteriza entre la elusión, la economía de opción y la simulación es muy delgada.

Es conocido además que, en otros países como España, que a pesar de contar con una cláusula anti-elusiva general en el inciso 1 del artículo 15 de la LGT, la administración tributaria española ha optado en muchas ocasiones preferir abordar los casos por la vía de la simulación y no por el fraude a la ley cuando en autos ha constatado que el acto jurídico es inexistente, lo que es válido concluir atendiendo al análisis de cada caso en particular. Si bien es cierto, algunos especialistas han criticado la actuación del fisco español señalando que esa conducta implica el “fraude a la ley del fraude a la ley”⁵⁴, consideramos que la valoración de las pruebas influirá en el discernimiento del funcionario público encargado de resolver el expediente.

Siendo así, la conclusión a la que se arrije el agente fiscalizador de la gerencia de fiscalización, el auditor de la Intendencia de Impugnaciones de la SUNAT, el vocal del Tribunal Fiscal o los miembros del Comité Revisor de la administración tributaria siempre deberá estar formado a partir de la evaluación de toda la documentación que fluya en el desarrollo del procedimiento administrativo y para ello la carga de la prueba juega un papel fundamental para calificar los actos, relaciones o situaciones donde se invoque la norma XVI, más aún si se considera que en el mundo fáctico no hay negocio anómalo que se presente aislado en puridad.

En efecto, los planeamientos tributarios diseñados por los asesores fiscales son cada vez más complejos y sofisticados, por lo que es usual que los actos, relaciones o situaciones económicas que se reputen como negocios anómalos -sea en simulación o elusión tributaria- finalmente se terminan entrelazando unos de otros, inclusive con el derecho de economía de opción.

Ahora bien, volviendo al caso dilucidado en la RTF n.º 10923-8-2011, desde nuestro punto de vista —contrariamente a lo señalado por algunos especialistas—, el Tribunal Fiscal “no cambió de criterio”, sino que la evaluación de los hechos que realizó en este caso específico calificó que la reorganización societaria era simulada y las razones que apreció el vocal ponente han sido expuestas claramente en dicha resolución:

Gráfico 7



Detengámonos un momento a reflexionar en la siguiente cuestión: ¿quién decide reorganizar una empresa en marcha con otra empresa con patrimonio neutro para asumir sus deudas? ¿Quién decide adquirir un bloque patrimonial de una compañía vía escisión, si los activos tienen el mismo valor que los pasivos? Quizá podrían existir motivos económicos válidos

54 Felix Vega Borrego (2011) denomina a esta actuación del fisco español como “el fraude a la ley del fraude a la ley”. Sobre el particular señala que “(...) con el objeto de eludir la tramitación del fraude a la ley tributaria/conflicto en al aplicación de la norma, y la imposibilidad de imponer sanciones administrativas y penales, la administración tributaria está desarrollando ciertas prácticas consistentes en forzar el alcance de la interpretación (jurídica) de las normas tributarias y de la figura de la simulación” (pp. 116–119).

para decidir la reorganización, como por ejemplo, el posicionamiento del mercado, la cartera de clientes, el prestigio de la marca o cualquier elemento conformante del goodwill de la compañía adquirida, entre otros aspectos, sin embargo, ninguna razón de índole comercial o empresarial fue expuesta por la recurrente en el procedimiento contencioso tributario, tomando en consideración, asimismo, que lo anómalo se ponía en evidencia si se parte de la premisa de que la adquirente era una empresa del sistema financiero cuyo giro de negocio es completamente diferente a la empresa transferente del bloque patrimonial. En efecto, si la finalidad de la operación era continuar con el negocio inmobiliario de la recurrente, ¿cómo se puede afirmar que una entidad del sistema financiero podía dedicarse al giro del negocio inmobiliario y al negocio de la construcción?

Al respecto, cabe anotar que el sistema financiero representa el conjunto de mercados, instituciones e instrumentos que llevan adelante la actividad financiera del Perú. Su propósito es circular el dinero necesario para que la sociedad pueda producir, consumir, ahorrar e invertir. En efecto, la Ley General del Sistema Financiero (Ley n.º 26702) define a la intermediación financiera como la actividad “que realizan las empresas del sistema financiero consistente en la captación de fondos bajo cualquier modalidad, y su colocación mediante la realización de cualquiera de las operaciones permitidas en la Ley”.

Las instituciones financieras se dedican a la mediación y prestación de servicios financieros, es decir, a aceptar depósitos, solicitar y conceder préstamos, proporcionar seguros con todo tipo de coberturas y arrendamientos e invertir en activos financieros⁵⁵. Tal es el caso de los bancos comerciales y otras empresas del sistema financiero a que se refiere el artículo 282 de la Ley n.º 26702, en la medida que puedan captar depósitos del público para su posterior colocación en forma de créditos.

Siendo así, se colige que una entidad del sistema financiero está en principio limitada legalmente para ejercer actividades inmobiliarias y de construcción, por lo que era jurídicamente imposible que I Bank S.A. prosiguiera con las actividades de “X”. Ahora bien, es cierto que la Ley n.º 26702 no establece expresamente una prohibición para que se realicen otras actividades distintas a la intermediación financiera, y para ello se tendría que contar por lo menos con la autorización de la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS). No obstante, queda claro que una entidad del sistema financiero no se dedica a adquirir inmuebles para realizar negocios inmobiliarios.

Tal vez podría ocurrir que, si se ejecuta una garantía hipotecaria, sea habitual que un banco adquiera un inmueble porque en ese escenario resulta claro que estaría actuando dentro de lo que constituye su core business, sin embargo, resulta anómalo que realice la adquisición de un inmueble mediante un proceso de escisión o cualquier tipo de reorganización societaria si es que dicha adquisición no se produce en el desempeño habitual de las actividades empresariales de la adquirente y más aún si ello le confiere una ventaja fiscal.

En ese sentido, en este caso, ¿cómo se pretende sostener que la figura societaria de la reorganización de empresas era genuina y real si era imposible que con la transferencia del inmueble hubiere continuidad jurídica de las actividades principales de la transferente en cabeza de la empresa adquirente? Por otro lado, no es correcto sostener que en una reorganización societaria la empresa adquirente puede disponer de los bienes conformante del bloque patrimonial para explotarlos en cualquier

⁵⁵ De acuerdo con el Anexo-Glosario de la Ley n.º 26702, se entiende por sistema financiero al conjunto de empresas que, debidamente autorizadas, operan en la intermediación financiera, y que incluye las subsidiarias que requieran de autorización de la Superintendencia para constituirse.

actividad comercial distinta de aquella que correspondía a la empresa transferente, en vista de que uno de los requisitos sine qua non de una escisión o fusión es la continuidad económica y jurídica de las actividades de la transferente.

En efecto, era inviable legalmente que I Bank S.A. “explote” el inmueble al tratarse de una entidad del sistema financiero, en el sentido de que la continuidad económica y jurídica de las actividades de la transferente, como requisito sustancial en una reorganización societaria, implica que la adquirente prosiga las actividades que realizaba la empresa que transfería el bloque patrimonial. Al respecto, Medrano (2000) anota que:

En la fusión y escisión **existe continuidad jurídica, no se trata de la transferencia de bienes a terceros**. En la fusión por absorción se extingue la empresa absorbida pero sin liquidarse ... de esta manera, que las actividades prosiguan en la absorbente ... por lo que no cabe considerar que los bienes así transferidos suponen la adquisición por un tercero extraño. Por el contrario, el transferente continúa sus propias operaciones en cabeza del adquirente. No se produce una transmisión de bienes singulares sino, como ordena la Ley, a título universal, lo cual explica que los derechos (y obligaciones) de la absorbida se prolonguen en la absorbente. **Lo mismo ocurre en la escisión**. (pp. 314–315, énfasis añadido)

Ahora, si bajo el entendimiento de que en el caso abordado en la RTF n.º 10923–8–2011, la entidad del sistema financiero podía “explotar” el inmueble de otro modo, digamos que adquiría el bien para uso propio, consideramos que en ese escenario las empresas “X” e I Bank S.A. no requerían reorganizarse al amparo de las normas societarias porque en una escisión o fusión no se “compran” y “venden” activos, sino más bien, se trasladan bloques patrimoniales a título universal.

Si la finalidad de I Bank S.A. era adquirir el inmueble para su uso, la adquisición pudo efectuarse mediante una transferencia a través de un contrato de compraventa con los efectos tributarios que correspondían. En ese sentido, coincidimos con el fallo del Tribunal Fiscal al confirmar que la escisión era simulada:

que, tal como la propia recurrente admite, el proceso de reorganización obedeció a la necesidad de ... de dar cumplimiento a las normas a las que se encontraba sujeto, por tener la condición de institución bancaria; siendo además que **tampoco puede considerarse que el objeto de la escisión se orientó a que ... prosiguiera con las actividades vinculadas al negocio inmobiliario e industria de la construcción, que eran la actividad principal de la recurrente**.

Que en ese sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, considere que para efecto tributario, las escisiones parciales llevadas a cabo por la recurrente con ... durante el ejercicio 2001, **no constituían en rigor una reorganización societaria**, y por ende no les resultaba de aplicación el régimen de excepción contenido en las normas que regulaban el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta. (pp. 9–10, énfasis añadido)

Nótese que otro hecho atípico que llamó la atención es que no se entregaron acciones a los accionistas “X”, siendo precisamente este el efecto natural y jurídico en una reorganización societaria, al tratarse de un acto oneroso

mediante el cual, a cambio del bloque patrimonial transferido, la adquirente debe resarcir su costo de adquisición. Esta fue otra característica que aunado a lo anterior puso de manifiesto el negocio anómalo, y al ser analizados estos hechos en su conjunto por el Tribunal Fiscal llevaron a los vocales a concluir que la operación era inexistente.

Nótese que la LGS es clara al indicar que un proceso de reorganización por escisión se deben “entregar acciones” a los accionistas de la empresa escindida. Así, debido a ello, en los casos de transferencia de bloques patrimoniales negativos o de valor cero (neutros), a fin de compensar a los accionistas de la sociedad transferente, o, en el caso de la reorganización simple, a la propia sociedad transferente, las partes podrían acordar válidamente que, por la vía de la relación de canje, los socios de la sociedad adquirente del bloque patrimonial entreguen acciones o participaciones ya existentes que sean de su propiedad (Hidalgo, 2010, p. 203), reduciendo el capital de la sociedad adquirente, sin embargo, esto tampoco sucedió en el caso materia de comentario, añadiéndose un insumo más sobre la anomalía negocial.

La recurrente solo se limitó a indicar que la reorganización obedeció a la necesidad de la entidad financiera de dar cumplimiento a las normas a las que se encontraba sujeto, por tener la condición de institución bancaria. Siendo así, aun cuando la recurrente indicó que la escisión tuvo como finalidad que la entidad bancaria cumpliera con la normatividad de la Ley de Bancos (de no exceder el máximo nivel de endeudamiento entre vinculadas), dichos argumentos no fueron suficientes para respaldar su dicho.

Vemos en esta resolución cómo el lindero entre la simulación y la elusión es muy tenue, porque a vista de algunos expertos se abordó un caso en fraude a la ley tributaria y a su criterio se utilizó una norma de cobertura (norma societaria) con la finalidad de esquivar el hecho imponible y defraudar los efectos tributarios en IGV e IR; sin embargo, vistos los hechos desde otra perspectiva —como en efecto lo apreció el Tribunal Fiscal sobre la base de las pruebas analizadas en autos— se concluyó que la escisión parcial era simulada.

Entonces, si partimos de la premisa de que la escisión tiene elementos de falsedad, es válido colegir que el contribuyente ocultó el negocio jurídico —para efectos tributarios— que era precisamente aquel que contiene el verdadero hecho imponible (la primera venta de inmueble realizada por el constructor) y que la escisión parcial fue aparentada (negocio simulado). Debe quedar claro que en cualquier caso el análisis jurídico-tributario que se realice debe valorar toda la documentación y ello puede llevarnos al terreno de la economía de opción, la simulación, la elusión tributaria o a una combinación de todas aquellas simultáneamente, sin embargo, el funcionario que asume una postura para calificar los actos, relaciones o situaciones debe sustentar su posición de manera objetiva, la misma que estará impregnada del juicio valorativo de todos los hechos y medios probatorios actuados en los procedimientos tributarios:

Que a fin de establecer los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato que -en principio- regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado ... para conocer la verdadera operación llevada a cabo⁵⁶. (p. 8)

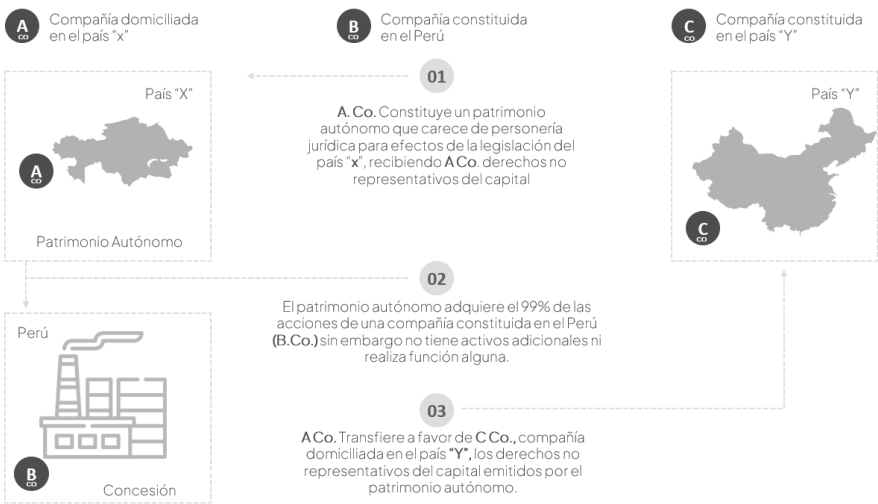
56 Criterio reiterado del Tribunal Fiscal, citado —entre otras— en la RTF n.º 04234-5-2017.

En atención a lo señalado, vemos por conveniente poner en debate esta discusión, y es muy probable que en un futuro muy próximo veremos los criterios que van a construir la SUNAT y nuestros tribunales administrativos y judiciales en los casos en los que se invoque la aplicación de la CAG, y será la casuística la que nos enseñe con casos reales cómo habremos de abordar esta problemática.

Catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal de la SUNAT (versión 2020 y 2022)

A continuación, reproducimos un par de casos publicados por la Administración Tributaria en sus dos catálogos de esquemas de alto riesgo fiscal. Nótese que la SUNAT no asume una posición respecto de si los supuestos planteados constituyen fraude a la ley o simulación, sino más bien indica de modo enunciativo que, en estas situaciones, podría ser de aplicación la norma XVI. Ese razonamiento es correcto porque, como hemos anotado anteriormente, cada situación tiene su propia particularidad y ello puede marcar la diferencia con otro hecho a pesar de que ambos posean un contexto similar, por lo que debe valorarse cada caso en concreto y no se puede calificar una operación con un ejemplo teórico.

Transferencia de derechos no representativos del capital emitidos por un ente (patrimonio autónomo) constituido en el exterior:



Nota. Extraído de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (s.f.).

Descripción del esquema

En el presente caso se tiene a un sujeto denominado A Co que constituye en el país X un patrimonio autónomo que no califica como persona jurídica, emitiendo a favor a A Co derechos no representativos del capital.

El patrimonio autónomo no tiene sustancia económica (no realiza actividades y no tiene ventas, personal ni ingresos); sin embargo, adquiere el 99 % del accionariado de B Co, una sociedad domiciliada en Perú que es titular de una concesión minera.

Seguidamente, A Co transfiere los derechos no representativos del capital a favor de C Co, una compañía domiciliada en un tercer Estado (país Y).

Análisis y efectos del esquema

Conforme al inciso e) del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye renta de fuente peruana, la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital.

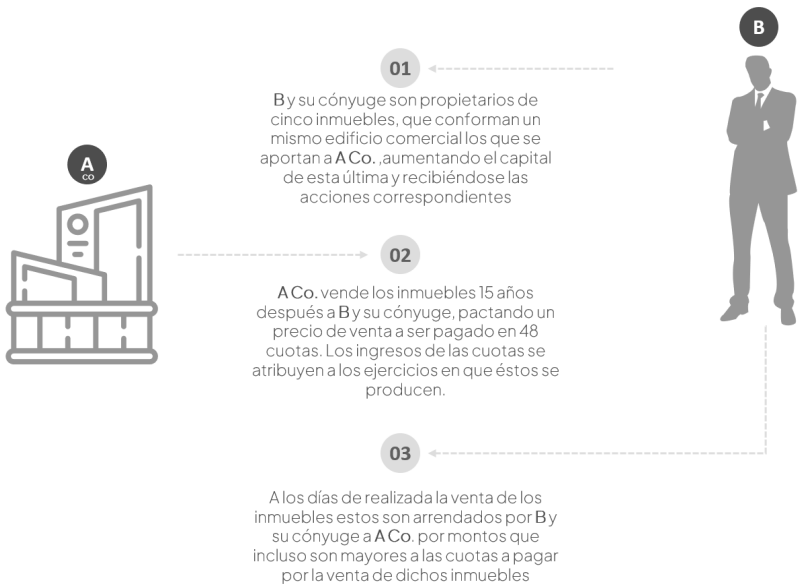
En el caso planteado, se transfieren derechos no representativos del capital del patrimonio autónomo, enajenándose indirectamente las acciones de B Co.

En ese sentido, la transferencia de los derechos no representativos del capital no genera renta gravada con IR en el Perú al no calzar en el supuesto previsto en el inciso e) del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta (no constituye una enajenación indirecta de acciones).

Salvo el ahorro fiscal citado, la estructura jurídica adoptada, la constitución de un ente en el exterior para que a través de aquel se transfiera una sociedad domiciliada, no es usual, en tanto, el mismo efecto económico resulta de una enajenación directa de B Co en la que correspondería gravar dicha enajenación con IR.

Transferencia de inmuebles al accionista y su posterior arrendamiento por este a la misma empresa:

Gráfico 9



Nota. Extraído de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (s.f).

Descripción del esquema

En el presente caso se tiene a un sujeto denominado A Co., sociedad domiciliada en el Perú, dedicada a la comercialización de productos.

Por su parte, B es una persona natural domiciliada en Perú que es accionista de A Co. con un porcentaje de participación superior al 90%. Es a su vez gerente general y director de A Co.

B y su cónyuge son propietarios de cinco inmuebles, que conforman un mismo edificio comercial, los que se aportan a A Co., aumentando su capital social y recibiendo las respectivas acciones.

A Co. vende los inmuebles 15 años después a B y a su cónyuge, pactando un precio de venta a ser pagado en 48 cuotas. Los ingresos de las cuotas se atribuyen a los ejercicios en que estos se producen.

A los días de realizada la venta de los inmuebles estos son arrendados por B y su cónyuge a A Co. por montos que incluso son mayores a las cuotas a pagar por la venta de dichos inmuebles.

Análisis y efectos del esquema⁵⁷

Los inmuebles que A Co. utilizaba para su actividad económica, se mantenían en el activo fijo con una depreciación que estaba próxima a agotarse.

A Co. utilizó los inmuebles como oficinas de forma continua, incluso luego de su venta a favor de B, no obstante, el cambio de propietario no afectó el uso de los inmuebles ni la actividad de A Co.

Al no afectarse el uso de los inmuebles ni la actividad de A Co. las operaciones de venta de los inmuebles y su posterior arrendamiento, vistas de manera conjunta, carecían de razón económica o comercial respecto de A Co.

El arrendar los inmuebles del accionista y su cónyuge en cuotas cuyos valores son mayores a los que cobra por la venta de los inmuebles, le permitió a A Co. tener una deducción mayor a la que hubiera tenido con la sola depreciación de los inmuebles.

A Co. se benefició con una mayor deducción, realizando un menor pago del IR del 28% (tasa correspondiente al ejercicio fiscalizado) por el mayor gasto generado en el arrendamiento de los inmuebles.

Conclusiones

- i) Los negocios anómalos no se presentan de forma clara e identificada con la elusión tributaria o la simulación porque aparecen en la realidad entremezclados incluso con el derecho de economía de opción y resulta complejo identificarlos.
- ii) El gran problema que se suele presentar en la realidad es que la economía de opción y los negocios anómalos pueden coexistir, siendo muy sutil la línea que los separa. Incluso los negocios anómalos —en sí mismos— no son exclusivamente elusión o únicamente simulación. Muchas veces los negocios anómalos aparecen combinados entre sí cuando se aprecian en su conjunto todas las transacciones realizadas por el deudor tributario.

⁵⁷ Si bien el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal de la SUNAT es solo enunciativo, es interesante notar lo indicado por la Administración Tributaria respecto de este caso particular: "se advierte que en este caso se estableció la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario". Para más información se sugiere revisar el esquema 13 del catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal, versión 2.0, disponible en https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas%20Alto%20Riesgo%20v2%202022_2_1.pdf

- iii) La cláusula de calificación económica del hecho imponible faculta a la SUNAT para fiscalizar hechos imponibles subrepticios, disfrazados de formas jurídicas fingidas, y la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica de una transacción puede comprobarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.
- iv) La SUNAT no invalida los negocios del mundo civil, solo los “desconoce” para efectos jurídico-tributarios porque la ley le permite desechar las formas legales que sirven de fachada con la finalidad de que pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.
- v) Afirmar que la SUNAT no puede corregir la simulación absoluta con la cláusula de calificación económica del hecho imponible porque no es posible aplicar la norma tributaria correspondiente a los actos “efectivamente realizados”, al ser estos inexistentes, constituye una inexactitud. Si bien los actos que se simulan de forma absoluta no son actos efectivamente realizados, el primer y último párrafo de la norma XVI repele esta forma de anomalía negocial, facultando a la SUNAT a determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible para desconocer dichos negocios cuando existe incongruencia entre la forma legal adoptada y voluntad para realizarlos, si dichos actos o negocios simulados de forma absoluta facilitan la obtención de ahorro fiscal, por ejemplo, a través de gastos, costos, saldos a favor, créditos tributarios, pérdidas tributarias, diferimiento de ingresos, entre otros.
- vi) Queda claro que el acto efectivamente realizado a que se refiere el último párrafo de la norma XVI no es el acto simulado -al ser este inexistente- sino que es posible que el deudor tributario, a través de una estructura legal compleja, celebre uno o más actos simulados de forma absoluta que coexisten con uno o más actos reales. Así, cuando el último párrafo de la norma XVI, señala en el caso de actos calificados como simulados por la SUNAT, según lo dispuesto en el primer párrafo, aplicará la norma correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados, ello significa que la Administración Tributaria está facultada a hacer prevalecer la realidad subyacente, por lo que si uno o más negocios constituyen una mera apariencia formal privada de consecuencias jurídicas y han sido destinados a engañar al fisco para alcanzar una ventaja fiscal indebida, los actos, relaciones o situaciones simulados de forma absoluta se desconocerán para propósitos tributarios.
- vii) En la actualidad ya no es usual encontrar situaciones donde el acto jurídico que se simula de forma absoluta resulta ser el único mostrado a la Administración Tributaria a través de formas legales aparentes, siendo cada vez más común que los negocios anómalos constituyan parte de toda una estructura bien organizada de negocios jurídicos donde la falsedad puede ser empleada en perjuicio del fisco para favorecer la obtención de ventajas fiscales.
- viii) A fin de establecer los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato que —en principio— regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado para conocer la verdadera operación llevada a cabo.
- ix) El fundamento y la necesidad de contar con una CAG reposa en la esencia de un Estado social y democrático de derecho, cuya concepción se fundamenta en el deber constitucional que tienen los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el principio constitucional de solidaridad (ambos principios-deberes implícitos en nuestra Constitución) y la proscripción del abuso del derecho.

- x) La norma XVI señala expresamente que la elusión tributaria se produce cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible; sin embargo, pueden existir otras formas mediante las cuales se defrauda una norma tributaria que son diferentes a la elusión de la hipótesis de incidencia en sí misma. Es por ello por lo que la CAG señala expresamente que esta también se aplica cuando existe reducción de la base imponible o la deuda tributaria, o cuando se obtienen saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos. En tal sentido, eludir la hipótesis de incidencia no es la única forma en la que se puede presentar el fraude a la ley en materia fiscal.
- xi) Para algunos especialistas en el Perú, la valoración del acto artificioso o impropio a que se refiere el inciso a del tercer párrafo de la norma XVI debe realizarse conforme a la teoría de la causa del derecho civil.
- xii) Para otro sector de la doctrina, en vista de que la CAG posee conceptos jurídicos indeterminados, al evaluarse el test de propiedad del inciso a del tercer párrafo de la norma XVI, se otorga un alto margen de manejo a la Administración Tributaria para calificar negocios anómalos en fraude a la ley, partiendo de la premisa de que dicha labor siempre habrá de efectuarse atendiendo a cada caso concreto. Así, de acuerdo con este planteamiento, para el test de propiedad es posible que los actos artificiosos o impropios —en última instancia— se califiquen en función del contenido y sentido económico de los negocios y del business purpose.
- xiii) Las situaciones enunciativas en las que sería de aplicación la CAG, según la norma reglamentaria, han sido extrapoladas de países anglosajones en donde la forma jurídica no es relevante, como sí lo es la sustancia económica. En ese sentido, en el análisis del test del inciso a del tercer párrafo de la norma XVI, la evaluación de la tipicidad de los actos, relaciones y situaciones realizados efectivamente por el deudor tributario podría atender a verificar la sustancia económica que subyace a los negocios en cada situación en particular y será finalmente la jurisprudencia de nuestros tribunales la que defina el alcance de los actos como artificiosos o impropios.
- xiv) El test de relevancia jurídico-económica o de motivos económicos válidos toma en cuenta la sustancia económica de los actos, relaciones o situaciones efectivamente realizados por el deudor tributario para constatar que la motivación económica que persigue no está orientada principalmente a la obtención de ventajas fiscales. Así, permite constatar que los efectos jurídicos y económicos de los actos usuales o propios son similares a los de los actos artificiosos o impropios, con la diferencia de que respecto de estos últimos prevalece, por relevancia, el ahorro fiscal como principal motivo económico que se pretende al realizar dichos actos.
- xv) En la simulación absoluta, la carga de la prueba del acto que se reputa simulado recae exclusivamente en el contribuyente porque es quien tiene que demostrar que el negocio jurídico que sirve de base para su autodeterminación ha sido efectivamente realizado. Si la SUNAT le imputa que este es inexistente, aquel tendrá que demostrar que no se trata de una farsa, por lo que la carga de probar es exclusiva del deudor tributario.
- xvi) Tratándose de negocios anómalos que adolecen de simulación relativa o parcial, la carga de probar recae siempre primero en el contribuyente porque es quien pretende otorgarle efectos jurídicos a los actos, relaciones o situaciones económicas, por lo que está obligado a demostrar sus afirmaciones, en específico, que tales actos, relaciones o situaciones se han realizado efectivamente; no obstante, de no acreditar sus aseveraciones con pruebas debidamente fundamentadas y con las explicaciones que sustenten su dicho, será la SUNAT la que, posteriormente o incluso paralelamente, tendrá el deber probatorio de develar el verdadero negocio jurídico que se encuentra oculto y que ha sido disimulado por el deudor tributario porque contiene el hecho generador de la obligación tributaria.

- xvii) En lo que concierne a la CAG, en el procedimiento de fiscalización definitiva que realice la SUNAT podrá requerir el relevamiento de todo tipo de información y documentación de los negocios efectivamente realizados y que le han conferido ahorro tributario al contribuyente porque es sobre la base de las pruebas aportadas y las razones debidamente fundamentadas de sus afirmaciones que este demostrará, por ejemplo, cuáles son los propósitos comerciales no tributarios del negocio, que los actos, relaciones o situaciones tienen sustancia económica, que estos han sido efectivamente realizados y que son apropiados para la consecución del resultado obtenido. Por su parte, la SUNAT quedará constreñida, a partir de ese momento o, incluso simultáneamente, a sustentar que el deudor tributario no habría superado el test del inciso a y b del tercer párrafo de la norma XVI y señalará cuáles son los actos usuales o propios que correspondían, ya que con su ejecución se elimina la ventaja fiscal indebida.
- xviii) No podemos ser tan categóricos al afirmar que en todos los casos donde se verifiquen contratos u otros documentos donde se exprese la manifestación de voluntad de las partes, sea que inclusive dichos actos jurídicos se encuentren inscritos en los registros públicos, nos llevan a la conclusión de que estamos frente a negocios jurídicos efectivamente realizados.
- xix) Desde un plano puramente teórico, es sencillo entender los conceptos de calificación económica de los hechos, simulación y elusión tributaria, y a partir de una noción conceptual es factible hallar sus diferencias; sin embargo, en los hechos resulta muy complejo identificarlos para diseccionar la economía de opción de los negocios anómalos porque los actos, relaciones o situaciones realizados por los contribuyentes no son hechos aislados.
- xx) La calificación de los actos, relaciones o situaciones depende mucho de la apreciación que tiene el funcionario público al momento de dirimir un caso, quien debe formar su criterio a partir de la evaluación de todos los medios probatorios que fluyen en el respectivo procedimiento tributario. Es así como, dependiendo de los hechos, las circunstancias, las pruebas y la forma como se aprecia la operación en su conjunto, el negocio jurídico anómalo podrá tener visos de fraude a la ley o simulación o, incluso, ambos en simultáneo.

Referencias

- Bravo, D. (2018). Simulación, elusión y norma XVI. En XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano (pp. 152–153). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Chu, I. (2018). Sobre la necesidad de que el Perú cuente con una CAG en su derecho positivo. En XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano (pp. 226). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Del Pozo, J. (2018). ¿Es necesario delimitar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la RTF N.º 10923–8–2011. En XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano (pp. 304). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 145–2019–EF. (2019, 6 de mayo). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1234940>
- Decreto Supremo n.º 179–2004–EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (2004, 8 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>

- De Pomar, M. (2010). La Primacía de la Realidad en el Derecho Tributario Peruano: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario. Foro Jurídico, (10), 225–233. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18558>
- Durán, L. (2023). La norma antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. En Libro homenaje a Felipe Eduardo Iannacone Silva. Temas de derecho tributario (pp. 315–317). Fondo Editorial de la Universidad de San Martín de Porres.
- Exposición de motivos del Decreto Legislativo n.° 1121. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Julio/18/EXP-DL-1121.pdf>
- Exposición de motivos del Decreto Supremo n.° 145–2019–EF. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2019/Mayo/06/EXP-DS-145-2019-EF.PDF>
- Ferreiro, J. J. (2003). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En Tratado de derecho tributario. Palestra Editores.
- Gamba, C. (2018). Apuntes para determinar la naturaleza de la potestad de la SUNAT para combatir los supuestos de elusión de normas tributarias establecida en la norma XVI del Código Tributario. En XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano (pp. 355–356). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- García, C. (2004). La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Ediciones Jurídicas y Sociales. Marcial Pons. Madrid.
- Hidalgo, G. (2010). Implicancias tributarias en las reorganizaciones societarias de bloques patrimoniales negativos. En XI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: Incidencia del Impuesto a la Renta en las operaciones societarias (pp. 203). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Iannacone, F. (2001). Comentarios al Código Tributario. Grijley.
- Iannacone, F. (2018). Deber probatorio para la coexistencia de cláusulas antiabuso específicas del derecho interno y la CAG. En XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano (pp. 402–403). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Ley n.° 26283. (1994, 13 de enero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H761726>
- Ley n.° 26702, Ley General del Sistema Financiero. (1996, 9 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H773064>
- Ley 58/2003, Ley General Tributaria. (2003, 18 de diciembre). Madrid. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>
- Lohmann, G. (1994). El negocio jurídico (2.ª Ed.). Grijley.
- Medrano, H. (2000). Impuesto a la renta y reorganización de sociedades y empresas. Revista IUS ET VERITAS, (20), 314–315.
- Plasencia, H. (2023). Comentarios acerca del tratamiento tributario de las diferencias de cambio en la Ley del Impuesto a la Renta. En Libro homenaje a Felipe Eduardo Iannacone Silva. Temas de derecho tributario. Fondo Editorial de la Universidad de San Martín de Porres, (pp. 628–629).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.). Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal. <https://orientacion.sunat.gob.pe/7320-10-catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-empresas>
- Thorndike, T. (2003). La errónea regulación y aplicación de la teoría de la calificación económica de los hechos imposables: La Norma VIII del Código Tributario. Advocatus: Revista de la Universidad de Lima, 371.
- Tribunal Fiscal. (2004a, 8 de setiembre). Resolución n.° 06686–4–2004. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004b, 21 de setiembre). Resolución n.° 07114–1–2004. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_07114.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009, 9 de enero). Resolución n.° 00215–4–2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/4/2009_4_00215.pdf

- Tribunal Fiscal. (2011, 24 de junio). Resolución n.° 10923–8–2011. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_10923.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017, 13 de marzo). Resolución n.° 02223–2–2017. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_02223.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018, 22 de agosto). Resolución n.° 06369–2–2018. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/2/2018_2_06369.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018, 30 de octubre). Resolución n.° 08470–2–2018. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/2/2018_2_08470.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022, 6 de mayo). Resolución n.° 03265–3–2022. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/3/2022_3_03265.pdf
- Vega, F. (2011). Normas antielusión en el Ordenamiento Español. Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis comparado de problemas comunes. Fondo Editorial de la USMP-UAM.
- Velásquez, P. (2009). Algunas consideraciones en torno al tratamiento tributario de la asociación en participación. En RAE jurisprudencia (pp. 202–203).
- Villanueva, W. (2014). La norma antielusiva en el Código Tributario Peruano. En Controversias tributarias y contables en el ámbito empresarial. Estudio Caballero Bustamante Ediciones, (pp. 82–83).
- Villanueva, W. (2017). Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. Revista IUS ET VERITAS, (54), (pp. 244–259).
- Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana? Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (53), 28–33.

LIBRO PRIMERO: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 1

CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

Uno de los aspectos más importantes de cara a la función del Estado circunscrito a financiar el presupuesto público que tiene como objeto mejorar las condiciones de vida de la población y satisfacer las necesidades más importantes en el marco de una estrecha relación de la ciudadanía celebrado en un pacto social que tiene su iniciativa en la carta magna y en las normas que regulan finalmente la obligación tributaria sustancial que es el pago de los impuestos.

Villegas (2001) señala que la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Aquí el autor establece la diferencia clara entre sujeto activo y el sujeto pasivo y el deber de este último de contribuir con parte de sus rentas al financiamiento de los gastos del sujeto activo.

Dino Jarach (1996) hace extensivo la concepción europea donde se reconoce un papel decisivo e ineludible para el nacimiento de la obligación tributaria a la actividad de la Administración por la cual esta determina el tributo, o sea, confirma en el caso concreto la voluntad abstracta de la ley, aunque admita la existencia de impuestos cuyo nacimiento y extinción pueden verificarse sin intervención de los órganos fiscales. Por otro lado, sostiene que, en materia de derecho tributario sustantivo, es decir, cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley: únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho-deber, en el sentido de que lo que es su derecho crediticio es también su obligación de hacerlo valer en favor del Estado, que el organismo administrativo representa.

El autor señala como ejemplo para indicar que existe una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes como las de pagar el tributo, y otras de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la Administración para facilitar o cooperar con las tareas del organismo administrativo encargado de la recaudación fiscal.

Es por ello que el Estado, a través de la Administración Tributaria, que cuenta con el encargo por parte del Estado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, tiene varias pretensiones. La principal es atender a solicitar el pago del tributo como obligación principal del sujeto obligado, pero dentro de una serie, de otras pretensiones, como las de solicitar la inscripción en el registro de contribuyentes y obligar a que este se encuentre debidamente actualizado como la denominación o razón social, los datos de sus socios y representantes legales, los domicilios donde opera, los datos de contacto como los teléfonos y correo electrónico, los tributos a los que se afectó, entre otros; así como solicitar que emitan comprobantes de pago electrónicos, llevar libros y registros electrónicos, solicitar su comparecencia, solicitar informes, contratos, permitir la inspección de los establecimientos ocupados, compulsas o auditorías, imponer otros deberes como confirmar o presentar las declaraciones juradas en la forma, plazos y condiciones a pedido de la autoridad administrativa.

Como señala Jarach (1996), toda una serie correspondiente de deberes y obligaciones de los ciudadanos que entran en esta relación y que en algunos casos son obligaciones de dar como las de pagar el tributo, en algunos casos son obligaciones de pagar accesorias, como las de pagar determinados intereses o recargos; y finalmente obligaciones de hacer, llevar libros, comparecer, etc. y obligaciones de soportar, como las de permitir allanamientos, visitas de locales; compulsas de libros por parte de los inspectores, etc.

Otro punto importante es el análisis de Durán (2005) sobre el principio del deber de contribuir que estuvo vigente en la Constitución de 1979 que en su Capítulo VIII de Título de los Deberes, artículo 77, se señala que "Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos", principio que adolece la Constitución vigente de 1993 y que era muy importante haber mantenido como un pacto de social, de identificación de los ciudadanos con el Estado Peruano a fin de que este cumplimiento más que coercitivo sea plenamente voluntario porque estaba vinculado con el artículo 72 de mismo capítulo donde se señala que "Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria". Claramente se establece el deber de solidaridad. Concluye Durán que se necesita transitar de una relación mandato-obediencia basada en la coerción, a una basada en el consenso de que el deber de contribuir es un valor aceptado culturalmente por todos.

Si recogemos lo que se señala en el artículo 31 de la Constitución española donde dice que: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio", confluyen en su redacción varios principios del derecho tributario en su integridad el de deber de contribuir, el de igualdad y progresividad de manera que exteriorizar la razón de ser de pagar tributos en el país.

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú vigente (1993) adolece del principio del deber de contribuir y por otro lado se señala que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos regionales y los Gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o

exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional en la STC n.º 3666-2008-PA-TC, ha establecido lo siguiente:

De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado - central, regional y local-. Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen. Añade que la imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello afirma que, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la arbitrariedad. De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio del tribunal constitucional, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley -principio de legalidad-. Ello es así en la medida que la Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución.

Asimismo, el mismo Tribunal Constitucional tomando en consideración que todo tributo se encuentra vinculado a la capacidad económica del contribuyente, señala en su STC n.º 00319-2013-PA-TC que

la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.

Por otro lado, cuando el artículo 1 del Código Tributario analizado sostiene que el cumplimiento de la obligación tributaria es exigida coactivamente, es de entender que el acreedor tributario tiene la potestad, la fuerza, la coerción legítima de cautelar la obligación tributaria principal y es necesario que la Administración Tributaria tenga todas las facultades y mecanismos para cumplir con este objetivo,

tal como lo señala Villegas (2001) que para lograr esos fondos ante deudas firmes no pagadas se necesita una vía procesal rápida, con sacrificio quizás excesivo de las posibilidades defensivas de los contribuyentes, pero que le permita disponer en el menor tiempo posible de los ingresos que en forma apremiante requiere el Estado. Surge así la ejecución fiscal, que consiste en un proceso ejecutivo sumario basado en el principio de legitimidad de los actos administrativos.

Según la STC n.º 004-2004-AI sobre el ITF:

El derecho fundamental a la intimidad, como manifestación del derecho a la vida sin interferencias ilegítimas, tiene su concreción de carácter económico en el secreto bancario y la reserva tributaria.

Las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán sólo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, más no aquellas que manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente.

Al referirnos a los elementos de la obligación tributaria, Ruiz de Castilla (2021) identifica tres elementos que forman parte de la estructura de la obligación tributaria. En primer lugar, se encuentran los elementos subjetivos que tienen que ver con los agentes que participan en la relación jurídico-tributaria, ubicándose el Estado y el particular o contribuyente donde este tiene que cumplir con la entrega al Estado de una determinada suma de dinero de tal manera que le corresponde la calidad de deudor. Por otra parte, el Estado es un sujeto a recibir la referida suma de dinero y que posee la calidad de acreedor. En segundo lugar, advierte la presencia de un elemento objetivo que es la prestación o conducta del particular. En este sentido se afirma que el objeto de la obligación tributaria es la prestación o conducta del privado que consiste en la entrega de una suma de dinero a favor del Estado. En tercer lugar, señala que la existencia del vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación de correspondencia o correlación del cumplimiento de obligaciones tributarias y entrega del pago en dinero en particular y la gestión y recepción de este por parte del Estado representada por la Administración Tributaria.

Un punto fundamental dentro del concepto de la obligación tributaria es que el acreedor tributario a través de la Administración Tributaria debe disponer de todas las facilidades, medios y regulación para que dicha obligación pueda ser cumplida a cabalidad a través de asistencia y orientación de calidad, herramientas informáticas intuitivas y fáciles de acceder, procedimientos ágiles y simplificados a fin de ayudar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales.

Para fomentar el cumplimiento voluntario y la confianza del público en el sistema tributario, las administraciones tributarias deben adoptar una actitud orientada a servir a los contribuyentes, asegurando que los contribuyentes tengan la información, el apoyo y los medios que necesitan para cumplir sus obligaciones y reclamar los derechos que les correspondan con arreglo a la ley.

Según la guía práctica del TADAT (2015), dado que pocos contribuyentes utilizan la legislación directamente como fuente primaria de información, la asistencia de la administración tributaria cumple una función fundamental para subsanar la deficiencia de conocimientos. Los contribuyentes esperan que la administración tributaria les proporcione asesoramiento sucinto y comprensible en el que puedan confiar. Señala adicionalmente que resultan importantes los esfuerzos por reducir los costos de cumplimiento para el contribuyente. Por ejemplo, las pequeñas empresas

se benefician cuando los requisitos de contabilidad e información son simplificados o la administración le pueda llevar o generar los registros y libros electrónicos e inclusive proponerle la declaración de impuestos y se eliminen la necesidad de realizar declaraciones. Más aún, los contribuyentes de cualquier tamaño pueden obtener mayor flexibilidad en el manejo de sus asuntos impositivos cuando se les provee un portal en línea para contribuyentes que les posibilita a ellos y a sus agentes autorizados el acceso a detalles de registro y cuentas fiscales las 24 horas del día. También la adopción de declaraciones, pagos y demás servicios electrónicos pueden reducir los costos de operar con la administración tributaria que incurre el contribuyente. Un aspecto de muy alta relevancia es el seguimiento que se debe hacer de las opiniones de los contribuyentes sobre los servicios prestados por la administración tributaria a través de las cuentas de Facebook, Twitter, Instagram, etc., para obtener un **feedback** sobre los productos y servicios informativos, el contenido web, la calidad de la atención, los formularios, las dificultades que presentan, el funcionamiento de los sistemas, etc. Por último, los servicios digitales deben revolucionar la interacción entre el deudor tributario y la administración a través de una atención personalizada y la incorporación de procesos de control remoto con la finalidad de elevar los estándares de cumplimiento tributario.

Es necesario recordar que este artículo 2 guarda concordancia con la norma IV de este Código Tributario en tanto que establece la definición del principio de legalidad y reserva de ley cuando señala que solo por ley o por decreto legislativo en caso de delegación se puede crear modificar y suprimir tributos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el acreedor tributario y el agente de retención o percepción.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Durán, L. (2005). Alcances del Deber de Contribuir en el Perú. A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Análisis Tributario*, 12-16.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y Derecho tributario* (2.a Ed.). Abeledo-Perrot.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7.a Ed.). Ediciones Depalma.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano. Principios y fundamentos* (Vol. 1). Palestra.
- TADAT. (2015). *Guía práctica*.

Artículo 2

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

 Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Comentario

Ataliba (1987) describe correctamente el concepto del nacimiento de la obligación tributaria señalando que es el vínculo obligacional que corresponde al concepto del tributo que nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible, añadiendo que la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unilateralmente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de un figura jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento.

Para que se dé nacimiento a la obligación tributaria primero se deben configurar los hechos imponibles que se deben encontrar materializados en la ley, y el contribuyente en principio debe documentar dicho nacimiento en comprobantes de pago que caracterizan a las ventas, la prestación de servicios, los contratos de construcción, etc. He ahí la importancia de los comprobantes de pago y por qué se explica que algunas administraciones tributarias tengan programas de control y verificación de entrega de comprobantes de pago.

Según Jarach (1996), la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. Agrega que, esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, un hecho que, por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.

Sandra Sevillano (2014) señala que por la naturaleza del hecho imponible o generador de la obligación tributaria, el momento del nacimiento de la obligación

tributaria podría ser diferente y prestarse a confusión, y establece dos tipos de hechos imponible. El primero es el de realización inmediata que es el que ocurre cuando el supuesto gravado por la ley ocurre en un mismo instante o se agota en un único acto y el segundo es el de realización periódica en la que la ocurrencia del hecho imponible transcurre en un determinado período de tiempo y solo al final de dicho período se determina el nacimiento de la obligación tributaria.

La Ley General Tributaria Española (Ley 58/300), en su artículo 20.1, señala que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Para traer un ejemplo del criterio de aplicación es el Acuerdo de Sala Plena n.º 2005-06, prevista en la RTF n.º 02285-5-2005, cuyo objeto es determinar cuándo se entiende percibida la retribución para efectos de establecer el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de la prestación de servicios en el caso del impuesto general a las ventas.

Señala lo siguiente “El inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que el hecho generador de la obligación tributaria solo puede establecerse por Ley o por Decreto Legislativo en caso de delegación”.

El texto original del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo n.º 821, recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo n.º 055-99-EF, dispone que la obligación tributaria, en el caso de la prestación de servicios se origina en dos supuestos: 1) en la fecha en que se emite el comprobante de pago, o 2) en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Por su parte, el inciso c del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo n.º 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo n.º 136-96-EF señala en relación con el aspecto temporal del impuesto general a las ventas, que se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: i) la fecha de pago o de puesta a disposición de la contraprestación pactada, ii) la fecha de vencimiento, o iii) la fecha en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero.

De las normas expuestas, cabe indicar que la ley establece como momento del nacimiento de la obligación tributaria en la prestación de servicios la fecha en que se percibió la retribución, siempre que no se hubiere emitido previamente el respectivo comprobante de pago.

Para la doctrina un ingreso puede ser imputado bajo el sistema de lo percibido el cual atiende al momento de la percepción del ingreso, percepción que según García Mullin (1978) no debe ser entendida en todos los casos como el contacto material de la renta, es decir, con la percepción efectiva, sino con el hecho de que la renta entre en la esfera de disponibilidad del beneficiario.

Reig (1982) señala que la variedad de situaciones cubiertas por el concepto de percepción ha permitido distinguir tres situaciones: a) percepción real, que puede ser en efectivo o en especie, y ocurre cuando el rédito es cobrado por su titular; b) percepción presunta, cuando el rédito es acreditado en cuenta, reinvertido, puesto en reserva y en razón de la disponibilidad financiera existente o de identidad de la persona fiscal del titular, se supone el acceso a su goce; y c) percepción indirecta, cuando un tercero responde del rédito por cuenta del beneficiario como en el caso en que con él se abonen deudas del mismo.

Considerando que un ingreso se entiende percibido cuando entra en la esfera de disponibilidad del beneficiario, se colige que cuando la ley señala que la obligación tributaria surge en la fecha en que se perciba la retribución por la prestación de

servicios alude al momento en que el monto de la retribución ha sido puesto a disposición del prestador del servicio de tal forma que este puede tener acceso a su goce, encontrándose comprendidos bajo dicho marco el momento en que el prestador hace cobro de la retribución haya sido este pactado en efectivo, en especie, en títulos valores; el momento en que la retribución ha sido puesta a disposición del prestatario a través de abonos en cuenta u otros medios que permitan su disponibilidad; entre otros.

El inciso c del artículo 3 del reglamento señala que debe entenderse por fecha en que se percibe la retribución: i) la fecha de pago o de puesta a disposición de la contraprestación pactada; ii) la fecha en la que se hace efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero. Es decir alude a supuestos que, bajo los alcances de la ley, conllevarían la percepción de la retribución, sin privilegiar un tipo de percepción en relación a otros, optando más bien porque el supuesto que determine la fecha de percepción sea aquel que haya acontecido primero en el tiempo.

No obstante, el mencionado inciso c también indica que debe entenderse por fecha en que se percibe la retribución la fecha de vencimiento —esto es, del pago de la retribución o de la contraprestación— aludiendo a un momento que no necesariamente conllevara la percepción de la retribución, es decir, su ingreso a la esfera de disponibilidad del prestador del servicio.

Consecuentemente, la mencionada norma reglamentaria, al señalar que debe entenderse por fecha en que se percibe un ingreso o retribución la correspondiente a la fecha de vencimiento —sea del pago de la retribución o de la contraprestación— está excediendo lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, dado que está incorporando un supuesto no previsto en dicha Ley para el nacimiento de la obligación tributaria tratándose de prestaciones de servicio.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido por el artículo 1024 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF, el Tribunal Fiscal aplica la norma de mayor jerarquía, por lo que corresponde declarar inaplicable en el caso concreto la norma reglamentaria bajo análisis, cuando establece que debe entenderse como fecha en que se percibe la retribución, la fecha de vencimiento del pago de la retribución o de la contraprestación.

Un tema polémico al que fue necesario dar una solución estructural y de manera definitiva fue frente a la polémica de la venta de bienes futuros. Hasta antes del 2012 el nacimiento de la obligación tributaria de los bienes futuros tenía posiciones discordantes. La Administración Tributaria en su Informe n.º 215-2007-SUNAT/2B0000 señalaba que la primera venta de inmuebles futuros se encontraba gravada con el IGV, naciendo la obligación tributaria en la fecha de percepción, parcial o total, del ingreso; sin embargo, el Tribunal Fiscal mediante RTF n.º 640-5-2001 y n.º 1104-2-2007 señaló que para que nazca la obligación del pago del impuesto general a las ventas, es necesario que exista una venta, la cual, tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes futuros hayan llegado a existir, en este caso las unidades inmobiliarias construidas por la recurrente entregada a los adquirentes, momento en el cual recién operará la transferencia de propiedad de los bienes. Sin embargo, con los cambios introducidos por el Decreto Legislativo n.º 1116 en el numeral 1 del literal a del artículo 3 de la Ley del IGV se incorporó como supuesto gravado con el IGV la venta de bienes futuros, señalando lo siguiente. Se encuentra comprendido en el párrafo anterior las operaciones sujetas a condición suspensiva, en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del bien. Con esta modificatoria legislativa de carácter estructural quedó sentada la posición que venía manteniendo la Administración Tributaria acerca de que toda transferencia de bienes que se produzcan, aún cuando la existencia de estos no se dé, originarán la obligación tributaria del IGV.

En importante señalar, que la planificación agresiva utilizando formas jurídicas impropias, planificadas encuentran vacíos o errores del legislador o preparan situaciones simuladas con el fin de optar por alguna alternativa menos gravoso o que haga improbable el nacimiento de la obligación tributaria con la única finalidad de dejar de pagar total o parcialmente los tributos. A diferencia de la elusión que impide el nacimiento de la obligación tributaria en un lugar donde no le alcanza la ley tributaria, la evasión tributaria mediante una maniobra dolosa, intencionada intenta ocultar hechos imponibles gravados por la ley y su realización es ocultada a los controles de la Administración. A estos hechos que se alejan del marco jurídico existente o que adolece el país es necesario que la Administración cuente con todas las herramientas legales y procedimentales a fin de que pueda neutralizar estos actos que van en contra del deber de contribuir aplicando la rigurosidad de la legislación.

La doctrina ha distinguido y categorizado los impuestos en función al tiempo requerido para la realización del hecho imponible y los divide entre hechos imponibles de realización inmediata y hechos imponibles de realización periódica. En los hechos imponibles de realización inmediata el devengo del tributo se produce en el instante de realización del hecho gravado. Son tributos que inciden en hechos imponibles de realización inmediata: Aquí se encuentran los impuestos que afectan el consumo, incluidas las importaciones, el impuesto a la renta para los sujetos no domiciliados, el impuesto de alcabala; el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, las licencias de funcionamiento, etc. En los hechos imponibles de realización periódica la obligación surge de la medición de un determinado periodo en el tiempo, así el tributo queda devengado respecto de determinado período. El devengo ocurre en la oportunidad o fecha prefijada en la ley a ese fin, como por ejemplo el impuesto a la renta que coincide con el inicio o el término del periodo al que corresponde el tributo. El hecho imponible se va configurando desde el inicio del ejercicio gravable y se contabiliza hasta la finalización del año hasta el 31 de diciembre para determinar la utilidad o pérdida resultante del ejercicio gravable. También se pueden considerar dentro de esta categoría; el impuesto predial; el impuesto a la propiedad vehicular; entre otros.

Referencias

- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- García Mullin, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Centro Interamericanos de Estudios Tributarios.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y Derecho tributario* (2.a Ed.). Abeledo-Perrot.
- Reig, E. (1982). *La Contabilidad Fiscal y la Contabilidad General*.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario* (2.a Ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Artículo 3

EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es exigible:

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.
2. Cuando deba sea determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.



Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Comentario

La exigibilidad debe entenderse sobre la obligación que tienen los contribuyentes en presentar la declaración y efectuar el pago de los tributos en las fechas dispuestas para tal efecto en primer orden debe ser determinada y cumplimentada por el deudor tributario. Vencido los plazos y si el contribuyente presenta la declaración y no ingresa al fisco la deuda tributaria entra en mora y comienzan a correrse los intereses moratorios y se activa el procedimiento administrativo de recuperación de la deuda con la omisión de una orden de pago y el inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

Si el contribuyente no presentara la declaración y si la SUNAT tuviera información de sus operaciones por las cuales le corresponde pagar los impuestos puede activar un procedimiento de fiscalización "discrecional" para lo cual está facultado y determinar la deuda tributaria que quedará materializado en una resolución de determinación que se hace exigible producto de su notificación y se active también de manera inmediata el procedimiento administrativo de recuperación de la deuda a través del inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

Este artículo tiene desarrollado dos incisos, el primero alude a las situaciones en que el contribuyente o el responsable liquidan el tributo¹ delegando en SUNAT establecer cronogramas de pagos para que los contribuyentes la realicen dentro de los 6 días hábiles anteriores o 6 días hábiles posteriores al día de vencimiento y el plazo señalado para el pago. Asimismo, señala que se podrá establecer cronograma de pagos para las retenciones y percepciones.

Es el Estado quien ha delegado a la Administración Tributaria la potestad o la facultad de exigir al deudor tributario el cumplimiento de la prestación tributaria objeto de la obligación tributaria. En ese sentido es necesario establecer que el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad del pago del tributo son dos hechos y etapas diferentes, mientras que la obligación tributaria nace cuando acontece el hecho previsto en la ley como hipótesis de incidencia tributaria, la exigibilidad del pago de tributo se da luego que el deudor tributario determine el tributo a pagar o a falta de este la administración tributaria a través de su facultad de verificación establecido en el artículo 62, señalando la base imponible y la cuantía del tributo.

Por otro lado, la autodeterminación es el acto por el cual el deudor tributario determina la cuantía de la prestación tributaria señala el artículo 61 del Código Tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria la que podrá ser modificada cuando constató la omisión o inexactitud en la información proporcionada.

Este artículo 3 establece particularmente el momento el cual la obligación tributaria del pago de impuestos es exigible, a tal efecto y en alusión al artículo 29 la SUNAT emite anualmente resoluciones de superintendencia donde establece cronogramas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias mensuales y anuales donde los deudores tributarios deben cumplir con presentar las declaraciones mensuales y anuales relativas a los tributos administrados a su cargo, así como realizar el pago de los tributos de liquidación mensual, anual, cuotas, pagos a cuenta mensuales y tributos retenidos o percibidos, así como con presentar las declaraciones relativas a los tributos a su cargo.

Esta exigibilidad a potestad de la administración tributaria de exigir la declaración y el pago de tributos puede ser modificada en función a diferentes criterios, por ejemplo la realización de un cronograma que esté vinculado al término del último número del RUC o escoger un vencimiento de mayor plazo para el régimen de buenos contribuyentes o determinar la fecha de vencimiento en función a la calificación que tenga el contribuyente según su perfil de contribuyente, en esto último se entiende que los que se encentren en los niveles más bajos de calificación son los primeros que se les debe exigir la obligación tributaria y los que tienen los más altos niveles de calificación serán los últimos en exigir dicha obligación, esto es importante con la finalidad de mejorar el comportamiento tributario de los contribuyentes.

En relación con los deberes de declarar y determinar la obligación tributaria el tribunal fiscal mediante RTF 12988-I-2009 que constituye precedente de observancia obligatoria, ha señalado que: "El deber de declarar -en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho —integrantes del hecho imponible— que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria. Es decir, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha

¹ El artículo 29 del Código Tributario establece que el pago se efectuará en la forma que señala la ley o en su defecto el Reglamento y a falta de estos la resolución de la Administración Tributaria.

configurado anteriormente, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto en la ley. Por su parte, el deber de determinar consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponibles declarados por éste.

Por otro lado, el camino hacia masificación de la factura electrónica y acompañada con las tecnologías digitales ya será una realidad que la administración tributaria lleve los registros de compras y ventas electrónicas de los contribuyentes y con una serie de verificaciones y validaciones el contribuyente pueda dar como presentado los registros y la administración proponer la declaración del IGV para que este confirme o realice los ajustes que considere necesarios para cumplir con presentar la misma, de lo contrario la Administración podría girar una orden de pago contra el registro que elabora y obra en su poder.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 4

ACREEDOR TRIBUTARIO

Acreeedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

 Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Comentario

Como ya se ha mencionado, la obligación tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal en el que encontramos dos sujetos, el deudor y el acreedor tributario. El Estado, en ejercicio de la potestad tributaria, retiene parte de los ingresos de los contribuyentes para orientarlos hacia las arcas fiscales. La determinación del origen del poder tributario, potestad tributaria también llamada facultad de imperio, soberanía fiscal o poder de imposición, corresponde al derecho constitucional y a las ciencias políticas. Por lo tanto, es el Estado quien, en el ejercicio de su potestad tributaria, designa al acreedor tributario.

Los acreedores tributarios son el Gobierno central, los Gobiernos regionales y los Gobiernos locales y determinadas entidades públicas con personalidad jurídica propia y en el ejercicio de la potestad tributaria el Estado ha señalado como acreedores tributarios a fin de que éstas cuenten con financiamiento propio para cumplir con sus fines, entidades como Essalud, ONP, Senati, Sencico, entre otros. Esta potestad para recaudar tributos por parte de las entidades antes señaladas se denomina Parafiscalidad que es una atribución que se establece por ley expresa y en concordancia con el principio de legalidad.

De acuerdo con lo señalado, por ejemplo, las municipalidades ostentan potestad tributaria para crear tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción, pero carecen de potestad tributaria para crear impuestos, sin embargo, son acreedoras tributarias de algunos impuestos, por otro lado, los gobiernos regionales tienen potestad tributaria para crear tasas y contribuciones, no tienen potestad tributaria para crear impuestos, pero sí podrían ser acreedores tributarios de este tipo de tributos asumiendo el rol de acreedor tributario y administrador tributario.

En el caso de los tributos del gobierno central el Estado de acuerdo con sus facultades delega la recaudación y administración de los tributos del Gobierno central a una entidad técnica especializada que este caso es la Administración Tributaria (SUNAT), sin embargo, esta circunstancia no la convierte en acreedor tributario, sino en la entidad encargada de llevar a cabo la gestión de la recaudación de los tributos. A diferencia que, en determinados casos, tanto la figura del acreedor tributario como el órgano administrador pueden recaer en un mismo ente como es el caso de las municipalidades. Esta situación quizás tenga que revisarse porque es muy probable que las municipalidades no tienen las competencias de una administración tributaria central que quizás los impuestos o contribuciones más importantes lo realice la administración tributaria como es el caso del impuesto predial.

Un tema que siempre genera un debate abierto es la posibilidad de que los Gobiernos Regionales puedan ser acreedores tributarios de principales tributos de mayor recaudación en el país como el del IGV o el impuesto a la renta, es decir si la recaudación de los impuestos del gobierno central podrían ser descentralizada en los gobiernos regionales como acreedores tributarios y por lo tanto la circunscripción de su competencia tendría que estar relacionada a los contribuyentes que operan directamente en su jurisdicción, esto podría ocasionar varios problemas, deslocalización de bases imponibles ante la presencia de diferentes acreedores en el país, desigualdad en los montos recaudación de algunos gobiernos regionales respecto a otros por concentrar actividades económicas generadoras de rentas importantes, establecimiento necesario de reglas de repartición de la recaudación entre gobiernos regionales cuando los contribuyentes operan en más de una región, creación de diferentes administraciones tributarias que sean dirigidas por los gobiernos regionales que pueden restar independencia, competitividad y eficiencia frente a los beneficio de contar con una administración tributaria centralizada. Si bien la organización fiscal del Estado y el reparto de los ingresos públicos son temas de política fiscal, la administración tributaria siempre tiene que ser una única entidad y contar con la autonomía y las facultades inherentes para lograr sus objetivos en favor del Estado y en pro del servicio al contribuyente.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 5

CONCURRENCIA DE ACREEDORES

Cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias.



Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Comentario

Este artículo regula expresamente cuál es el tratamiento de disponer del pago de la deuda tributaria de un deudor tributario cuando existen concurrencia de varios acreedores del Estado, pudiendo ser estas deudas de tributos del Gobierno central a cargo de la SUNAT, deuda de tributos de los Gobiernos regionales o municipales u otros entes públicos que por ley son acreedores tributarios. En este artículo no se especifica una prelación entre entidades del Estado sino que todas las entidades del Estado participarán en igual condición frente al patrimonio del deudor tributario y en forma proporcional a sus respectivas acreencias conforme lo señala este articulado garantizando de este modo un reparto equitativo y en igualdad de condiciones que satisfaga un porcentaje de la deuda tributaria, es claro que si una entidad del Estado tiene más acreencias que otras tendrá más participación en el reparto.

A diferencia de otras legislaciones donde sí se ha previsto un orden de prelación cuando hay concurrencia entre entidades del Estado frente a una deuda tributaria, dando prioridad a las deudas del Gobierno central por su magnitud y representación, por ejemplo, el artículo 58 del Código Tributario del Ecuador establece que “cuando distintos sujetos activos sean acreedores de un mismo sujeto pasivo por diferentes tributos, el orden de prelación entre ellos será: fisco, consejos provinciales, municipalidades y organismos autónomos”.

Referencias

- Código Tributario. (2005, 14 de junio). Quito. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 6

PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Las deudas por tributos gozan del privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, las aportaciones impagas al Seguro Social de Salud – ESSALUD, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el Artículo 30° del Decreto Ley n.º 25897; alimentos y; e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro.

La Administración Tributaria podrá solicitar a los Registros la inscripción de Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago o Resoluciones de Multa, la misma que deberá anotarse a simple solicitud de la Administración, obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido en el presente artículo.

Los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.



Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Comentario

Estos casos se pueden dar cuando el deudor tributario entra a un procedimiento concursal que ya se encuentra regulado en la Ley n.º 27809 Ley General del Sistema Concursal, que en su artículo 42 señala que, en los procedimientos de disolución y liquidación, el orden de preferencia en el pago de los créditos es:

Primero: Remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, aportes impagos al Sistema Privado de Pensiones o a los regímenes previsionales administrados por la Oficina de Normalización Previsional-ONP, la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador u otros regímenes previsionales creados por ley; deuda exigible al Seguro Social de Salud-ESSALUD que se encuentra en ejecución coactiva respecto de las cuales se haya ordenado medidas cautelares; así como los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran originarse. Los aportes impagos al Sistema Privado de Pensiones incluyen los conceptos a que se refiere el artículo 30 del Decreto Ley n.º 25897, con excepción de las comisiones cobradas por la administración de los fondos privados de pensiones.

Segundo: Los créditos alimentarios.

Tercero: Los créditos garantizados con hipoteca, garantía mobiliaria, anticresis, warrants, derecho de retención o medidas cautelares que recaigan sobre bienes del deudor, siempre que la garantía correspondiente haya sido constituida o la medida cautelar correspondiente haya sido trabada con anterioridad a la fecha de publicación a que se refiere el Artículo 32. Las citadas garantías o gravámenes, de ser el caso, deberán estar inscritas en el registro antes de dicha fecha, para ser oponibles a la masa de acreedores. Estos créditos mantienen el presente orden de preferencia aun cuando los bienes que los garantizan sean vendidos o adjudicados para cancelar créditos de órdenes anteriores, pero sólo hasta el monto de realización o adjudicación del bien que garantizaba los créditos.

Cuarto: Los créditos de origen tributario del Estado, incluidos los del Seguro Social de Salud-ESSALUD que no se encuentren contemplados en el primer orden de preferencia; sean tributos, multas intereses, moras, costas y recargos."

Como se aprecia, existe una ligera preferencia por los tributos que están relacionados con la salud y las pensiones y posteriormente y en cuarto orden de preferencia los demás tributos como los del IGV, renta, impuesto predial, etc. Por lo que es razonable que cuando la suma de la totalidad del patrimonio del deudor tributario no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria del Gobierno central, los Gobiernos regionales, los Gobiernos locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurren de forma proporcional a sus respectivas acreencias. Esto garantiza que ningún acreedor se quede sin cobrar al existir algún remanente, salvo que se trate de las contribuciones de EsSalud y ONP que están en primer orden de preferencia. Estos actualmente se encuentran a cargo de la SUNAT por lo que tendría la preferencia en un procedimiento concursal.

En el Informe n.º 166 -2001-SUNAT/K00000 de la SUNAT, se da respuestas a la consulta con respecto a cuál sería el orden de prelación de una deuda tributaria frente a una notificación del Juzgado de Trabajo que ordena la puesta a disposición de dicho ente jurisdiccional del cheque que un tercero retenedor entregó a la Administración Tributaria, en el caso de que el mandato judicial hubiera sido notificado con posterioridad a la imputación efectuada a los valores por los que se siguió el respectivo procedimiento de cobranza coactiva. Asimismo, se solicita se precise dicho orden de prelación, en el caso de que el mandato del Juzgado de Trabajo se hubiera producido antes de efectivizarse la retención ordenada por el ejecutor coactivo de la Administración Tributaria (pues hasta ese momento no había monto sobre el cual efectuar la retención), teniendo en cuenta que las acreencias laborales tienen prioridad sobre la deuda tributaria.

En estos casos el informe señalado sostiene que el acreedor tributario goza de privilegio sobre todos los bienes del deudor y su crédito prevalece sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no correspondan

a: pagos por remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, alimentos, e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el Registro pertinente. Asimismo se señala que los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento, el mandato judicial notificado con posterioridad a la culminación del procedimiento de cobranza coactiva, en el cual ya se efectuó la imputación correspondiente dándose por extinguida la deuda tributaria, no obliga a la Administración Tributaria —que ya vio satisfecha su acreencia— a poner a disposición del tercero los bienes, valores y fondos que sirvieron para hacerse cobro; toda vez que en este supuesto no resulta de aplicación la concurrencia de acreedores prevista en el artículo 6 del TUO del Código Tributario, y si por el contrario, el mandato judicial es notificado antes de que se haga efectiva la extinción de la deuda tributaria mediante la ejecución forzada, estaremos ante un supuesto de concurrencia de deudas, siendo de aplicación el orden de prelación a que se refiere el artículo 6 del TUO del Código Tributario, por lo que prevalecerá la acreencia por beneficios sociales sobre la deuda tributaria.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 7

DEUDOR TRIBUTARIO

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

 Alan Augusto Peñaranda Iglesias

Comentario

Los deudores tributarios son los sujetos pasivos del impuesto los que realizan el hecho imponible descrito en ley y que en principio son sujetos del impuesto de sus propias obligaciones que generan deuda tributaria y adicionalmente también contempla a las deudas contraídas por terceros en calidad de responsables. Aquí tenemos que distinguir al autor del hecho imponible que genera el nacimiento de la obligación tributaria y el sujeto que tiene que cumplir con la prestación tributaria es decir quien tiene la obligación de hacer entrega al Estado de una suma de dinero. Por lo tanto, en casi la mayoría de los casos el autor del hecho imponible o aquel quien realiza la hipótesis de incidencia previsto en la ley ocupa la posición de deudor tributario y en otros casos el autor del hecho imponible difiere del deudor tributario.

Ruiz de Castilla (2021) sugiere que el presente artículo 7 (siete) debe ser modificado al momento de señalar a la “persona” para guardar coherencia con la figura del sujeto que se encuentra presente en el artículo 21 del Código Tributario en la medida que el término “sujeto” permite inferir que el deudor tributario puede ser una persona natural o jurídica o también pueden ser ciertos entes colectivos que no cuentan con personería jurídica propia tales como las sucesiones indivisas, sociedades de hecho, sociedades conyugales, etc.

Por otro lado, el mencionado autor señala que es necesario destacar las diferencias entre “deudor” y “sujeto pasivo”. El “deudor” es un sujeto que se ubica en el derecho tributario sustantivo toda vez que forma parte de la obligación tributaria. En la medida que este sujeto es titular de un “débito” entonces queda comprometido al cumplimiento de la prestación tributaria, es decir que tiene que llevar a cabo la conducta de dar una determinada suma de dinero a favor del Estado. En cambio, la figura del “sujeto pasivo” se encuentra dentro del derecho administrativo tributario toda vez que remite a una relación jurídica que es de tipo administrativo donde el privado es el destinatario del ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria relativas a la recaudación, fiscalización, determinación y aplicación de sanciones.

Asimismo, en el artículo 1 del Código Tributario se señala que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente, asimismo el artículo 59 de la citada norma prevé que, por el acto de la determinación de la obligación tributaria, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y en el artículo 60 se señala que la determinación de la obligación tributaria se inicia, entre otros, por declaración del deudor tributario.

Por otra lado al revisar los títulos IV y V del Código Tributario describe las “obligaciones de los administrados y los derechos de los administrados” naciendo una definición adicional que estaría vinculada al deudor tributario que en calidad de contribuyente o responsable esta obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, por lo que sería necesario adecuar la definición de estos títulos así como sus artículos reemplazándolas por “obligaciones de los deudores tributarios” y los derechos de los deudores tributarios” respectivamente.

Es importante mencionar la posición de tribunal fiscal en alguno de sus pronunciamientos donde señala diferente casuística relacionada al deudor tributario, por ejemplo la RTF n.º 5689-3-2005 establece que “la condición de deudor tributario no se adquiere por el hecho de tener una inscripción vigente en el registro de contribuyentes que lleva la Administración Tributaria, sino en la medida que se esté en alguno de los supuestos que obligan al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”

Otro ejemplo relacionado se encuentra en la RTF n.º 01644-1-2016, donde se revoca la apelada y se deja sin efecto la inscripción de oficio en el Registro Único de Contribuyentes. Se indica que según se observa del acta probatoria, el fedatario fiscalizador de la Administración intervino un establecimiento, solicitó servicios de internet y consumo de bebidas y otro, cancelando el importe de dichos servicios, sin embargo, no se le emitió el comprobante de pago correspondiente, no obstante haber esperado para tal efecto, por lo que procedió a retirarse para posteriormente reingresar al local e identificarse como fedatario de la Administración y comunicar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, y levantó la mencionada acta probatoria. Se señala que en la referida acta se consignó como titular a la recurrente, con quien también se habría entendido la diligencia, sin embargo, no se dejó constancia de prueba alguna que acredite que el aludido establecimiento le pertenecía, como podría ser la licencia de funcionamiento, entre otros, por lo que si bien ha quedado acreditado que en dicho establecimiento se cometió la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, no se ha identificado al conductor de este. Se menciona que el hecho de haber consignado como datos del deudor tributario a la recurrente, sin algún documento que respalde dicha información, resta fehaciencia a la citada acta, no habiendo la Administración acreditado que la recurrente sea la conductora del establecimiento intervenido, por lo que se encuentra acreditado que la recurrente realizaba actividades generadoras de obligaciones tributarias.

Asimismo, la RTF n.º 0217-Q-2016 sobre la aplicación de procedimientos de ejecución coactiva iniciados contra deudor tributario fallecido, se declaró fundada la queja presentada, al verificarse que el procedimiento de cobranza coactiva se inició contra persona distinta al obligado tributario, pues el causante dejó de ser sujeto pasivo de tributos a partir de su fallecimiento.

Por último, la RTF n.º 20924-10-2011 distingue entre el deudor tributario y el sujeto intervenido por una acción de control por parte de la Administración Tributaria, señala que:

Es conforme a ley que el fedatario fiscalizador cierre el acta probatoria cuando retorne efectivamente al local intervenido en los siguientes días a la intervención realizada cuando no le fue posible retornar el mismo día en que llevó a cabo la intervención porque éste estuvo cerrado o por causas imputables al deudor tributario o al sujeto intervenido

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ruiz de Castilla, F. (2021). Derecho Tributario Peruano. Principios y fundamentos (Vol. 1). Palestra.

Artículo 7

DEUDOR TRIBUTARIO

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.



Miryam A. Vargas Apolinario

Comentario

Nuestro análisis jurídico en la definición de deudor tributario está enfocado principalmente a la 'obligación del cumplimiento' que expresamente señala el Código Tributario. Su interpretación, desde el ámbito constitucional, bajo nuestra perspectiva, estaría invocando al deber de contribuir, visto no solo como un deber sino además como un principio implícito por el Tribunal Constitucional (TC), del cual nos ocuparemos en el siguiente texto.

Estamos obligados al cumplimiento de la prestación tributaria porque tenemos el deber de contribuir con el gasto público para que el Estado cumpla sus fines. A simple vista suena sensato y, de hecho, lo es; no obstante, el TC se vio en la necesidad de ir delimitando la concepción del deber de contribuir a partir de las controversias que ha venido resolviendo desde el 2002 hasta la actualidad.

Los pronunciamientos del TC sobre el deber de contribuir

A partir de la sentencia recaída en el Expediente n.º 2727-2002-AA/TC, en el cual la Compañía Minera La Caudalosa S.A. interpuso recurso de acción de amparo vinculado con el cobro del impuesto extraordinario a los activos netos (IEAN), el TC señaló:

Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo ... el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho. (fundamento 9, énfasis añadido).

Más adelante, en el 2004, el TC resolvió una demanda de inconstitucionalidad interpuesta a la Ley n.º 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, que a su vez crea el impuesto a las transacciones financieras (ITF). A través de la sentencia recaída en el Expediente n.º 0004-2004-AI/TC, el máximo intérprete constitucional consideró que el deber de contribuir es una manifestación del principio de solidaridad, el cual también tiene carácter implícito y se deduce del Estado social de derecho consagrado en nuestra Constitución:

El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43º de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44º de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social. (fundamento 9, énfasis añadido).

Como podemos observar, el TC invoca la naturaleza del Estado social y democrático de derecho para sustentar el deber de contribuir como un principio constitucional implícito que a su vez derivaría de otro principio implícito consagrado en nuestra Constitución: el principio de solidaridad.

A propósito de esta sentencia, Ruiz de Castilla y Robles (2013) comentan que el ITF se sustenta en la necesidad de efectivizar la solidaridad social¹. Esto significa que la definición constitucional del tributo puede contemplar deberes de prestación que no necesariamente se fundamentan en el principio de capacidad contributiva, siendo el caso del ITF un caso emblemático en el Perú. Dejar de pagar el impuesto a la renta, por ejemplo, genera un conflicto con el principio de solidaridad; sin embargo, la creación del ITF le facilita al Estado su recaudación a través de la fiscalización con base en el acceso a la información de los movimientos bancarios (pp. 275-276).

Ahora bien, el deber de contribuir no solo implica el deber de pagar los tributos sino también el deber de colaboración con la administración pública, tal como señaló el TC en la sentencia recaída en el Expediente n.º 03769-2010-PA/TC, donde resuelve una demanda de amparo interpuesta por la Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A. De acuerdo con Luis Durán (2005), el deber de colaboración con la administración pública implica tres acciones: i) que los ciudadanos coadyuven a la fiscalización tributaria, ii) brinden información tributaria sobre terceros y iii) coadyuven al proceso de recaudación tributaria (p. 12).

El TC ha seguido reiterando el deber constitucional de contribuir en múltiples sentencias dadas hasta la actualidad. Inclusive en la resolución de controversias surgidas en el ámbito municipal ha invocado el deber de contribuir como parte de sus fundamentos.

¹ Para este argumento se basan y citan la sentencia recaída en el Expediente n.º 0004-2004-AI/TC, del 21 de setiembre de 2004, que señala en el fundamento 39 lo siguiente: “Así las cosas, las afectaciones del sector bancario que estén proscritas constitucionalmente serán sólo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente” (énfasis añadido).

El deber de contribuir en nuestra historia constitucional

Definitivamente, cuando el TC señala que el deber de contribuir con el gasto público es un principio constitucional implícito, esto se debe a que nuestra actual Carta Magna de 1993 no lo recoge de manera expresa, como sí lo hacía la Constitución de 1979 y otras tres constituciones anteriores, por lo que a lo largo de nuestra historia republicana solamente cuatro de doce constituciones políticas que ha tenido el Perú contenían el deber de contribuir redactado de modo explícito, tal como como lo resalta Luis Durán (2005):

- Constitución de 1826. Artículo 12º:
“Son deberes de todo peruano:
(...)
3. Contribuir a los gastos públicos”.
- Constitución de 1867. Artículo 61º:
“Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes”.
- Constitución de 1920. Artículo 12º:
“Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes”.
- Constitución de 1979. Artículo 77º:
“Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. (p.12)

Además, el autor advierte que en la Constitución de 1979 se había incluido como parte de nuestros deberes el deber de solidaridad a través del artículo 72, el cual señalaba: “Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria”.

Nótese que, mientras que en la Constitución de 1979 la solidaridad constituía un deber, en la Constitución de 1993 la solidaridad supondría un principio constitucional implícito derivado del Estado social y democrático de derecho, consagrado en el artículo 43. Además, el principio de solidaridad fundamentaría el deber de contribuir como un nuevo principio constitucional, tal como se infiere de las sentencias del TC referidas en el punto anterior.

El deber de contribuir desde el derecho internacional

El deber de contribuir se encuentra consagrado en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH), adoptada el 30 de abril de 1948. Esta Declaración² no tiene el carácter de tratado y su naturaleza jurídica se enmarca dentro del concepto de soft law³, es decir, no posee un carácter legalmente vinculante para los Estados parte. Se interpretaría, en ese sentido y para este caso en particular, como un principio orientador para la protección de los derechos esenciales del hombre y la creación de circunstancias que le permitan su progreso, tal como indica el primer considerando de la Declaración.

² De acuerdo con Mazuelos Bellido (2004), según la práctica de las Naciones Unidas, la «declaración» es un instrumento oficial y solemne, adecuado para ocasiones muy especiales en las que se enuncian principios de importancia grande y permanente, como la Declaración Universal de Derechos Humanos.

³ Bermúdez et al. (2006), señalan que el Soft Law constituye una técnica legislativa que ha permitido la creación de directrices no vinculantes a seguir por los Estados en la regulación de los derechos humanos a los fines de facilitar la suscripción de tratados internacionales para resguardar derechos inherentes al individuo.

El artículo 36, del Capítulo Deberes de la DADDH, señala que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (párr. 55). El TC invocó precisamente este artículo en su sentencia recaída en el Expediente n.º 03797-2006-PA/TC a fin de realzar la vital importancia del deber de contribuir vista desde la concepción de un marco internacional.

Como podemos observar, la DADDH reconoce de manera expresa la necesidad del pago de los impuestos colocándolo como uno de los deberes fundamentales de todo ciudadano. De esta manera, los deberes y los derechos se integran correlativamente. Tal como lo declara en su Preámbulo: “Si los derechos exaltan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad de esa libertad”.

El deber de contribuir desde la perspectiva del costo de los derechos

A nuestro juicio, lo señalado por la DADDH quiere decir que el ejercicio pleno de los derechos será posible en la medida que pueda darse el cumplimiento de los deberes, en particular el de pagar impuestos para sostener los servicios públicos. En ese sentido, cumplir con el deber de tributar “hace posible que el Estado materialice los derechos sociales”, tal como ya lo había señalado Marshall (1963) en su obra clásica *Ciudadanía y clase social* (citado por Rey, 2007).

Aunque no solo el sustento de los derechos sociales implica un costo estatal, en realidad todos los derechos que el Estado garantiza implican un costo. La protección de estos depende, fundamentalmente, de la recaudación de impuestos. Esta perspectiva es enfatizada por Holmes y Sunstein (2011) en su emblemática publicación *El costo de los derechos*, cuyo subtítulo, *Por qué la libertad depende de los impuestos*, sintetiza claramente su postura. Como señalan los autores: “Los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos o exigirlos sin fondos y apoyo públicos” (p. 33). Dicho planteamiento subraya la relación intrínseca entre los derechos, su financiamiento y el rol de los impuestos en su garantía y promoción.

Tal como refiere Joel Campos (2013):

Sunstein y Holmes buscan dejar en claro que los derechos no son independientes de sus costos; que los unos están asociados intrínsecamente con los otros. ... No distinguen entre derechos civiles o sociales, o entre derechos positivos o negativos. Todos los derechos comparten una estructura común. Esta, a diferencia de lo que sostiene la doctrina prevaleciente, no depende de la moral, ni mucho menos de la ética, sino de la economía. (p. 344).

De esta manera, para que el Estado pueda cumplir su función de proteger y garantizar los derechos —de cualquier generación, si queremos verlo desde la perspectiva de los derechos humanos— es indispensable que cuente con los recursos necesarios, siendo la recaudación de los impuestos su principal fuente de ingresos. El ejercicio de los derechos, por lo tanto, es posible si y solo si el Estado cuenta con los recursos suficientes para su atención.

El deber de contribuir en el derecho comparado

El deber de contribuir está consagrado de modo explícito en diferentes constituciones políticas de países de todos los continentes. En la actualidad, un número importante de países consagran en sus textos constitucionales el deber de contribuir en los gastos públicos a través del pago de tributos, siendo una excepción el Perú al ser uno de los países que mantiene vigente una constitución que no incluye explícitamente el deber de contribuir como parte de los deberes de la persona.

Hasta la fecha, 84 países en el mundo han incorporado explícitamente en sus constituciones el deber de contribuir⁴, lo que representa cerca del 50 % del total de Estados reconocidos⁵. Este número considerable nos invita a reflexionar sobre la importancia que le asignan estos Estados a dicho mandato constitucional.

No llamaría la atención para el caso español, pues, tal como indica Bonell (2005), el deber de contribuir goza de consagración constitucional que no constituye novedad en su ordenamiento jurídico en tanto ha sido reconocido expresamente en todas sus constituciones, desde la Constitución de Cádiz de 1812 hasta la actualmente vigente (p. 193).

La Constitución española de 1978 establece lo siguiente: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de la igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (Sección 2A. De los Derechos y Deberes de los Ciudadanos. Artículo 31º numeral 1).

Bonell destaca, asimismo, que la consagración constitucional del deber de contribuir, para el caso español, ha servido para acuñar el concepto constitucional del tributo⁶, que se contempla en el artículo 2 de la Ley General Tributaria (LGT):

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. (p. 194, énfasis agregado)

En esta misma línea, bajo el referente de la Constitución española, de acuerdo con Cristina Pauner (2000), el deber de tributar se genera con el nacimiento del Estado, siendo que el cumplimiento de los deberes constitucionales tendría su fundamento en el principio de solidaridad, por lo que destaca:

los deberes constitucionales que se imponen a los ciudadanos encuentran su justificación en la consecución de fines de interés general. En cumplimiento del Principio de Solidaridad que identifica al Estado social, todos los ciudadanos se verán sometidos a la realización de determinadas conductas (deberes) que se les exigen, no en beneficio propio, sino en beneficio de la colectividad. (p. 583)

La autora analiza el deber constitucional de contribuir, centrándose en los principios que lo fundamentan y destacando el papel del Estado social de derecho como la base de este deber en la Constitución española.

Por otra parte, de manera ilustrativa, nos interesa observar los textos constitucionales sobre el deber de contribuir en los espacios de integración regional en América Latina en los cuales participamos, como la Alianza del Pacífico (AP) y la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

4 Información extraída del sitio web “Comparador de Constituciones en el mundo” de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2021).

5 En la actualidad, la ONU solo reconoce a 193 Estados miembros representados en la Asamblea General: <https://www.un.org/es/about-us/member-states>.

6 A propósito de la definición de tributo, en el caso peruano, como bien sabemos, no contamos con una norma que lo defina. Por lo general, recurrimos a la concepción de Héctor Villegas (1990), quien la define como “las prestaciones de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines” (p. 67). Para Medrano (1990), al no existir una definición constitucional o legal del tributo, la intención del legislador ha sido dejar que la jurisprudencia, apelando a la doctrina, se pronuncie en los casos concretos que pudieran presentarse. Sin embargo, la ausencia de una norma preceptiva sobre este particular genera confusiones que pueden resultar contrarias a la aspiración constitucional. A decir de Sotelo y Vargas (1998), el hecho de que nuestra legislación no contenga una definición de tributo atenta contra la seguridad jurídica.

Tabla 1
El deber de contribuir a nivel constitucional en los países de Alianza del Pacífico (AP)

País	Texto constitucional
México	Constitución 1917 Cap. II. De los Mexicanos Art. 31º núm. IV: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.
Perú	—
Colombia	Constitución 1991 Cap. 5 De los Deberes y Obligaciones Art. 95º núm. 9: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.
Chile	—

Nota. Elaborado a partir de la base de datos procedentes del sitio Comparador de Constituciones en el mundo del sitio web de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2021).

El deber de contribuir a nivel constitucional en los países de la Alianza del Pacífico presenta diferencias en su formalización. En esta alianza, solo México y Colombia incluyen explícitamente el deber de contribuir en sus textos constitucionales. En cambio, Perú y Chile no mencionan de manera expresa este mandato en sus respectivas constituciones.

A propósito, Chile intentó incorporar el deber de contribuir en su constitución durante los procesos de redacción de una nueva carta magna sometidos a plebiscito en 2022 y 2023. Sin embargo, dichos esfuerzos no prosperaron. Coincidimos con Patricia Toledo (2021) en la importancia que conllevaría incorporar el deber de contribuir a los gastos públicos en el texto constitucional en tanto ello significaría contar con un fundamento jurídico sustantivo que otorgará legitimidad a todo el sistema tributario.

Tabla 2
El deber de contribuir a nivel constitucional en los países de la Comunidad Andina (CAN)

País	Texto constitucional
Ecuador	Constitución 2008 Cap. 9 Responsabilidades Art. 83º núm. 15: “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar tributos establecidos por ley”.
Colombia	Constitución 1991 Cap. 5 De los Deberes y Obligaciones Art. 95º núm. 9: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.
Bolivia	Constitución 2009 Título III. Deberes Art. 108º núm. 7: “Tributar en proporción a su capacidad económica conforme a Ley”.
Perú	—

Nota. Elaborado a partir de la base de datos procedentes del sitio Comparador de Constituciones en el mundo del sitio web de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2021).

En los países de la Comunidad Andina, el deber de contribuir al financiamiento del gasto público se refleja en las constituciones de tres de los cuatro países miembros. La Constitución Política del Perú es la única de la CAN que no incluye de modo explícito el deber de contribuir, mientras que Bolivia, Colombia y Ecuador lo consagran como un deber ciudadano.

Convendría realizar un análisis crítico sobre la inclusión o, mejor dicho, la restitución del deber de contribuir en nuestra carta magna, con la aspiración de fortalecer la legitimidad del sistema tributario y la cultura fiscal en el país, además de afirmar nuestro sentido de responsabilidad en el financiamiento del gasto público atribuido en nuestra condición de ciudadanos.

Conclusión

El Código Tributario nos adscribe como deudores tributarios, en tanto contribuyentes o responsables, obligados a cumplir con la prestación tributaria. Quizá el solo término “deudor” como tal no tenga una connotación muy feliz; sin embargo, nos conecta al ámbito de los deberes públicos, los cuales implican un estado de sujeción en la protección de los intereses colectivos, a favor del bienestar general, por encima de los intereses individuales.

En ese sentido, nuestra condición de deudores tributarios nos remite al deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, siendo un principio y un deber constitucional que reviste gran importancia al constituir la base esencial por la que se soporta el funcionamiento del Estado. No obstante, consideramos que el deber de contribuir debiera estar contenido de modo expreso en nuestra Constitución como uno de los deberes fundamentales del ciudadano, lo cual contribuiría a la legitimación de los tributos y su recaudación, y por ende a la legitimación del *ius imperium* del Estado concretado en su potestad tributaria, pues tal como señalan Holmes y Sustain: “No hay derechos legalmente exigibles allí donde no hay deberes legalmente exigibles”.

Referencias

- Bermúdez et al. (2006). El Soft Law y su aplicación en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y en la Declaración Americana de los Deberes y Derechos del Hombre. *Frónesis*, 13(2), 9–30).
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2021). Comparador de Constituciones en el mundo. Sitio web: <https://www.bcn.cl/portal/>
- Bonell, R. (2005). Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, 177–208
- Campos, J. (2013). “El costo de los derechos”, *Revista de Economía Institucional* 15, 29, 2013, pp. 343–348.
- Durán, L. (2005). Alcances del deber de contribuir con el Perú: a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, 211, pp.12–16.
- Holmes, S. y Sunstein, C. (2011). El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos, Siglo XXI Editores, Buenos Aires.
- Mazuelos Bellido, Á. (2024). “Soft Law: ¿Mucho ruido y pocas nueces?”, en *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, 2004, n. VIII. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1004415>
- Medrano, H. (1990). En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N°18. pp.37–50
- Pauner, C. (2000). El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Tesis doctoral. Universitat Jaume I. <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Rey, J. (2007). La naturaleza de los derechos sociales. *Revista Derechos y Libertades*, n.º 16, Época II, Madrid, enero 2007, pp. 137–156.
- Ruiz de Castilla, F. y Robles, C. (2013). Constitucionalización de la definición de tributo. *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*. Lima, número 71, pp. 257–279. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/8904/9309>
- Sotelo, E., y Vargas, L. (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. *IUS ET VERITAS*, 9(17), 284–305. p. 284. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15812/16244>
- Toledo, P. (2021). El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la nueva Constitución. *Diario Jurisprudencial* n.º 13, Marzo 2021.
- Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída en el expediente 2727–2002–AA/TC. *Compañía Minera Caudalosa S.A.* 19 de diciembre. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727–2002–AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente 0004–2004–AI/TC. *Colegio de Abogados del Cusco y otros*. 21 de setiembre. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004–2004–AI%20Admisibilidad.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2007). Sentencia recaída en el expediente 03797–2006–PA/TC. *Scotiabank Perú S.A.A.* 5 de marzo. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797–2006–AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2011). Sentencia recaída en el expediente 03769–2010–PA/TC. *Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A.* 17 de octubre. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797–2006–AA.pdf>
- Villegas, H. *Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero*. 4ta ed. Buenos Aires: Depalma, 1990, p. 67.

Artículo 8

CONTRIBUYENTE

Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

En general se señala que es contribuyente aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales como son las de inscripción en el RUC, la de otorgar comprobantes de pagos, registrar operaciones, presentar declaraciones y al cumplimiento de obligación sustancial como el pago del impuesto.

Sin embargo, es importante resaltar que en el caso del impuesto al valor agregado quien soporta la carga impositiva del impuesto es el consumidor final quien finalmente es el contribuyente del impuesto cuando cancela los bienes y servicios que adquiere, es de ahí la importancia que la legislación le debe otorgar al ciudadano dado que al actuar como comprador es finalmente quien paga el impuesto y su rol es importante como estrategia para reducir la informalidad y la evasión tributaria.

Con el desarrollo de la facturación electrónica y la digitalización la Administración Tributaria ya viene poniendo a disposición de los contribuyentes afectos de rentas de cuarta y/o quinta categoría los comprobantes de pago por el consumo de servicios de restaurantes y hoteles principalmente para las deducciones adicionales de tres unidades impositivas tributarias; sin embargo, dado los bajos niveles de formalización laboral esta medida se debería extender a todos los ciudadanos y dar a conocer el cien por ciento de sus adquisiciones a través del portal de la Administración de acceso exclusivo de cada ciudadano. Un proceso a evaluar es lo que ha implementado Corea del Sur en poner a disposición de los ciudadanos de disponer de un porcentaje del IVA que pagaron los ciudadanos con la finalidad de fomentar la exigibilidad de los comprobantes de pago.

Hay que diferenciar al contribuyente de quienes están obligados a inscribirse en el registro único de contribuyentes (RUC) que lleva la SUNAT, según el artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 943 modificado por el Decreto Legislativo n.º 1524 se señala que deben inscribirse en el RUC a cargo de la SUNAT, todas las personas naturales

o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- a. Sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes.
- b. Que sin tener la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley. Esta obligación debe ser cumplida para proceder a la tramitación de la solicitud de devolución respectiva.
- c. Que se acojan a los Regímenes Aduaneros o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción previstos en la Ley General de Aduanas.
- d. Que por los actos u operaciones que realicen; por el tipo, cantidad o valor de los bienes de su propiedad; o por el tipo o valor de los servicios que consumen, la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro.

Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1524, para que la SUNAT pueda desempeñar adecuadamente las funciones de administración, aplicación, fiscalización y recaudación de los tributos internos del Gobierno nacional y de los tributos y aranceles del Gobierno central que fije la legislación aduanera es fundamental contar con un registro de todos los sujetos a administrar, incluidos aquellos que por las transacciones que realizan denotan la posibilidad de convertirse en contribuyentes y/o responsables de los tributos antes mencionados, es decir que la SUNAT amplía con esta norma su radio de control para poder tener registrados aquellos que denotarían la posibilidad de convertirse en contribuyentes y/o responsables de los tributos administrados.

Una modificación necesaria es que el DNI sea efectivamente el RUC de los contribuyentes tratándose de personas naturales, el cual debería estar en línea con el registro nacional de identificación de estado civil y solo si, cuando estos se afecten algún tipo de régimen tributario y/o tributo se activaría el estado de “alta”, que incluye a las personas que actualmente no se encuentran obligados a obtener RUC como los generadores de rentas de tercera categoría. De esta manera la identificación, el estado civil, las vinculaciones por grado de consanguinidad y fallecimientos podrán activar un mejor control en línea del RUC.

De otro lado, cuando se produce el cese de actividades económicas como el traspaso, cierre, extinción de personas jurídicas, etc., el contribuyente debe solicitarse la baja de la inscripción en el RUC o ser actualizado de oficio lo que adicionalmente sería importante que la información de los registros de los accionistas y representantes de las empresas salgan directamente de la entidad que tiene a su cargo la inscripción de las sociedades (Registros Públicos). Esto ayudaría a que se pueda también tener un control y actualización en línea de las empresas y entidades con personería jurídica.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 9

RESPONSABLE

Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

El responsable está previsto para el cumplimiento de las obligaciones tributarias sin que sea el autor del hecho generador de tal obligación, pero dadas sus funciones, identificación y cercanía al deudor tributario pasa a calificar como tal en calidad de responsable. Por ejemplo, la responsabilidad del pago de impuestos en los casos de haber sido designado como agente de retención del IGV es una responsabilidad compartida con el sujeto generador de la obligación tributaria. Asimismo, en el caso de la retención del impuesto a la renta de quinta categoría de los trabajadores que generan la obligación tributaria al prestar un servicio de manera dependiente es el empleador el responsable de efectuar la retención, declarar y pagar el impuesto a la renta. Esta figura es muy importante porque de alguna manera simplifica el procedimiento recaudatorio y asegura el cumplimiento de las obligaciones tributarias en general.

Figura distinta es la responsabilidad solidaria quienes están obligados a cumplir con las obligaciones formales y pagar los impuestos en calidad de representantes tal como lo señala el artículo 16 del Código Tributario que ha establecido como tales a los padres, tutores y curadores de los incapaces y los síndicos o liquidadores de quiebras en general y cuando existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades a los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, los administradores, los mandatarios, gestores de negocio, albaceas. Incluye dentro del responsable solidario al administrador de hecho quien dispone de poder de gestión sin serlo formalmente, así como los responsables solidarios en calidad de adquirentes como son los herederos y legatarios, los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 10

AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN

En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

La caracterización de estas figuras, devenidas en sujetos pasivos, la encontramos de Villegas (2001), quien señala lo siguiente:

a. El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

b. El agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario, al cual adiciona el monto del tributo que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le transfiere o suministra un bien.

Estos sistemas han venido a formar parte del sistema tributario del Perú como una herramienta importante para asegurar el cumplimiento tributario de la obligación

sustancial y asegurar la recaudación del IGV y evitar que se generen deudas tributarias por el incumplimiento del pago de impuestos. Asimismo contribuye a documentar las operaciones y a formalizar la economía.

De acuerdo con el presente artículo mediante Resolución de Superintendencia n.º 037-2002, la SUNAT crea el régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores en las operaciones de venta de bienes, primera venta de bienes muebles, prestación de servicios y contratos de construcción gravadas con dicho impuesto, estando obligado a aceptar la retención efectuada por los agentes de retención designados por la SUNAT previamente y que retendrán un porcentaje de la operación¹ en el momento en el que se realiza el pago emitiendo el comprobante de retención correspondiente para luego este último declare y pague el monto total de las retenciones efectuadas. Los proveedores pueden deducir los montos que se les hubieran retenido contra el IGV que les corresponda pagar, o en su caso, solicitar su devolución. La solidez del sistema de retenciones se encuentra en que el agente de retención es el único responsable frente a la Administración Tributaria ante el cumplimiento de este mandato legal y su responsabilidad es solidaria cuando no cumple con la retención correspondiente.

Asimismo, la figura de las retenciones dado su nivel de efectividad se ha trasladado a varios impuestos, como el impuesto a las transacciones financieras – ITF creado mediante Ley 28194² que grava las operaciones la acreditación o débito realizadas en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del sistema financiero, entre otros, y que señala como responsables de este impuesto en calidad de agentes de retención o percepción a las empresas del sistema financiero o a las empresas que transfieren fondos.

Por otro lado, mediante Decreto Supremo n.º 136-2011-EF, CAVALI³ ha asumido el rol de agente de retención del impuesto a la renta a las ganancias de capital e intereses permitiendo a la SUNAT centralizar y simplificar el cálculo, la retención y el cobro del impuesto mediante la infraestructura provista por CAVALI. Según el impuesto a la renta, las retenciones se deben efectuar a las personas naturales domiciliadas, no domiciliadas por:

- Venta de valores que se produzca en la rueda de bolsa de la Bolsa de Valores de Lima.
- Pago de intereses provenientes de valores representativos de deuda (bonos y otros), cuya liquidación en efectivo se realice a través de CAVALI.
- Pago de intereses provenientes de operaciones de reporte y préstamo bursátil, cuya liquidación en efectivo se realice a través de CAVALI.

Otro ejemplo importante donde se aplican las retenciones es con respecto a los que paguen o acrediten honorarios u otros conceptos que constituyan rentas de cuarta y quinta categoría, quienes deberán efectuar las retenciones por las rentas pagadas que perciban sus trabajadores dependientes e independientes, salvo que se encuentren dentro de los límites para estar exceptuados de las retenciones o cuando el importe del recibo por honorarios pagado no supere los montos establecidos por la SUNAT.

Por último, mediante Ley n.º 29173⁴ se crea el régimen de percepciones del IGV cuyos sujetos impactados deberán efectuar un pago adicional por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, el

1 La tasa de retención del IGV empezó con el 6% y luego mediante Resolución de Superintendencia n.º 033-2014 se redujo a 3%.

2 Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía

3 CAVALI es el Registro Central de Valores y Liquidaciones, una sociedad anónima encargada de la creación, mantenimiento y desarrollo de la infraestructura del mercado de valores nacional.

4 Ley n.º 29173 del 23/12/2007

que es materia de percepción por los agentes designados quienes están obligados a ingresar al fisco dichos montos. El cliente o importador deducirá del impuesto a pagar las percepciones que le hubieran efectuado o podrá solicitar la devolución que no haya aplicado y que consten en la declaración. La norma establece que el agente de percepción efectuará la percepción del IGV en el momento en que realice el cobro total o parcial, con prescindencia de la fecha en que realizó la operación gravada con el impuesto.

Si bien estas acciones generan un costo adicional a los contribuyentes por la retención, declaración y pago del tributo retenido, dada su posición contractual y las características del contribuyente y la responsabilidad compartida que tienen las empresas con el país es necesario apelar a su deber de contribuir y la solidaridad de que debe tener con el Estado en su conjunto por lo que ahí la importancia de su rol activo dentro de estos esquemas tributarios.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7.ª Ed.). Ediciones Depalma.

Artículo 11

DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo con las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca.

El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112. El domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104° y asignado a cada administrado, de acuerdo con lo establecido por resolución de superintendencia para el caso de procedimientos seguidos ante la SUNAT, o mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas para el caso de procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal. La opción de señalar domicilio procesal en el procedimiento de cobranza coactiva, para el caso de la SUNAT, se ejercerá por única vez dentro de los tres días hábiles de notificada la resolución de ejecución coactiva y en el caso de domicilio procesal físico estará condicionada a la aceptación de aquella, la que se regulará mediante resolución de superintendencia. Cuando de acuerdo con lo establecido por resolución de superintendencia, en el caso de procedimientos ante SUNAT o resolución ministerial, en el caso de procedimientos ante el Tribunal Fiscal, la notificación de los actos administrativos pueda o deba realizarse de acuerdo con el inciso b) del artículo 104°, no tiene efecto el señalamiento del domicilio procesal físico.

El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

La Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones.

Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante resolución de superintendencia u otra norma de rango similar, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse.

En caso no se cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración Tributaria, se podrá considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los lugares a que se hace mención en los Artículos 12, 13, 14 y 15, según el caso. Dicho domicilio no podrá ser variado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria sin autorización de ésta.

La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal, cuando éste sea:

La residencia habitual, tratándose de personas naturales.

El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.

- a. el de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero.

Cuando no sea posible realizar la notificación en el domicilio procesal físico fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, ésta realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

El modelo de Código Tributario del CIAT desarrolla el domicilio fiscal en dos artículos: para las personas naturales, denominadas físicas en el derecho comparado, y para las personas jurídicas; y establece, como tal, supuestos que en nuestra norma se regulan en el escenario de las presunciones ante ausencia de designación de domicilio fiscal, situación poco probable si se piensa en un inicio de actividades con registro en el RUC. Tal vez sea más adecuado considerar en la presunción a domicilios fiscales inadecuados que no cumplen la finalidad de su designación.

La norma del CIAT, por su lado, establece que en el caso de las personas físicas, el domicilio fiscal puede ser la residencia o donde se realizan las actividades civiles o comerciales, siendo finalmente su elección si hay más de una opción. La misma norma indica que será la Administración Tributaria la que podrá decidir el de la gestión administrativa si se trata de actividades económicas; es decir, priorizará ello antes de la residencia habitual, lo cual resulta lógico, ya que un domicilio fiscal, por su propia esencia, es para efectos tributarios y no para actos civiles, que podrían entenderse en un contexto de derecho civil, de familia o de personas, o de derecho de sucesiones. Esta situación es sustancialmente distinta a lo tributario, en donde la capacidad económica que sustenta la capacidad contributiva es la razón de ser y por ende donde ella es generada como ámbito geográfico de la fuente de ingresos.

Robles (2014) indica que es importante recordar que

a fin de que el fisco recaude en forma más ágil y simple los gravámenes, las leyes tributarias traen disposiciones específicas sobre el domicilio, en las cuales predominan las situaciones objetivas, ya que el elemento subjetivo

o intencional que caracteriza al domicilio civil es difícil de manifestarse. El domicilio del contribuyente tiene particular relevancia para el fisco a efectos de cumplir mejor la función de la recaudación (inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones).

El domicilio resulta trascendental, ya que, estando en el ámbito tributario, es el lugar en el que es el centro de operaciones para fines tributarios, lugar donde la actividad generadora de riqueza o gravada es la que determinará la contactabilidad entre el administrado y la Administración Tributaria. Esa es la razón de entender que en un procedimiento tributario de fiscalización o de cobranza se requiera mantener esa contactabilidad y no se varíe el domicilio, salvo que haya una razón justificada como que la sede sea alquilada y por ende un nuevo contrato de arriendo de local comercial determine esa variación domiciliaria, entre otros supuestos que sustenten el cambio de domicilio.

Subyace en esta designación el debido proceso que se sustenta en tanto el derecho de defensa esté plenamente establecido. En otras palabras, el derecho de defensa resulta posible en la medida que la notificación de un acto administrativo que genera derechos u obligaciones esté notificado en el lugar adecuado y definido para efectos tributarios: el domicilio fiscal.

Con respecto al domicilio procesal, este es posible en los procedimientos tributarios, exceptuando al procedimiento de fiscalización, aún con la norma anterior, que hacía referencia a los procedimientos iniciados de parte, en el cual no se encuentra el procedimiento de fiscalización. El Informe n.º 325-2003-SUNAT/2B0000 concluía que no resultaba posible que un deudor tributario fije un domicilio procesal durante el trámite del procedimiento de fiscalización. Esta restricción tiene sentido en la medida que las acciones de fiscalización, que buscan a partir de la verdad material determinar el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales, se realicen en aquel lugar en el que se encuentre la información, y para efectos del uso de las facultades en una fiscalización como la inspección, toma de inventarios, valorizaciones, la inmovilización, o incautación, verificación de libros y registros contables, entre otros; resultando contrario a ello que el acto que así lo determina se notifique en un domicilio procesal que es distinto a aquel que se ha señalado como domicilio fiscal que esencialmente es donde realizan las actividades.

Resulta importante analizar la Sentencia del Tribunal Constitucional que establece como regla aplicable en los procedimientos de fiscalización la certeza absoluta en la toma de conocimiento de las notificaciones por parte del inspeccionado, teniendo en cuenta lo que disponen el Código Tributario, la Ley n.º 27444 y el Código Procesal Civil.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia recaída en el Expediente n.º 7279-2013-PA/TC, ha establecido como regla aplicable en los procedimientos de fiscalización la certeza absoluta en la toma de conocimiento de las notificaciones de actos administrativos, partiendo de los supuestos en los que se advierte de la existencia de una obligación tributaria que legalmente puede promover el ejercicio del poder estatal coercitivo, y este incidir en el patrimonio del administrado a través de la imposición de multas y embargos. Al respecto, señala lo siguiente:

En el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, constituye una obligación para la Administración Tributaria tener la certeza absoluta de que este ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello, atendiendo el caso, independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sunat en ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente, debe tomar las medidas

complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, vale decir, con el objeto de garantizar el derecho constitucional a la defensa del contribuyente. De ahí que, a juicio del Tribunal, una de las medidas complementarias que la Sunat está obligada a tomar frente a escenarios como el que el presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en el DNI. (p. 9)

Haciendo énfasis en la razón de ser de la notificación, según Federico Castro (1985), permite que la emisión de los actos administrativos se torne eficaz en su aptitud para producir los efectos pretendidos por el sujeto o los sujetos que lo realizan.

En otras palabras, si la Administración Tributaria emite un acto administrativo en el que genera obligaciones en el administrado, como por ejemplo señalar la pérdida de un fraccionamiento tributario por incumplimiento de requisitos establecidos en la norma y por ende el pago de la totalidad del monto fraccionado, estos efectos u obligaciones le alcanzarán al administrado en la medida que sea debidamente notificado el acto administrativo que contiene dichas obligaciones. Por tanto, el administrado, dentro de los plazos legales, tendrá todo el derecho de poder impugnar el acto administrativo, alegar y argumentar lo propio.

La notificación resulta así en un acto fundamental en todo procedimiento judicial o administrativo, ya que permite que las decisiones de la autoridad competente sean de conocimiento del administrado o justiciable y este último pueda ejercer su derecho fundamental de contradicción o defensa, en caso considere que el acto administrativo no está emitido conforme al ordenamiento jurídico, sea por fundamentos de hecho o de derecho, o por vulnerarse el debido proceso.

El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente n.º 748–2012–PA/TC señala la importancia del derecho de defensa bajo un análisis constitucional del mismo y cómo el justiciable —entiéndase administrado— se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos, con el consiguiente perjuicio para tales derechos o intereses.

El derecho de defensa se encuentra reconocido en el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución, cuyo texto establece “el principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso”.

Al respecto, en la STC n.º 5871–2005–PA/TC, este Tribunal ha sostenido que el derecho de defensa

se proyecta ... como un principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes de un proceso o de un tercero con interés ... La observancia y respeto del derecho de) defensa es consustancial a la idea de un debido proceso, propio de una democracia constitucional que tiene en el respeto de la dignidad humana al primero de sus valores. Por su propia naturaleza, el derecho de defensa es un derecho que atraviesa transversalmente a todo el proceso judicial, cualquiera sea su materia. (p. 6)

La posibilidad de su ejercicio presupone, en lo que aquí interesa, que quienes participan en un proceso judicial para la determinación de sus derechos y obligaciones jurídicas tengan conocimiento, previo y oportuno, de los diferentes actos procesales que los pudieran afectar, a fin de que tengan la oportunidad de ejercer, según la etapa procesal de que se trate, los derechos procesales que correspondan.

Las exigencias que se derivan del significado constitucional del derecho de defensa no se satisfacen con la posibilidad de que in abstracto las partes puedan formalmente hacer ejercicio de los recursos previstos en la ley, sino también con la

garantía de que puedan interponerlos de manera oportuna. Por ello, el artículo 155 del Código Procesal Civil dispone, en su segundo párrafo, que “las resoluciones judiciales solo producen efectos en virtud de notificación hecha con arreglo a lo dispuesto en este Código”; de modo que la falta de notificación es considerada un vicio que trae aparejada la nulidad de los actos procesales, salvo que haya operado la aquiescencia.

El Tribunal indica que evidentemente no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios para la defensa produce un estado de indefensión reprochado por el contenido constitucionalmente protegido del derecho. Esta será constitucionalmente relevante cuando aquella indefensión se genera en una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo. Esto se produce solo en aquellos supuestos en que el justiciable se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos, con el consiguiente perjuicio para tales derechos o intereses. La notificación es pues el acto que permite el ejercicio del derecho fundamental de defensa. Así, Serrano (1998) afirma que el especial tratamiento de la notificación se debe a la exigencia de la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa del administrado, siendo que la notificación persigue dotar de publicidad a los actos administrativos, bien sea por la liquidación o la providencia de apremio, así como permite al interesado el ejercicio de sus derechos mediante la impugnación de estos actos.

La interrogante que se plantea es si la notificación del acto administrativo que permita ejercer el derecho de defensa del administrado implica la certeza absoluta en la toma de conocimiento de las notificaciones de actos administrativos y, por otro lado, qué significa y cuáles son los alcances de la “certeza absoluta”.

Una certeza absoluta implica una convicción, seguridad o evidencia categórica y definitiva de que el deudor tomó conocimiento de la existencia de un acto administrativo o un procedimiento de fiscalización, a decir de la sentencia del Tribunal Constitucional que se viene analizando.

Una primera alternativa se podría evidenciar si por ejemplo el propio deudor tributario recepciona y firma el acuse de notificación que contiene el acto administrativo. Está claro que aun cuando no lea el contenido del documento hay certeza absoluta de que lo recepcionó, aunque en estricto no se podría afirmar lo mismo en cuanto al conocimiento del contenido y por ende la existencia del procedimiento de fiscalización.

Una segunda alternativa de la certeza absoluta se daría si el deudor tributario presenta una carta solicitando un plazo con relación al procedimiento de fiscalización, así también si realiza algún cuestionamiento de forma o fondo al procedimiento de fiscalización o, como sucede en la notificación tácita, realiza algún acto en el que denote el conocimiento del acto administrativo notificado.

Como se podrá advertir, en la primera alternativa queda supeditado a que se logre ubicar al deudor tributario para que se realice la notificación, y en la segunda alternativa, el conocimiento absoluto queda supeditado al accionar del deudor tributario. ¿Esto es realmente lo que buscó la sentencia, sin que resulte necesario considerar las reglas normativas del Código Tributario y el ordenamiento jurídico en general?

El Código Tributario regula diversas formas de notificación de los actos administrativos, se trate de procedimientos de parte o de oficio, entre ellos el de fiscalización tributaria. Para tal efecto, la norma tributaria señala que las formas de notificación se pueden usar de manera indistinta; no obstante, de la revisión del articulado se puede advertir que la forma de notificación dependerá de la situación en particular que se dé. Así, una notificación por publicación en la página web de SUNAT, por medios electrónicos, por constancia administrativa o por cedulón no depende de la voluntad o decisión de la entidad administrativa desde que emite

el acto y decide la forma de notificarlo, sino que deben darse las circunstancias señaladas en la norma para que se proceda a dicha forma de notificación, como por ejemplo el apersonamiento del deudor tributario para que opere la notificación por constancia administrativa, que se encuentre el domicilio cerrado para que opere la notificación por cedulón, que mediante Resolución de Superintendencia se hayan regulado los casos de notificación por medios electrónicos, o que se trate de la extinción de la deuda por cobranza dudosa para que proceda la notificación por la página web de la SUNAT.

De esta manera, se puede afirmar que la forma de notificación, distinta a las particularidades antes señaladas, y que regula el artículo 104 del Código Tributario, es la notificación por correo certificado o mensajero con acuse de recibo o con certificación de la negativa de la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. Esta es la forma inicial que determina el acercamiento de la Administración Tributaria a efectos de poner en conocimiento del deudor tributario un acto administrativo.

La norma establece que esta vía de notificación es válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio de domicilio fiscal declarado. Ello es concordante con el artículo 11 del Código Tributario, el cual prescribe que el domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a la Administración Tributaria en la forma que establezca.

Así también, el artículo 29 de la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004/SUNAT, al regular la modificación del domicilio fiscal, establece un deber de comportamiento del sujeto inscrito, al señalar que él o su representante legal deberá comunicar dentro del día hábil siguiente de producido el cambio del domicilio fiscal o de la condición del inmueble declarado como domicilio fiscal, sin perjuicio de la verificación posterior que efectúe la SUNAT.

Del mismo modo, indica que se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación, o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario, rechace la recepción del documento que se pretende notificar, o que recibéndolo se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporcione sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo del rechazo.

Es decir, la norma tributaria señala como reglas de notificación válida: i) que el domicilio fiscal se mantenga mientras no sea modificado y comunicado a la Administración Tributaria; y ii) que sea recepcionada o rechazada por el deudor o cualquier persona mayor de edad y capaz, no importando el motivo del rechazo.

Estas reglas de notificación son las que determinan el accionar y el deber de conducta del deudor tributario y de quienes pueden recepcionar el documento en que consta el acto administrativo.

Esto es, si el deudor tributario se muda de domicilio, deja de operar, cierra su establecimiento temporalmente, entre otros supuestos, tiene pleno conocimiento de su deber de comunicar a la Administración Tributaria, de informar cuál es su nuevo domicilio para efectos tributarios y dónde deben hacerle llegar las notificaciones. No realizar la comunicación del nuevo domicilio fiscal determina que por propia voluntad se esté negando la posibilidad de poder ejercer el derecho de contradicción o defensa ante la notificación de un acto administrativo.

A su vez, la norma tributaria otorga efectos jurídicos a la negativa a la recepción por parte del deudor tributario o un tercero capaz, ya que, si solo tuviera eficacia jurídica el acuse de recepción del acto a notificar, pudiera generarse un imposible fáctico y jurídico del acto de la notificación, ya que bastará la negativa a la recepción de

un documento para que la notificación no pudiera operar, y de esta forma nunca pudiera iniciarse o culminarse una fiscalización tributaria.

Por ello, la negativa a la recepción es una forma válida de efectuarse la notificación y así lo regula el Código Tributario, otorgándole efectos jurídicos al acto de notificación, a pesar de que el propio deudor o un tercero mayor de edad y capaz se niegue a suscribir el acuse o no proporcione sus datos.

Otra forma de notificación que puede advertir una no recepción del documento que contiene al acto administrativo es la regulada en el inciso f del artículo 104 del Código Tributario, que señala que cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz o este estuviera cerrado, se fija un cedulón en el domicilio y se deja los documentos bajo puerta, otorgándole efectos jurídicos al acto de la notificación.

La normatividad de la notificación, mediante el Decreto Supremo n.º 041-2006-EF, regula la condición de no hallado y no habido, y en ella establece las tres oportunidades que pudiera suceder ante una situación de negativa a la recepción o notificación por cedulón, por estar el domicilio cerrado o ante la inexistencia de persona capaz. En dicha situación el referido artículo 104 establece la notificación mediante la página web de la SUNAT.

Como se advierte, la normatividad tributaria es precisa en el tema de notificaciones y determina efectos jurídicos al acto de notificación, aun cuando hubiera negativa a la recepción o el domicilio fiscal estuviera cerrado.

La pregunta que surge es si cuando se realiza la notificación existiendo negativa a la recepción o la notificación por cedulón, esta determina un escenario de certeza absoluta en que el deudor tributario tiene conocimiento del acto administrativo notificado.

La normatividad antes referida regula con precisión el acto de la notificación y sus efectos jurídicos, estableciendo para una notificación válida lo siguiente:

a) Que se haya realizado en el domicilio fiscal declarado; o b) que se haya actuado conforme a las reglas del Código Tributario: i) se haya dejado constancia de su recepción o de su negativa a la recepción por el deudor o cualquier persona mayor de edad y capaz, no importando el motivo del rechazo, o ii) se haya fijado un cedulón por encontrarse cerrado o ante la ausencia de persona capaz y dejado bajo puerta los documentos a notificar. La norma tributaria ha considerado que con estas reglas se ha actuado lo necesario, a fin de que el deudor tributario pueda tomar conocimiento de que en su domicilio declarado se ha notificado un acto administrativo.

En otras palabras, la certeza que persigue la norma tributaria es la certeza del acto de la notificación en el domicilio fiscal, en el cual se deben haber realizado los actos necesarios que exige la norma para que esta sea válida a través del encargado de la diligencia de la notificación y no ocurra una situación de imposibilidad fáctica y jurídica en el acto de la notificación. En consecuencia, las normas tributarias no han establecido una regla que otorgue certeza absoluta del conocimiento del acto por parte del deudor tributario en todo acto de notificación.

En el caso de la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG), la regulación es un poco más precisa, ya que indica un orden de prelación de la forma de notificación, estableciendo que la primera forma es la notificación personal al interesado o afectado, en su domicilio, siendo una posterior forma de notificación la del correo certificado, telefax, o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo y quién lo recibe, siempre que el empleo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado.

La notificación personal es regulada en el artículo 21 de la LPAG y en ella establece ciertas reglas a seguir para efectos de determinar a qué domicilio hacer llegar el acto administrativo: i) en el domicilio que conste en el expediente, ii) en el último domicilio que la persona a quien deba notificar haya señalado ante el órgano administrativo en otro procedimiento análogo en la propia entidad dentro del último año, y iii) en el domicilio señalado en el Documento Nacional de Identidad (DNI) del administrado, en el caso de que el administrado no haya indicado domicilio, o que este sea inexistente.

Pero aún con estas reglas a seguir, la ley establece que si la persona con quien se entiende la diligencia se niega a firmar o recibir copia del acto notificado constará así en el acta, teniéndose por bien notificado, y en dicho caso en la notificación se dejará constancia de las características del lugar donde se ha notificado. Es decir, la notificación surtirá efectos aun en el caso de que haya una negativa a la recepción, con lo cual la pregunta que surge es ¿ante quién es posible realizarse la notificación?

A diferencia de la norma tributaria, que señala una persona mayor de edad y capaz, la norma administrativa establece nuevamente un orden de prelación ante quien debe realizarse la diligencia de notificación: i) con la persona que deba ser notificada o su representante legal; o ii) con la persona que se encuentre en dicho domicilio, en caso de que no se halle presente el administrado o su representante en el momento de entregar la notificación.

Como ya se ha indicado, pudiera suceder que no se encuentre el administrado u otra persona en el domicilio señalado en el procedimiento, similar al domicilio cerrado que regula el Código Tributario. En tal caso, la norma establece que el notificador deberá dejar constancia de ello en el acta y colocar un “aviso” en dicho domicilio indicando la nueva fecha en que se hará efectiva la siguiente notificación. Y si tampoco pudiera entregar directamente la notificación en la nueva fecha, se dejará debajo de la puerta un acta juntamente con la notificación, cuyas copias serán incorporadas en el expediente.

Nuevamente, la norma privilegia la certeza de la notificación en el domicilio del administrado, aun cuando ella no quisiera ser recepcionada con la persona con quien se entienda la diligencia; o haya persona por ausencia del administrado o persona alguna en dicho lugar, no existiendo una regla que establezca la certeza absoluta del conocimiento del acto por parte del administrado en todo acto de notificación.

El Código Procesal Civil (CPC), al regular el tema de notificaciones, establece en su artículo 155 que el acto de la notificación tiene por objeto poner en conocimiento de los interesados el contenido de las resoluciones judiciales, y que estas solo producen efectos en virtud de notificación hecha con arreglo a lo dispuesto en el CPC, salvo los casos expresamente exceptuados. Esta premisa normativa sustenta que las partes de un proceso puedan ejercer el derecho de contradicción o defensa.

Dentro de las diversas formas de notificación se encuentra la notificación por cédula, la cual conforme al artículo 158 del Código Procesal Civil es entregada, según el caso, en el domicilio real o legal, o el procesal señalado en autos, de lo que se dejará constancia con el nombre, la firma y la identificación del receptor. La única excepción en que corresponde notificarse en el domicilio real es en el caso de la demanda, conforme al artículo 431 del mismo cuerpo normativo, lo cual resulta lógico y necesario, ya que al iniciarse el proceso no resulta posible que exista un domicilio procesal, el cual se podrá establecer al contestarse la demanda.

Es decir, la norma procesal establece, al igual que el Código Tributario, que la regla del lugar a realizarse la notificación es la del “domicilio declarado” y señalado por la parte procesal, y por otro lado hace referencia al “receptor” de la cédula

de notificación, lo cual implica que no necesaria o exclusivamente debe ser recepcionada por la parte a quien va dirigida la resolución judicial, regla concordante y coherente con el Código Tributario y la LPAG.

Con relación a la negativa de la recepción, la norma procesal lo regula como negativa a firmar la cédula de notificación o que no pueda firmarse, dejándose constancia de ello. Esto determina que el acto de la notificación ha cumplido su finalidad, porque tal como se señaló anteriormente si ella no surtiera efectos, se generaría un imposible fáctico y jurídico de la notificación, lo cual ocasionaría una paralización de los procesos judiciales y una situación de indeterminación jurídica de las pretensiones planteadas.

En el caso de la demanda, como acto principal que da origen a un proceso judicial, y en algunos actos principales (como la declaración de rebeldía, la que declara el saneamiento del proceso, las que citen a audiencia, la citación para sentencia, la sentencia misma y la que requiera su cumplimiento), la norma procesal es específica y el artículo 161 del Código Procesal Civil establece una regla de actuación adicional. En ella se señala que si la persona a quien se va a notificar no es encontrada por el notificador le dejará "aviso" para que espere el día indicado en este con el objeto de notificarlo, siendo que en esta ocasión pudiera ocurrir la negativa a firmar la cédula de la notificación antes referida. La norma procesal agrega que si tampoco se le hallara en la nueva fecha, se entregará la cédula a la persona capaz que se encuentre en la casa, departamento u oficina, o al encargado del edificio, y señala que, si no pudiera entregarla, la adherirá en la puerta de acceso correspondiente a los lugares citados o la dejará debajo de la puerta, según sea el caso.

Esta última regla es similar a la regla de la LPAG ya referida, en cuanto al aviso de la nueva fecha señalada para la notificación, que permite garantizar o dar certeza al acto de notificación, siendo que se puede realizar la diligencia a persona capaz, regla similar al Código Tributario al hacer referencia incluso al encargado del edificio, quien de alguna manera es la persona autorizada no solo a su vigilancia, sino muchas veces a recepcionar la correspondencia, constituyendo así una extensión de la voluntad de quienes viven en la propiedad horizontal. La regla final es similar a la de una notificación por cedulón, con la diferencia de que lo que se adhiere en la puerta de acceso es la propia cédula de notificación, o también puede dejarla bajo la puerta como la solución normativa del Código Tributario y la LPAG.

La certeza que establece el CPC es también del acto de la notificación en el domicilio declarado, sea el real, legal o procesal, pudiendo ocurrir la negativa a firmar la cédula de notificación, y que en determinados actos procesales ante el aviso a la parte a fin de ser notificada, si no se encontrare la diligencia se pueda realizar el acto de la notificación, y que de esta forma no suceda una situación de imposibilidad fáctica y jurídica en el acto de la notificación y por ende la paralización de los procedimientos judiciales. En consecuencia, la norma procesal no ha establecido una regla que otorgue certeza absoluta del conocimiento del acto por la parte a quien va dirigida la notificación en todo acto de notificación.

A mayor abundamiento, en la Sentencia recaída en el Expediente n.º 748-2012-PA/TC antes mencionada se puede advertir cómo el máximo intérprete constitucional da por válida una notificación en que una de las partes se negó a recepcionarla y firmarla, siendo que ello sucedió por el propio comportamiento de la seudoparte afectada con el derecho de contradicción o defensa. El TC señaló lo siguiente:

Este Tribunal considera que la alegada falta de notificación personal no le es imputable al Juzgado emplazado, sino al comportamiento omisivo de la recurrente, ya que la citada cédula de notificación de fecha 11 de junio de 2009 demuestra que ella se negó a recibir la notificación.

Los hechos expuestos también evidencian que la situación de indefensión de la recurrente ha sido provocada por su esposo como parte de una estrategia para anular todo lo actuado en el proceso recaído en el Expediente n.º 3-2008, que se encuentra en etapa de ejecución, lo que constituye un abuso de sus derechos que no puede ser amparado porque está prohibido por el artículo 103 de la Constitución. Consecuentemente, en autos no se encuentra probada la violación del derecho de defensa.

Como se puede verificar, ni el Código Tributario, ni la Ley del Procedimiento Administrativo General, ni el Código Procesal Civil establecen reglas de notificación que permitan una certeza absoluta en el conocimiento del acto por parte del deudor tributario o parte procesal en todo acto de notificación; simplemente porque tal regla podría generar una situación de imposibilidad fáctica o jurídica, ya que el rechazo de una notificación o el domicilio cerrado son situaciones reales previstas por las normas procedimentales indicando soluciones que generen certeza en el acto de la notificación en el domicilio declarado.

El Tribunal Constitucional, en el fallo materia de análisis, ha afirmado que la Administración Tributaria debió utilizar su facultad discrecional para decidir sobre actos no reglados, es decir, en asuntos concretos sobre los cuales la ley no ha decidido qué hacer:

La actividad estatal sobre actos no reglados, la Administración goza de libertad (discrecional) para decidir sobre asuntos concretos, dado que la ley, en sentido lato, no ha determinado lo que debe hacer o cómo debe hacerlo. La discrecionalidad trata pues de una herramienta jurídica destinada a que el ente administrativo pueda realizar una gestión acorde con las necesidades de cada momento.

La pregunta es si la forma de notificación de actos administrativos son "actos no reglados" en los cuales no se ha normado qué acciones debe realizar la Administración Tributaria para efectuar un acto de notificación, y, por otro lado, qué deberes tienen los deudores tributarios con relación al domicilio fiscal, y si tienen el deber de información cuando sucede una variación del mismo.

Resulta claro que los artículos 11, 12, 104 y 105 del Código Tributario regulan de manera específica el del domicilio fiscal y acto de la notificación. Es decir, se trata de un acto reglado por ley que debe ser cumplido y respetado por la Administración Tributaria y el deudor tributario, ya que apartarse de la ley o actuar contra su mandato conllevaría a la nulidad establecida en el artículo 109 del Código Tributario y en el artículo 10 de la LPAG.

El Tribunal Constitucional al alejarse del Código Tributario, que regula la forma de notificación, no solo se aparta del principio de legalidad, sino que está generando que se notifique en el domicilio que figura en el DNI del administrado, con lo cual tampoco se puede dar la certeza absoluta del conocimiento del acto, como se ha analizado en la LPAG y el CPC, que establecen supuestos de notificación en el domicilio que se señala en el DNI o domicilio real del administrado, advirtiéndose que en ambos casos no existe certeza absoluta del conocimiento de la parte a notificar, ya que resulta posible la negativa a la recepción o firma del acuse o cédula de notificación; o también puede suceder que no haya persona que pueda atender el acto de la notificación o esté cerrado, siendo que en este último caso se dejan los documentos bajo la puerta o en el caso judicial incluso se puede fijar en la puerta del domicilio declarado.

Se trata pues de un acto reglado, en el cual no resulta posible que la Administración Tributaria actúe contra la propia norma legal. Asimismo, el deudor tributario tiene el deber de informar la variación del domicilio fiscal si así correspondiera.

Por otro lado, el no cumplir el deber de comunicar un nuevo domicilio fiscal, manteniendo el declarado a la Administración Tributaria, a sabiendas de la exigencia de la norma y de que todo acto será notificado ahí, y posteriormente de manera contradictoria a su accionar alegue indefensión, implicaría beneficiarse de una nulidad por un acto propio, lo cual va contra la normatividad y el principio de la buena fe. Al respecto, Ennecerus (1950), acerca de la doctrina civil, define la teoría de los actos propios de la siguiente forma:

A nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres, la buena fe, justifica la conclusión de que no se hará valer el derecho, o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe.

En ese sentido, Fernández (2017) afirma que cuando se presenta el caso de que alguna persona pretende desconocer o contradecir sus actos o su propia conducta anterior, el efecto reconocido en la doctrina es que su indebida pretensión, la cual se encuentra en contradicción con sus propios actos anteriores, resultará desestimada por los tribunales de justicia; es decir, no podrá ser amparada legalmente.

Así también, Rodríguez (1940) indica que constituiría un abuso del derecho, institución proscrita en nuestro ordenamiento jurídico y que la establecen el artículo 103 de la Constitución Política del Perú y el artículo II del Título Preliminar del Código Civil. Ya Gayo esbozó una teoría general del abuso del derecho, cuando, para justificar la interdicción de los pródigos y la prohibición a los dueños de maltratar a sus esclavos, sostuvo que no debemos hacer mal uso de nuestro derecho: *male enim nostro jure uti non debemus* (Gay. Inst. 1, 53).

De esta forma, la negligencia del deudor tributario que cambia de domicilio sin comunicar a la Administración Tributaria, incumpliendo normas tributarias, y que luego alega indefensión por este acto propio, implica un abuso del derecho. Es un mal uso de su derecho al ejercicio del derecho de defensa; más aún, implica que en una actividad reglada la Administración Tributaria se aparte del Código Tributario y lo contradiga, lo que conllevaría a que se configuren actos de nulidad.

Resulta claro que la certeza absoluta a la que se refiere el máximo intérprete constitucional debe ser entendida como aquella referida a la notificación en el domicilio fiscal declarado, lo cual implica respeto y cumplimiento del Código Tributario, y coherente con las normas generales como la LPAG y el CPC, no correspondiendo aplicar una facultad discrecional contra un acto reglado y tampoco que se avale el abuso del derecho.

Aun si el domicilio fiscal es dado de baja por ausencia de actividades, ello no enerva al deudor tributario del cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, como informar la modificación del domicilio fiscal si así corresponde y del pago de la deuda tributaria que pudiera existir. Si el deudor tributario se mudó de domicilio, debe informarlo y no corresponde trasladar la carga de la búsqueda del deudor a la Administración Tributaria en contra de las normas.

En el caso del cese de actividades del deudor tributario por los diversos motivos que señala el artículo 27 de la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004/SUNAT como traspaso de negocio, cierre o cese definitivo, quiebra, entre otros casos, sería pertinente se evalúe una modificación de la norma tributaria, de tal forma que cuando se trate de las personas naturales, se produzca una modificación de domicilio de oficio consignándose el domicilio que corresponda al DNI del deudor tributario. No obstante, conforme se ha señalado, el acto de notificación en el domicilio que figura en el DNI no garantiza certeza absoluta en el conocimiento del acto por parte del administrado, sino certeza del acto de notificación.

Conforme señala el Tribunal Fiscal en la sentencia analizada, con respecto a los casos de fiscalización, “una de las medidas complementarias que la SUNAT está obligada a tomar frente a escenarios como el que el presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignada en el DNI”. La interrogante es qué reglas normativas se deben aplicar en el caso de una negativa de la recepción.

En primer lugar, un procedimiento de fiscalización es un procedimiento tributario, vinculado a la determinación de deuda tributaria, y en ellos se aplican las reglas del Código Tributario, incluso si se notifican a terceros a propósito del procedimiento. El Código Tributario no establece una regla para que las notificaciones se realicen en el domicilio consignado en el DNI porque la finalidad del domicilio fiscal es para efectos tributarios, y por ende corresponde que se señale el domicilio en el cual el deudor tributario realice sus actividades económicas, incluso sus establecimientos anexos. En algunas ocasiones coincidirá que las actividades económicas se realicen en el domicilio que figura en el DNI que corresponde a su residencia.

La LPAG sí establece la posibilidad del domicilio señalado en el DNI del administrado, en el caso de que no haya indicado domicilio o que este sea inexistente. Esta regla no debe llevar a considerar que se aplica esta norma administrativa para efectos de la notificación, ya que no se trata de un procedimiento no tributario, ni de un tercero ajeno a él. Este tema resulta importante porque ante una negativa a la recepción o un domicilio cerrado, las reglas normativas no son exactamente iguales, conforme se ha manifestado, y un mal uso de la norma podría conllevar a una nulidad del acto de la notificación.

Una propuesta de mejora normativa a analizarse, sin perjuicio de la optimización de la notificación por medios electrónicos, que implique más acciones tendentes a lograr una notificación efectiva y una coherencia sistemática en la regulación procesal peruana, con relación a los alcances de la sentencia que se viene analizando, podría ser la modificación del CT y que se establezca en él una regla similar a la que contienen la LPAG y el CPC.

Es decir, la incorporación del “aviso” en el caso de que no se encuentre el administrado u otra persona en el domicilio señalado en el procedimiento, de tal forma que dicho aviso indique la nueva fecha a fin de que el deudor tributario espere el día indicado con el objeto de notificarlo y se haga efectiva la notificación. Y que, si tampoco se le hallara en la nueva fecha, se entregará la notificación a la persona capaz que se encuentre en el domicilio fiscal o al encargado del edificio, y que si no se pudiera entregar, se apliquen las reglas de la notificación por negativa a la recepción o por cedulón, según corresponda.

En suma, podemos concluir que ni el CT ni la LPAG ni el CPC, establecen reglas de notificación que permitan una certeza absoluta en el conocimiento del acto a notificar por parte del deudor tributario o parte procesal. Todas las normas procesales tienen como regulación y finalidad “la certeza del acto de la notificación en el domicilio declarado”, en el cual corresponde la realización de los actos que exigen las respectivas normas para que esta sea válida y no ocurra una situación de imposibilidad fáctica y jurídica en el acto de la notificación, así como la paralización de los procesos, ya que el rechazo de una notificación o el domicilio cerrado son situaciones previstas por las normas procedimentales y que pudieran darse incluso en el domicilio real o en el que se indica en el DNI del administrado o deudor tributario, para lo cual se han regulado actuaciones que generan certeza en el acto de la notificación en el domicilio declarado.

Así también, cabe indicar que la negligencia del deudor tributario que cambia su domicilio fiscal sin comunicar a la Administración Tributaria, incumpliendo normas, y que posteriormente alega indefensión por acto propio, implica un abuso del derecho, argumentándose una nulidad por acto propio, lo que determina que en una actividad reglada la Administración Tributaria se aparte y contradiga el CT, lo cual conllevaría a que se configuren actos de nulidad.

A su vez, y con relación a los alcances de la sentencia bajo comentario, una propuesta de mejora normativa, que implique incrementar acciones tendentes a lograr una notificación efectiva y una coherencia sistemática en la regulación procesal peruana, podría ser la modificación del Código Tributario y que se establezca en él una regla del “aviso” en caso de que no se encuentre el administrado u otra persona en el domicilio señalado, de manera similar a la que contienen la LPAG y el CPC.

Referencias

- Castro Bravo, F. (1985). *El Negocio Jurídico*. Editorial Civitas S.A, 462.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Enneccerus, Ludwig & Nipperdey, Hans. (1950). Tratado de Derecho Civil. Parte General. Bosch, 1(2), 495.
- Fernández F., C. A. (2017) La teoría de los actos propios y su aplicación en la legislación peruana. *Lumen*, (13), 51–59, 57. <https://doi.org/10.33539/lumen.2017.v13.571>
- Ley General de Sociedades. Diario oficial. 29 de julio 2011. Lima. Perú. Recuperado de: http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij
- Ley n.º 27444, Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril [actualizada al 2023]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010, 19 de julio). Decreto Supremo n.º 041–2006–EF. Lima. <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/224044-041-2006-ef>
- Ministerio de Justicia (1993, 23 de abril). Resolución Ministerial n.º 010–93–JUS, Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682685>
- Robles, C. (2014). A Propósito del Domicilio Fiscal en Materia Tributaria y la Condición de no hallado y no habido. *Derecho y Sociedad* 43.
- Rodríguez L., D. (1940). El Abuso del Derecho. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Serrano Antón, F. (1998). La oposición a la vía de apremio. Aranzadi, 194
- SUNAT. (2003, 3 de diciembre). Informe n.º 325–2003–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3252003.htm>
- SUNAT. (2004, 16 de setiembre). Resolución de Superintendencia n.º 210–2004/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/210.htm>
- Tribunal Constitucional. (2006, 27 de enero). Sentencias n.º 5871–2005–PA/TC. Lima. [https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05871–2005–AA.pdf](https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05871-2005-AA.pdf)
- Tribunal Constitucional. (2017, 01 de setiembre). Expediente n.º 7279–2013–PA/TC. Arequipa. [https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/07279–2013–AA.pdf](https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/07279-2013-AA.pdf)
- Tribunal Cosntitucional. (2014, 10 de enero). Expediente n.º 748–2012–PA/TC. San Martín. [https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00748–2012–AA.html](https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00748-2012-AA.html)

Artículo 12

PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES

Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a. El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.
- b. Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.
- c. Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.
- d. El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

En el derecho tributario las presunciones son generalmente utilizadas como técnicas de reconstrucción de la materia imponible. Como lo indica Díaz (1996), sus presupuestos indiciarios cumplen un doble rol: a) sirven para incitar un control más firme de la situación del contribuyente y b) se constituyen asimismo en un medio para calcular la materia imponible.

La reconstrucción de la materia imponible ante la ausencia de elementos probatorios que permitan determinar fehacientemente la existencia y magnitud del hecho imponible es posible empleando presunciones legales, y es una herramienta a disposición de quien detenta la potestad tributaria, y solo puede emplearse residualmente a la determinación tributaria sobre base cierta, ante determinados

supuestos de hecho. En efecto, para la aplicación de presunciones, se requiere necesariamente de la existencia del hecho imponible.

Como podrá notarse, el método de determinación sobre base presunta (o método estimativo o indirecto, como se le conoce en otros ordenamientos jurídicos) tiene como objetivo resolver situaciones inciertas, en función de pautas predeterminadas que permiten dar por ocurrido el hecho imponible, aun cuando no sea factible concluir en su certeza. El Código Tributario vigente en el Perú contempla expresamente los supuestos que posibilitan la aplicación de presunciones y los mecanismos de presunción, señalando que solo se puede probar en contrario tales supuestos y no las presunciones propiamente dichas, recogiendo de tal manera presunciones legales absolutas (*iuris et de iure*).

Jorge Bravo Cucci (2009) señala que las presunciones son enunciados asertivos, esto es, susceptibles de comprobación en cuanto a su verdad o falsedad. Las presunciones legales se distinguen en relativas y absolutas. Las primeras, a las que por tradición se les suele denominar presunciones *iuris tantum*, son aquellas que admiten prueba en contrario. Las segundas, denominadas *iuris et de iure*, son aquellas que no admiten prueba en contrario.

Se ha discutido doctrinalmente si la presunción legal absoluta constituye una verdadera ficción legal o si, por el contrario, cabe encontrar diferencias entre ambas figuras jurídicas. Para Rosenberg (1972) no existe distinción entre ambas: las ficciones son preceptos jurídicos que transfieren la consecuencia jurídica determinada para el estado de cosas a al estado de cosas b, equiparando el b al estado a al decir, por ejemplo, que b es considerada como a. La ficción es un medio de simplificar la técnica legislativa. Las llamadas presunciones legales irrefutables no son otra cosa que ficciones: tienen la forma de presunción pero la esencia de la ficción, dado que no admiten la prueba en contrario.

No obstante, la doctrina tradicional encuentra una pequeña diferencia entre ambas instituciones consistente en que en la ficción hay oposición consciente con la verdad, es decir, se “finge” lo falso, mientras la presunción *iuris et de iure* está destinada, en casos que cabe suponer una situación jurídica, a establecer por anticipado uno de los dos posibles términos de la alternativa, de manera que solo se está en contradicción con la realidad cuando en el caso dado hubiera sido precisamente el exacto el otro término de la alternativa. Desde idéntica perspectiva, se advierte que la presunción *iuris et de iure* se funda en la experiencia y se apoya en criterios de verosimilitud, lo que no ocurre forzosamente en las ficciones legales, en las que el legislador es consciente de que el hecho puede no ser verdadero.

Para Serra (1981) no existe distinción alguna en cuanto a los efectos de la presunción legal absoluta y la ficción. Ambas son normas preceptivas que regulan las relaciones entre los ciudadanos y en tal sentido deben ser aplicadas por el juez. La única distinción es más bien anterior a su formación y responde a la distinta motivación del legislador: en la ficción, la necesidad práctica de dar por verificado un hecho, entendiendo tal expresión en sentido amplio, como si no se hubiese producido o lo hubiese hecho en distintas circunstancias; y en la presunción, la duda del legislador reflejada en la norma. No obstante, prescindiendo de su diversa formación, sus efectos y su tratamiento son diversos y carecen, por consecuencia, del interés jurídico determinar las diferencias entre ambas figuras, que pertenecen al ámbito de la técnica legislativa.

Una presunción legal absoluta consiste en que una norma jurídica atribuye a ciertos hechos jurídicos conocidos, también denominados como hechos inferentes o indiciarios (A), un efecto jurídico dado en correlación a otro hecho desconocido o hecho inferido (B) según la regla de la experiencia que le acompaña. El efecto de una presunción legal consiste en que las consecuencias jurídicas que se imputan al hecho desconocido le son aplicables aun cuando su existencia no haya sido

probada, pero resulta probable al existir hechos conocidos que sirven de indicios para demostrar su existencia. Lo que caracteriza a las presunciones legales es la existencia de un nexo lógico o grado de probabilidad que permite inferir la ocurrencia de un hecho desconocido debido a la constatación de cierto hecho conocido.

Ciertamente, en una presunción legal, el hecho (B) es un hecho desconocido, pero de probable ocurrencia en el mundo fenoménico, que se deduce de la realización del hecho (A). No obstante, a diferencia de las presunciones relativas, en las que se permite probar que el hecho desconocido o inferido (B) no llegó a ocurrir, toda vez que en ellas el grado de intensidad del nexo lógico es más bien débil, en las presunciones absolutas no existe posibilidad de probar en contrario, siendo suficiente la existencia de una relación natural entre los hechos (A) y (B), al admitirse que el grado de probabilidad es tan alto que se elimina la posibilidad de probanza del hecho.

Asimismo, Rafael Hernández Marín (citado por Jorge Bravo Cucci, 2009) señala que las ficciones legales son enunciados necesaria e intencionalmente falsos. Por su parte, el autor señala que las ficciones jurídicas crean normativamente hechos que no guardan correspondencia con el plano fáctico, previendo que aquellos generen efectos jurídicos. Agrega Bravo Cucci, citando a Nicolás Pérez Serrano, que las ficciones son procedimientos oblicuos de construcción jurídica en virtud de los cuales se da por existente lo que no ocurrió o se da por no sucedido aquello que sí aconteció.

Después de ello, el autor procede a explicar la morfología de una ficción. Puede decirse que el legislador, basándose en un hecho conocido (A) cuya existencia es cierta, le impone la certeza jurídica de otro hecho (B) que no ha ocurrido. Vale decir, conociéndose que no existe un nexo lógico entre los hechos (A) y (B), el legislador atribuye al hecho (A) los efectos del hecho (B). Es por ello que algunos tratadistas, como Albaladejo, califican a las ficciones jurídicas como afirmaciones conscientemente inexactas cuyo propósito consiste en atribuir a ciertos hechos el mismo tratamiento jurídico previsto para otros hechos claramente distintos.

Como puede ser advertido, las presunciones legales absolutas y las ficciones legales se diferencian en que en las primeras existe un nexo lógico —de mayor o menor intensidad— entre un hecho conocido (A) y uno desconocido (B), el mismo que decididamente no existe en el caso de las ficciones legales, siendo que en estas últimas tampoco existe un hecho desconocido cuya ocurrencia se presume. Sin embargo, la principal diferencia entre ambas figuras consiste en que en las presunciones legales el hecho conocido (A) es un indicio de la ocurrencia del hecho desconocido (B); esto es, permite inferir su existencia, siendo en el caso tributario una técnica de reconstrucción de un hecho imponible cuya existencia no es posible constatar, pero se presume. En el caso de las ficciones legales, el hecho conocido (A) es irradiado con los efectos jurídicos que en principio le correspondían a otro hecho —el hecho (B)—, con el cual no guarda identidad ni conexión lógica.

En esa línea, la norma tributaria establece como presunción lo que resulta lógico en una persona natural, es decir, la residencia habitual con una permanencia mayor a seis meses, que es muy similar a la condición de domicilio que establece el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece como persona domiciliada en el país a aquellas personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de 183 días calendario durante un período cualquiera de 12 meses.

Por su lado, el modelo de Código Tributario del CIAT determina una regla similar al considerar como domicilio el de la residencia, sin señalar un plazo de permanencia ni aplicar la regla de la presunción, sino estableciéndola como tal y considerándolo como un criterio objetivo, así como el desarrollo de sus actividades civiles y comerciales, entre otros supuestos. Además, en caso de concurrir más de un

supuesto queda a elección del deudor tributario su elección del domicilio fiscal, y en caso de no existir alguno de ellos se tendrá como tal el lugar donde se produzca el hecho generador de las obligaciones tributarias.

La norma peruana, bajo el esquema de presunciones absolutas, sin admitir prueba en contrario, sigue la lógica de la residencia y luego la de las actividades civiles o comerciales, que determinan la generación de ingresos por rentas de trabajo, capital o empresarial, y considera como alternativa normativa aquel domicilio donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones. No obstante, a diferencia del modelo de Código Tributario del CIAT, la norma indica que, en caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, será el que elija la Administración Tributaria y no el que escoja el deudor tributario.

Como se advierte, las reglas de la norma tributaria resultan propias de una persona natural que como tal genera ingresos o riqueza, y la opción objetiva cercana y lógica es la de su residencia, donde realiza sus actividades civiles y comerciales, o donde se encuentran los bienes que generan las obligaciones.

No obstante, dicha regla no es exactamente igual a la regla general de la Ley n.º 27444, que opta por el domicilio que conste en el expediente, o por el último domicilio que la persona a quien deba notificar haya señalado ante el órgano administrativo en otro procedimiento análogo en la propia entidad dentro del último año, y que en caso de que el administrado no haya indicado domicilio, o que este sea inexistente, la autoridad deberá emplear el domicilio señalado en el documento nacional de identidad del administrado. Es decir, se privilegian los aspectos procedimentales que se hayan generado, antes que la residencia de una persona que se consigna en un documento nacional de identidad, y solo de no existir los procedimientos administrativos se opta por el domicilio del documento nacional de identidad.

Referencias

- Bravo C., J. (2009). Fundamentos de Derecho Tributario (3.ª Ed.). Editorial Grijley.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Diaz, V. O. (1996). La Utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación. Madrid Edersa
- Ley n.º 27444, Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril [actualizada al 2023]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Rosenberg, L. (1972). La Carga de la Prueba. Ejea.
- Serra, D. M. (1981). De las presunciones, en Comentarios al Código Civil y compilaciones. En M. Albaladejo (Dir.), Revista de Derecho Privado (T. 16) (Vol. 2), (p. 560)

Artículo 13

PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURIDICAS

Cuando las personas jurídicas no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a. Aquél donde se encuentra su dirección o administración efectiva.
- b. Aquél donde se encuentra el centro principal de su actividad.
- c. Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.
- d. El domicilio de su representante legal; entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el Artículo 12°.

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

La norma tributaria regula las presunciones absolutas, iure et de iure, sin admitir prueba en contrario, el domicilio fiscal de las personas jurídicas. A diferencia de las personas naturales, no se puede hablar de residencia o lugar donde vive una persona porque se está frente a la ficción jurídica que es la persona jurídica inscrita en los registros públicos. La Ley n.º 27444 no realiza esta distinción y debido a ello determina reglas distintas en su aplicación.

La norma tributaria, si se crea una persona jurídica y se tiene un RUC, implica realizar una actividad económica generadora de tributos, por lo que se parte de la premisa de dónde se administra o se dirige; es decir, dónde se toman las decisiones que permitan la contactabilidad con la empresa creada.

En ese orden lógico, la presunción jurídica señala como domicilio fiscal aquel espacio donde se encuentre el centro principal de su actividad y el de los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias. Ello se entiende por cuanto se trata de una empresa o una persona jurídica, no de una residencia donde una persona mora, por lo que la actividad económica es el centro o la razón de ser para efectos tributarios; o del espacio donde están los bienes, ya que ellos están relacionados con la generación de la actividad económica y generan una ganancia. Por ejemplo, en la medida que la ley de renta indica en su primer artículo que son rentas las que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, se requiere saber dónde se encuentra ese capital, trabajo y la aplicación conjunta de ambos. De la misma forma, establece que el impuesto general a las ventas grava la venta de bienes muebles en el país, lo que determina una condición de domicilio en el país que vincula la operación y la afectación, debido a que no sería gravada si la venta se realiza fuera del país.

Por su lado, el modelo de Código Tributario del CIAT establece en su artículo 50 el domicilio de las personas jurídicas, sin recurrir las presunciones, y en ella la del domicilio social, así como el lugar donde se encuentra la dirección administración efectiva, el centro principal de su actividad en caso de no conocerse su actividad o administración, y queda a su elección del deudor en caso haya más de un domicilio. Lo anterior resulta coherente con la norma peruana y lógico en un escenario de generación de actividades económicas y generación de riqueza que genere cargas tributarias.

Por otro lado, la norma tributaria indica posteriormente como presunción el domicilio de su representante legal, entendiéndose como tal su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el artículo 12, que establece las del domicilio de la persona natural o física. Es decir, la norma tributaria opta por recurrir al domicilio de una persona natural o física, como el del representante legal, que para efectos societarios es quien celebra y ejecuta los actos y contratos ordinarios correspondientes al objeto social de la persona jurídica, y representa a la sociedad, con las facultades generales y especiales previstas en el Código Procesal Civil, conforme al artículo 188 de la Ley General de Sociedades.

Que la norma tributaria considere como presunción el domicilio del representante legal es entendible en virtud de su calidad de representante y de las facultades inherentes a esta función, que lo llevan atender las obligaciones tributarias, sean formales o sustanciales, creando una fricción jurídica como domicilio de la empresa, que al ser una persona distinta motiva que se recurra al domicilio del representante para entablar una relación jurídica tributaria procesal.

Finalmente, la norma tributaria establece la misma fórmula en caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido del artículo en análisis, y establece que en dicha situación el domicilio fiscal será el que elija la Administración Tributaria, solución normativa contraria a lo que regula el modelo de Código Tributario del CIAT.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 14

PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE DOMICILIADOS EN EL EXTRANJERO

Cuando las personas domiciliadas en el extranjero no fijen un domicilio fiscal, regirán las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Artículos 12º y 13º.
- b) En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

La norma tributaria regula el domicilio fiscal a quienes tienen su domicilio o residencia en el extranjero, fuera del territorio nacional, siendo el domicilio un punto de conexión para la generación de obligaciones tributarias. Para ello, se recurre a las presunciones de domicilio fiscal establecidas para las personas naturales y jurídicas reguladas, y al concepto de establecimiento permanente como premisa o condición sine quom. Con ese fin resulta importante recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta para poder identificar cuando se está frente a un establecimiento permanente.

García (2010) indica que “la intención del legislador habría sido precisamente establecer, un régimen híbrido de tributación, para las sucursales, agencias, o establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en el extranjero”. De esta forma, son tratadas como si fueran no domiciliados, en tanto solo se les exige tributar, por sus rentas de fuente peruana, pero al mismo tiempo son consideradas como personas jurídicas domiciliadas en el país para fines de determinación de la base imponible y la deuda tributaria, con todo lo que ello implica en torno al periodo impositivo, el devengo, la declaración, los pagos a cuenta y las declaraciones contables, registrales y formales.

Al respecto, el artículo 14-B de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, para los efectos de dicha norma, se considera establecimiento permanente a

todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades. En tanto se desarrolle la

actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.

La Ley de Renta es amplia en este concepto y también considera establecimiento permanente a las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como a las actividades de supervisión relacionadas con aquellos. Estos casos están condicionados a la duración de los mismos, los cuales deben ser superiores a ciento ochenta y tres días calendario dentro de un período cualquiera de doce meses, a menos que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en cuyo caso ese será el plazo aplicable. Como se puede advertir, la norma tributaria crea una regla de domicilio a los domiciliados en el extranjero que cuentan con un establecimiento permanente. Aquel extranjero o no domiciliado desarrolla actividades en el país o realiza proyectos con vocación de permanencia, y a partir de ello se recurre a las presunciones ya definidas en los artículos 12 y 13.

Si se quiere profundizar en el concepto de establecimiento permanente al que recurre la norma tributaria, esta considera como establecimiento permanente no solo a una sede física, sino también a

la prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, por un período o períodos que en total excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para evitar la doble imposición en cuyo caso ese será el plazo aplicable.

Asimismo, es establecimiento permanente la representación, es decir,

cuando una persona actúe en el país por cuenta de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y como tal, concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y dichos contratos se celebren: i) en nombre de estas; o, ii) para la transferencia del derecho de propiedad o del derecho de uso de bienes de propiedad de estas o sobre los que estas tienen el derecho de uso; o, iii) para la prestación de servicios por parte de estas.

Por su lado, el proyecto de Código Tributario del CIAT indica que, en el caso de las personas domiciliadas en el extranjero, se considera como domicilio el lugar fijo de negocios y el “establecimiento permanente”, como lo establece la norma peruana, y recurre a las reglas del domicilio fiscal de las personas físicas (naturales) y jurídicas; es decir, la misma fórmula legal que tiene la norma peruana. Finalmente, el modelo de Código Tributario señala que, a falta de representante en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (2004, 8 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>
- García, M. (2010). Tributación de los establecimientos permanentes en el Perú. Enfoque internacional, (7), 31-32.

Artículo 15

PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL PARA ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONALIDAD JURÍDICA

Cuando las entidades que carecen de personalidad jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternatively, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

La norma tributaria regula una presunción a aquel ente sin personalidad jurídica, para lo cual considera que se trata de un tipo de comunidad en el que no existe propiamente la creación de un ente con las formalidades, ni su inscripción registral. Por ello, se hace referencia a que se crean o juntan por tener intereses comunes, lo que podría tratarse de una actividad con fines lucrativos o no lucrativos.

Dentro de los tipos de entidades sin personalidad jurídica se puede considerar a las comunidades de bienes, ya que hoy existen ficciones jurídicas que permiten que haya sujetos que sin crear una persona jurídica generen derechos como deudores tributarios, como sucede con los consorcios con contabilidad independiente, a diferencia de los consorcios sin contabilidad independiente que no generan dicha condición tributaria. No obstante, a los consorcios con RUC les corresponde tener un domicilio fiscal como contribuyentes y se les aplican todas las reglas sustantivas y procesales que regula el Código Tributario.

En caso de que no tengan contabilidad independiente, cada consorciado mantiene su condición jurídica tributaria propia. En el caso de los copropietarios se está frente a una comunidad de bienes en la cual la cuota de participación o cuota alícuota

determina el nivel de participación; sin embargo, requiere una representación para poder actuar, caso contrario requiere la participación conjunta de ellos. En este aspecto, la norma tributaria determina reglas de domicilio fiscal que válidamente recaen en el representante y a elección de cualquiera de sus integrantes. Si se tratara de que la copropiedad se origina a partir del fallecimiento de una persona que a su vez es deudor tributario, el restablecimiento de la relación jurídica sustantiva y procesal con la Administración Tributaria genera la sucesión indivisa que determina señalar un domicilio fiscal; y en el caso de la declaratoria de herederos, al generarse la responsabilidad solidaria, cada obligado genera su propia relación jurídica tributaria con el domicilio fiscal.

Si se pretende constituir una asociación o sociedad con fines lucrativos, la cual no se ha constituido ni inscrito conforme al artículo 423 de la Ley General de Sociedades, de manera que esta califica como sociedad irregular, dándose la misma situación cuando dos o más personas actúan de manera manifiesta en sociedad sin haberla constituido e inscrito, dicho escenario determina que no haya una personalidad jurídica y por ende se aplique la presunción establecida en la norma tributaria.

No tener personalidad jurídica no exime de la responsabilidad que pueda generarse. Al respecto, el artículo 424 de la Ley General de Sociedades establece que los administradores, representantes y, en general, quienes se presenten ante terceros actuando a nombre de la sociedad irregular son personal, solidaria e ilimitadamente responsables por los contratos y, en general, por los actos jurídicos realizados desde que se produjo la irregularidad.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- Ley n.º 26887, Ley General de Sociedades. (1997, 9 de diciembre [actualizada al 2021]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H777285>

Artículo 16

REPRESENTANTES- RESPONSABLES SOLIDARIOS

Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
2. A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.
3. Tenga la condición de no habido de acuerdo con las normas que se establezcan mediante decreto supremo.

4. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
5. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
6. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
7. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.
8. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
9. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
10. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°.
11. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
12. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o se incluye en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o en el Régimen MYPE Tributario siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.
13. Omite presentar la declaración jurada informativa prevista en el numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario, que contiene la información relativa al beneficiario final.
14. Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI.

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

 **José Jorge Nava Tolentino**

Comentario

La responsabilidad tributaria de los representantes es aquella que determina que quien tenga dicha condición respecto de un contribuyente con deuda tributaria, que no ha sido pagada, se convierte en un deudor de ella, como responsable, siempre que se cumplan ciertas condiciones que señala la norma.

La norma peruana diferencia los casos de aquellos casos en que el contribuyente no tiene capacidad de actuar por cuenta propia pero tiene una capacidad

contributiva y genera obligaciones tributarias. Se trata de los siguientes casos: el padre del menor de edad, los tutores y curadores de los incapaces, los síndicos, los interventores o los liquidadores de quiebras de sociedades.

Sin embargo, hay otros supuestos en los que los representados pueden actuar de manera directa o a través de diferentes representantes para el pago de sus obligaciones tributarias, como es el caso de los representantes legales de las empresas.

En este último caso, la norma tributaria peruana ha señalado que para que haya responsabilidad solidaria de un representante deben darse ciertas condiciones: que no se haya pagado la deuda tributaria del representado y que el representante¹ haya actuado con dolo o negligencia grave.

Al respecto, Fernández (2006) compara el origen de la solidaridad en el derecho civil y tributario y afirma que la solidaridad en el derecho civil proviene de un mismo título, es decir, nace por voluntad de las partes, con prescindencia de la naturaleza de su objeto, afirmando que los obligados en el derecho civil son en virtud de una fuente única. En cambio, en el caso tributario no nace del mismo título, dado que la obligación del contribuyente nace al configurarse el hecho imponible y la obligación del responsable se deriva por el no pago de la deuda tributaria, por una conducta dolosa o culposa.

En este tipo de responsables, González y Nava (2015) afirman que el Tribunal Fiscal, al analizar los casos de atribución de responsabilidad solidaria, ha considerado necesario verificar:

- La condición de representante;
- Si el representante tuvo a su cargo la administración y gestión de la empresa participando en la determinación, el pago de tributos².
- Si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del representante se debió a que actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

En este aspecto, los autores señalan que la deuda tributaria respecto de la cual responde el representante es aquella que resulte exigible y que debió pagar en el período de su gestión como representante. En otras palabras, el representante no podría alegar que se trata de una deuda que corresponde a otra gestión y que por ende no le alcanza la asunción de su pago, sino que al hacerse exigible en su gestión, y teniendo la condición de representante, resulta gestor de ella y como tal le corresponde actuar con la diligencia necesaria para el pago de los tributos.

Por su lado, el Informe n.º 112-2012-SUNAT/4B0000 establece que la atribución de responsabilidad solidaria puede alcanzar al pago de las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante la gestión de los representantes legales y/o designados por las personas jurídicas

1. La atribución de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 16º del Código Tributario sólo puede alcanzar al pago de las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante la gestión de los representantes legales y/o designados por las personas jurídicas.
2. Establecida la obligación tributaria que debe considerarse para efecto de la atribución, es necesario acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de dicho representante. Sin embargo, la regla indicada en el párrafo anterior tiene como excepción que admite prueba en contrario, que el deudor

1 Caso del representante legal, los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica, y los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.

2 El Tribunal Fiscal, en su Resolución n.º 07375-2-2003, ha señalado que no resulta suficiente el nombramiento del representante legal, sino que resulta necesario condiciones adicionales, es decir que se encuentren encargados y/o participen en la determinación y el pago de tributos, puesto que los dispositivos legales se refieren a deudas que deben pagar, o dejen de pagar.

tenga la condición de no habido, situación que libera a la Administración de acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas. (pp. 3–4)

Por su lado, el Informe n.º 339–2003–SUNAT/2B0000, entre otras reglas, establece la responsabilidad solidaria que solo podrá alcanzar el pago de las obligaciones tributarias a las que estaban obligadas a cumplir dichos sujetos en su calidad de representantes, esto es, aquellas cuyo incumplimiento se haya verificado durante su gestión, independientemente de la fecha de emisión y notificación del acto mediante el cual se exija su cumplimiento:

Para efectos de la exigencia de determinada deuda tributaria a un sujeto que de acuerdo con lo establecido en el artículo 16º del TUO del Código Tributario tenga la condición de responsable solidario de la misma, será necesaria la emisión de un acto de determinación en el que la Administración Tributaria identifique a dichos sujetos como deudores tributarios en calidad de responsables solidarios, y establezca el importe de la deuda por la que resultan obligados bajo dicha condición.

En ese sentido, tratándose de los supuestos previstos en los numerales 2,3 y 4 de la norma en mención, no bastará la publicación de la relación de contribuyentes que tengan la condición de no habidos a que se refiere el artículo 6º del Decreto Supremo N° 102–2002–EF para fines de considerar atribuida la responsabilidad solidaria. Siendo que el acto de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria se establece como consecuencia de un proceso de fiscalización o verificación, será necesario que se lleve a cabo este proceso para efectos de la imputación de responsabilidad solidaria.

La responsabilidad solidaria en los supuestos a que se refieren los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16º del TUO del Código Tributario sólo podrá alcanzar el pago de las obligaciones tributarias a las que estaban obligadas a cumplir dichos sujetos en su calidad de representantes, esto es, aquellas cuyo incumplimiento se haya verificado durante su gestión, independientemente de la fecha de emisión y notificación del acto mediante el cual se exija su cumplimiento.

Respecto de dichas obligaciones, sin embargo, la atribución de responsabilidad solidaria sólo procederá en la medida que la Administración Tributaria acredite la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte del representante, salvo que se trate de obligaciones correspondientes a periodos en que el contribuyente o representado tuvo la condición de no habido, en cuyo caso no procederá que se atribuya tal responsabilidad únicamente si el representante prueba que actuó con dolo, diligencia o dentro de los límites de sus facultades. La frase “salvo prueba en contrario” contenida en el tercer párrafo del artículo 16º del TUO del Código Tributario permite al sujeto que tiene la representación del contribuyente omiso, acreditar que pese a la condición de no habido de su representado, actuó con dolo, diligencia y/o dentro de los límites de sus facultades.

Por otro lado, la Ley General de Sociedades (2011, artículo 172) prescribe que el Directorio tiene facultades de gestión y representación legal para la administración de la sociedad dentro de su objeto.

Así también, la misma ley señala que “el Gerente responde ante la sociedad, los accionistas y los terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave”. Expresa también la norma que el gerente es particularmente responsable

por “la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante”. Finalmente, la norma indica que dicho representante responde particularmente por:

El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén protegidos contra el uso no autorizado y que todas las operaciones sean efectuadas de acuerdo con las autorizaciones establecidas y que sean registradas apropiadamente (artículo 190).

En ese sentido, dado que la propia Ley de Sociedades responsabiliza al gerente por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, así como de los libros y registros de contabilidad, le impone como carga que la información que se consigne en ellos, como la información de compras y ventas, caja, bancos, etc., sea veraz. Y ello es el insumo necesario para una declaración de obligación tributaria veraz ya que ella resultaría ser una consecuencia de los hechos impositivos registrados en los libros contables, por lo que al asumir dicha función y ser participe en la determinación y pago del tributo lo hace responsable del mismo (González & Nava, 2015).

El Tribunal Fiscal, al analizar las causas que resolvía, verificaba si las facultades otorgadas al representante le permitían a este tener el manejo operativo, administrativo y financiero de la empresa, lo que conllevaría a conocer las operaciones que realiza esta y por ende el cumplimiento de las obligaciones tributarias, situaciones que resultan posibles tanto para el director como para el gerente, conforme a la Ley General de Sociedades ya referida.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, en su Resolución n.º 02884–8–2015, ha señalado la carga en el deber de representación a partir de las funciones y responsabilidades que le otorga la Ley General de Sociedades:

Que habiéndose determinado que el recurrente tenía la calidad de gerente general durante el periodo comprendido durante el lapso comprendido entre el 3 de agosto de 2011 hasta el 6 de febrero de 2013, lo que incluye a los periodos julio a septiembre del 2012, estando a lo establecido en el primer párrafo del artículo 16º del Código Tributario y los artículos 188º y 190º de la LGS antes glosadas, se aprecia que el recurrente se encontraba encargado de la determinación y pago de tributos, no habiéndose acreditado en autos lo contrario, por lo que corresponde analizar si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo se debió a que el recurrente actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades. (p. 4)

En una línea de pensamiento similar, que sigue lo regulado en la Ley General de Sociedades, la Corte Suprema de la República del Perú, en la Casación n.º 3939–2010– LIMA, exige al representante legal el deber de vigilar y efectuar el pago de las obligaciones tributarias:

Cuarto: Mediante la sentencia de vista de fojas 332, el colegiado de la Sala Civil permanente de la Corte Suprema de la República, estima la demanda tras considerar que el demandado en su condición de Director Gerente y representante legal de la empresa fiscalizada, tenía el deber de vigilar y efectuar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa representada, pues al tratarse de un director y además funcionario que ocupa el más alto cargo de la empresa, ciertamente éste tenía el deber de actuar con la diligencia mínima del buen hombre de negocios, cuidando que la empresa cumpla con sus obligaciones tributarias en los plazos y forma prevista en la Ley, pues sin tal mínimo cuidado, la empresa podía ser sujeto de multas y otras sanciones por parte de la administración tributaria, perjudicando gravemente el patrimonio empresarial.

La casación considera incluso que la diligencia mínima de un representante legal es pagar los tributos en los plazos previstos por la ley, lo que conllevaría a un deber de conducta por se de un representante legal:

Noveno: Es por ello que el Colegiado de la Sala Civil permanente de la Corte Suprema no solo ha motivado debidamente el pronunciamiento recurrido, respetando de modo estricto el derecho constitucional a la motivación escrita de las resoluciones judiciales previsto en el inciso 5° del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, sino que además ha ajustado su pronunciamiento a mérito de lo actuado y al derecho, concluyendo que en el presente caso, el representante legal demandado no actuó con la diligencia mínima cuidando que la empresa representa cumpla sus obligaciones tributarias en los plazos y forma prevista en la Ley.

El modelo de código tributario del CIAT (2015) regula la responsabilidad tributaria de los representantes. La incluye dentro del supuesto de responsabilidad subsidiaria, haciendo referencia a los administradores de hecho y de derecho de las personas jurídicas que no hayan hecho lo necesario para el pago de las obligaciones o hubieran tomado medidas causantes del no pago, es decir, hayan actuado con dolo o culpa, y con la particularidad que se dé cuando las personas jurídicas hayan cesado en sus actividades.

Los comentarios del modelo de Código Tributario del CIAT consideran que se trata de un supuesto objetivo en el que los administradores no realizaron lo necesario para afrontar el pago, como por ejemplo haber podido solicitar facilidades de pago.

El supuesto del CIAT es uno no previsto en el ordenamiento jurídico peruano, no solo porque se da en una situación distinta y no prevista, sino además en el escenario de un responsable subsidiario asume la deuda tributaria con un beneficio de excusión que regula las normas del derecho civil al referirse al fiador³. Es decir, el responsable subsidiario no puede ser compelido al pago al acreedor sin que previamente se haya accionado contra el contribuyente, y solo en caso de que no sea fructífera la recuperación de la acreencia tributaria (inexistencia o agotamiento de bienes que permitan satisfacer la acreencia) aparece en escena como deudor el responsable subsidiario.

El esquema del CIAT se aleja del supuesto de hecho y del tipo de responsable tributario, siendo disímil a la responsabilidad solidaria, que regula la norma peruana, en la cual los deudores solidarios responden de manera indistinta frente a una misma acreencia tributaria y cuando la empresa está en marcha.

En el derecho comparado se puede verificar que en el Estatuto Tributario Nacional de Colombia (s.f.) no se regula el supuesto de los representantes de la empresa; si refiere a la responsabilidad subsidiaria por el incumplimiento de las obligaciones formales que se deriven de las obligaciones sustanciales que se originen con posterioridad a su posesión de los auxiliares de la justicia que actúan como liquidadores o interventores en la liquidación judicial de procesos concursales, de intervención por captación ilegal y en los casos en que de acuerdo con la ley deban ser designados por la Superintendencia de Sociedades (Nota 1. PARÁGRAFO 2. del art. 793).

En Argentina, el artículo 6 de la Ley de Procedimiento Fiscal (1998) contiene una regla similar a la peruana, al regular al responsable del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades o empresas.

³ Regulada en los artículos 1879 y 1880 del Código Civil peruano

La interrogante es si dicha responsabilidad es de carácter objetivo o subjetivo, y la respuesta se encuentra en el artículo 8 de la norma, que establece que no existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente; es decir, se adopta la teoría de la culpa como en el caso peruano; y en ello establecen un plazo del incumplimiento cuando no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio.

En el caso de Uruguay, en sus "Normas Generales de Derecho Tributario Nacional" (s.f.), la propuesta normativa es más general y bajo la teoría subjetiva de la culpa, ya que su artículo 21 establece que los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Agrega la norma que la responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo; es decir, la norma uruguaya establece una responsabilidad mayor al valor de los bienes que disponga o administre en el caso del dolo, y sujeta a dicho valor en el caso de que la actuación sea negligente; fórmula similar a la establecida en el artículo 33 del Código Tributario Modelo del CIAT.

En el caso de Chile, su código tributario (2017) no regula el supuesto materia de análisis, tan solo prevé en el artículo 78 la responsabilidad solidaria de los notarios, quienes se encuentran obligados a vigilar el pago de los tributos que corresponda aplicar respecto de las escrituras y el documento que autoricen, o documentos que protocolicen, señalando una obligación formal en él al establecer que el notario firmará la declaración del impuesto, juntamente con el obligado a su pago, y que el cese de la responsabilidad ocurre si el impuesto hubiere sido entregado en Tesorería, de acuerdo con la determinación efectuada.

La norma chilena también regula la responsabilidad solidaria en el caso en que la persona natural o jurídica que deba efectuar la retención y/o proceder a la entrega de las cantidades embargadas no diere cumplimiento al embargo trabado por el recaudador fiscal, con lo cual quedará solidariamente responsable del pago de las sumas que haya dejado de retener.

El Código Fiscal de la Federación de México (2023) regula en su artículo 26 que son responsables solidarios con los contribuyentes, los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país o residentes en el extranjero, con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones, así como los que sean designados en cumplimiento a las disposiciones fiscales y aquellos que sean designados para efectos fiscales, hasta por el importe de las contribuciones o los aprovechamientos a los que se refieran las disposiciones aplicables. No establece el supuesto de los casos en que los representados sean domiciliados en el país, y por otro lado establece que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas, lo que no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

La Ley General Tributaria Española (2018) prescribe que son responsables solidarios los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Asimismo, regula de manera más amplia a la normatividad peruana el caso de la responsabilidad solidaria vinculada a los bienes embargados o a embargar, no limitándose a los depositarios de los bienes sino a todo aquel que participe afectando los intereses del fisco y no limitándose a que dicha medida se haya realizado, sino incluso aun cuando ella no se hubiese llevado a cabo y se haya impedido su afectación (Nava, 2020):

También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos. (artículo 42, Ley General Tributaria de España)

A su vez, la norma española en su artículo 43 se ocupa de la responsabilidad subsidiaria y en ella establece que el caso de los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas no hubiesen realizado los actos necesarios para cumplir con las obligaciones y deberes tributarios. Así también incluyen dos supuestos adicionales: a) hubieran consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan y b) hubiesen adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones. Estas situaciones denotan un carácter subjetivo en la actuación del representante.

Fernández (2006), al analizar la norma española y citando la doctrina de dicho país, indica que podría afirmarse que la Ley General Tributaria atribuye la responsabilidad solidaria a quienes han asumido la posición activa que les implica en el buen fin de la deuda tributaria y que la norma española los califica como infractores. El autor señala además que la responsabilidad subsidiaria resulta aplicable a aquellos que dificultan el cobro por su actitud pasiva ante el incumplimiento del deudor principal, como el caso del administrador, es decir, hay una conducta pasiva en el deber de vigilancia de dicho administrador. El autor concluye finalmente, a partir de la regulación española, que para el caso peruano se estaría frente a una responsabilidad solidaria en el supuesto del administrador que sea autor directo o que colaboró significativamente en la comisión de las infracciones tributarias a través de las cuales se dejó de pagar la obligación tributaria principal, y que estaríamos frente a responsables subsidiarios, los que a diferencia del caso del solidario, cuando por dolo negligencia grave, se haya dejado de pagar la obligación tributaria principal.

Nava (2020), al analizar la doctrina y el derecho comparado, indica que no se advierten razones técnicas para no considerar en la legislación peruana la figura de la responsabilidad subsidiaria, que permita una legislación técnicamente más acorde, considerando el generador del hecho imponible, y que en caso de que ello no sea fructífero surja la responsabilidad subsidiaria.

Al respecto, el autor señala que la responsabilidad subsidiaria es factible regularse de manera específica, es decir, analizar la definición de fallido en la doctrina como presupuesto previo a la determinación de la responsabilidad subsidiaria, ya que el fallido si es entendido como el quebrado conforme a la normatividad peruana y considerando los plazos de prescripción regulados en ella, podría significar muchos años el proceso de quiebra y la imposibilidad de atribuir responsabilidad tributaria, lo cual haría inoperante el sistema de responsabilidad por lo que es una tarea de los legisladores advertir estos bemoles considerando normas afines como la de considerar que se ha sido infructífera la cobranza ante del deudor principal, sin que

ello signifique la quiebra judicial propiamente dicha y que los plazos normativos permitan que se pueda atribuir la responsabilidad subsidiaria, caso contrario simplemente se renunciaría a este tipo de acciones frente a dichos potenciales deudores tributarios.

Respecto del factor atributivo de responsabilidad, si es un factor objetivo, subjetivo u otro, Nava (2020) indica que la norma peruana ha considerado tanto el factor atributivo de responsabilidad subjetivo como el objetivo. En el caso de la responsabilidad tributaria de los representantes, el artículo 16 del Código Tributario prescribe “que se encuentran obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes”:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.

En estos dos supuestos la responsabilidad surgirá “cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado” (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2003). Es decir, conforme a lo señalado en los dos puntos precedentes, el factor atributivo de responsabilidad es objetivo, por cuanto bastará el no pago de los tributos del tutor o curador de un incapaz para que resulte responsable solidario, no importando si la acción u omisión es consecuencia de una acción culposa o dolosa.

La norma referida señala también como responsables a:

1. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
2. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
3. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
4. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

En los casos antes referidos, la norma exige para la atribución de responsabilidad tributaria que se configure el dolo, la negligencia grave o el abuso de las facultades en el no pago de las obligaciones tributarias. En otras palabras, se adopta la teoría subjetiva de la culpabilidad como factor atributivo de responsabilidad.

Es decir, en el caso de la responsabilidad tributaria de los representantes la norma tributaria es dual en la adopción de la teoría objetiva o subjetiva, diferenciándolo según se trate el caso.

Se debe resaltar que en aquellos casos en que se exige como factor atributivo de la responsabilidad a la culpabilidad, la norma la ha vuelto objetiva con el traslado de la carga de la prueba. Es decir, ha trasladado en el responsable que demuestre que no actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades cuando se den determinadas conductas⁴ que refiere el artículo 16 del Código Tributario, y en todos los demás casos corresponderá a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Se trata de explicar la razón de ser de este traslado de la carga de la prueba, afirmandose que el dolo o la negligencia grave, como elementos de la culpa,

⁴ Las conductas del contribuyente son, entre otras: 1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos; 2. Tenga la condición de no habido de acuerdo con las normas que se establezcan mediante decreto supremo; 3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda; 5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.

resultan ser de complicada probanza como en todo sistema subjetivo de responsabilidad, ya que determina que se demuestre la real intención de no querer pagar la deuda tributaria, o que haya una negligencia extrema que determine el no pago. Esta sería la razón de ser de dicha norma, que técnicamente puede resultar cuestionable ya que la regulación podría entenderse equiparable a la presunción de la culpa, al señalar que en determinados supuestos “se entiende” que existe el dolo o la negligencia grave. También pudo decirse que “se presume”, siendo de carga del responsable demostrar haber actuado de manera diligente, sin dolo, negligencia grave o sin abusar de sus facultades (Gonzalez & Nava, 2015, p. 161).

En relación con la prescripción, el Tribunal Fiscal que las acciones que la Administración puede ejercer contra los responsables solidarios están, al igual que en el caso de las que pueden ser ejercidas contra los contribuyentes, sujetas a prescripción, computándose ambas en paralelo, y que los actos de interrupción que afectan al cómputo del plazo de prescripción de las acciones que pueden ejercerse contra el contribuyente también afectan el cómputo del plazo de prescripción de las acciones que pueden ejercerse contra el responsable solidario.

Al respecto, la RTF n.º 06486–2–2020 señala lo siguiente:

Que de las normas expuestas resulta claro que las acciones que la Administración puede ejercer contra los responsables solidarios, están, al igual que en el caso de las que pueden ser ejercidas contra los contribuyentes, sujetas a prescripción, computándose ambas en paralelo, pero teniendo la posibilidad de, en algunos casos, influirse mutuamente, no habiéndose hecho excepciones a dichas estipulaciones, salvo en lo que respecta al supuesto previsto en el numeral 3 del artículo 17º del Código Tributario.

...

Que de las normas glosadas se tiene que mediante resolución de determinación de atribución de responsabilidad, que indique la causal de atribución de responsabilidad solidaria y el monto de la deuda objeto de la misma, la Administración se encuentra facultada para atribuir responsabilidad solidaria de forma directa a miembros o ex miembros de un ente colectivo que carezcan de personalidad jurídica, como es el caso de los consorcios, por la deuda que dichos entes hubieran generado como contribuyentes de los respectivos tributos, pudiendo exigir la deuda tributaria, total o parcialmente, al contribuyente y/o al responsable.

...

Que dado que, respecto de los actos administrativos que contienen las deudas tributarias por las que se le imputa responsabilidad solidaria existe un pronunciamiento que agota la vía administrativa luego de su cuestionamiento, no procede que la recurrente vuelva a cuestionar éstas en aplicación de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 20º-A del Código Tributario.

...

Que según lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 08394–2–2019 los actos de interrupción que afectan al cómputo del plazo de prescripción de las acciones que pueden ejercerse contra el contribuyente también afectan el cómputo del plazo de prescripción de las acciones que pueden ejercerse contra el responsable solidario, así como deben tenerse en cuenta las causales de suspensión que afectan a ambos, es decir, contribuyente y responsable solidario, en el entendido que la prescripción de las acciones sobre la que debe pronunciarse la Administración son las que operan respecto de las obligaciones del responsable solidario.

Que asimismo se precisó que respecto del responsable solidario pueden ejercerse las acciones para determinar la obligación tributaria y exigir el pago de la deuda tributaria, así como en aplicación de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 44° del Código Tributario, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de 4 años de la acción para determinar la obligación tributaria del responsable solidario se produce el primero de enero del año siguiente al nacimiento de su obligación tributaria, debiendo tenerse en cuenta tanto las causales de interrupción y suspensión del cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la citada obligación que afectaron directamente al recurrente (responsable solidario) o al contribuyente. (pp. 3-5, énfasis añadido)

Referencias:

- Código Fiscal de la Federación de México. (2023). Ciudad de México. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Código Tributario. (2017, 23 de noviembre [actualizado al 2024]). Santiago. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>
- Decreto Supremo n.° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Fernández, J. (2006). La Responsabilidad Solidaria de los Directores y Gerentes de Sociedades Anónimas. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- González, R., & Nava, J. (2015). El Proceso de Cobranza de la Deuda Tributaria. Lex & Iuris Editores.
- Ley de Procedimientos Fiscales. (1998, 13 de julio). Buenos Aires. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/textact.htm>
- Ley General Tributaria. (2018, 4 de julio [actualizada al 2024]). Madrid. https://boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos&tipo=C&modo=2
- Ley n.° 26887, Ley General de Sociedades. (1997, 9 de diciembre [actualizada al 2021]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H77285>
- Nava, J. (2020). La responsabilidad tributaria: la impugnación en el caso de los depositarios y terceros retenedores [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio de Tesis PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/17274>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2003a, 11 de noviembre). Informe n.° 310-2003-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3102003.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2003b, 4 de diciembre). Informe n.° 339-2003-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3392003.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2012, 16 de noviembre). Informe n.° 112-2012-SUNAT/4B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i112-2012.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2015, 18 de marzo). Resolución n.° 02884-8-2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_02884.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 6 de noviembre). Resolución n.° 06486-2-2020. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/2/2020_2_06486.pdf

Artículo 17

RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos.
2. Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban;
3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

La responsabilidad cesará:

- a. Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción. Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior a quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.
- b. Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.

Comentario

En el caso de los responsables en calidad de adquirentes, la norma tributaria utiliza la teoría objetiva como factor atributivo de responsabilidad, y ello se explica en la medida que el heredero, o quienes reciben patrimonio como beneficiarios en la reorganización de sociedades, son finalmente adquirentes de bienes, derechos y obligaciones de su transferente, situación objetiva y directa. A su vez, se ha analizado que técnicamente en varias figuras no resulta jurídicamente posible la solidaridad.

La norma tributaria peruana diferencia los casos de aquellos en que el contribuyente no tiene capacidad de actuar por cuenta propia, pero debido a que hay una capacidad contributiva se generan obligaciones tributarias. Se trata de los siguientes casos: el padre del menor de edad, los tutores y curadores de los incapaces, y los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras de sociedades.

Como bien afirma Córdova Arce (2006), este tipo de responsabilidad solidaria se origina cuando un sujeto adquiere, sea a título oneroso o gratuito, bienes o derechos del contribuyente, y/o pasivos de este último, y se coloca en igualdad de condiciones al adquirente y al deudor tributario original para el pago de la deuda tributaria.

En este tipo de responsables solidarios la norma tributaria peruana regula el supuesto de hecho al margen de un factor subjetivo de atribución de responsabilidad, es decir, resulta suficiente que objetivamente los herederos o quienes reciban los bienes en calidad de anticipos de legítima adquieran los derechos y obligaciones que recaen sobre ellos y en consecuencia determinen el límite de su responsabilidad que está definida por el valor de los bienes.

No obstante, se debe advertir que, en este caso, en puridad no se da una solidaridad, ya que al adquirirse los bienes y derechos se asume una responsabilidad tributaria hasta por el límite de lo recibido. Sin embargo, al no estar presente el causante, no resulta posible hablar de una solidaridad entre ambos, es decir, no existe una pluralidad de deudores que podrían responder de manera indistinta por la misma deuda.

Así también, si existieran varios herederos, cada cual asumirá los derechos y obligaciones, y entre ellas la responsabilidad tributaria hasta por el monto de lo recibido, por lo que entre ellos tampoco existe solidaridad vinculada a la deuda tributaria que existiera, lo que conlleva a que no sea posible ejercer el derecho de repetición entre los herederos.

Ello se sustenta por cuanto el heredero toma una posición exclusiva y, a pesar de que existe una pluralidad de herederos, cada cual resulta responsable hasta por el monto de lo que recibe. Ello descarta la asunción de una misma deuda tributaria por parte de los herederos.

En el caso del anticipo de legítima, como variable del derecho de sucesión, la situación de hecho determina la existencia de un transferente y un adquirente, por lo que resulta posible la solidaridad entre ellos y, como consecuencia aplicable, el derecho de repetición. Al respecto, Moreno de la Cruz y Velásquez López Raygada (2006) señalan lo siguiente:

Dado que en el supuesto tratado existe un obligado principal (donante) y un obligado donante (donatario), estamos frente a un caso poco común e innovador de responsabilidad solidaria limitada, hace que la verdadera naturaleza del vínculo que los une a las obligaciones de su donante esté signada por la adquisición de un bien afectado, con una especie de garantía real, al pago de las obligaciones tributarias, aun cuando no comparta todas las características de las mismas, como el derecho de la persecutoriedad, ya

que en caso que dicho bien se transfiera, aún deberá responder por el límite del valor del mismo, no con el mismo. (p. 213)

Es así que al revisar el modelo de Código Tributario del CIAT, no se regula como un supuesto de responsabilidad solidaria, sino como una “sucesión mortis causa” indicando el artículo 31, ya que en realidad se trata de un tema de derecho de sucesiones, y no de responsabilidad tributaria; y es así que la norma indica que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal de acuerdo con las normas civiles que sean de aplicación, y sin perjuicio del beneficio de inventario.

No obstante, en el derecho comparado se verifica un tratamiento de responsabilidad solidaria en el caso de los herederos, como en el caso de la norma uruguaya, que en su artículo 22 los califica como solidaridad de los sucesores, indicando que los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores. Señala la norma que la responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo; es decir, el actuar doloso genera una responsabilidad mayor como una sanción que excede el valor de los bienes transferidos, lo que sucede con la muerte, situación de fuerza mayor.

En la norma argentina, el escenario jurídico es distinto, ya que su artículo 5 considera que la deuda de los herederos es una deuda propia y no por terceros, al establecer que están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación. También incluyen a las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

La Ley General Española, por su lado, establece en el artículo 39 que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Es decir, la norma refiere al tema como uno de sucesiones y, en esa misma línea, establece en el caso de los legatarios que las obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados, y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota.

Por otro lado, en el tema del derecho sancionador, en el caso de las personas naturales, y considerando que las infracciones son personalísimas (como todo el sistema sancionador al igual que la responsabilidad penal), estas no son transmisibles y así lo ha establecido el Código Tributario (González & Nava, 2015). No obstante, en el caso del anticipo de legítima, al ser un acto inter vivos, el Tribunal Fiscal, en su Resolución n.º 6036-4-2003, ha señalado que sí resultan transmisibles las infracciones:

Dado que la responsabilidad solidaria en el caso del anticipo de legítima se sustenta en una transferencia inter vivos, no se presenta el supuesto de extinción de las sanciones a que alude expresamente el artículo 167º del Código Tributario, por tanto, el sujeto que recibe el anticipo de legítima responde por la totalidad de la deuda tributaria del transferente (deudor original) que incluye el tributo, multas e intereses, y hasta el límite del valor de los bienes que reciba.

Afirmar, de manera coincidente, que la atribución de la responsabilidad solidaria es un acto personalísimo no resultando transmisible. Ello es coherente en otras legislaciones, como la española, que indica en su artículo 39 que en ningún caso se transmitirán las sanciones, y que tampoco se transmitirá la obligación

del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

La norma bajo análisis además establece la responsabilidad solidaria en la adquisición de activos y/o pasivos al regular el caso de las personas jurídicas. En el caso de la reorganización de sociedades, el Código Tributario prescribe la solidaridad cuando se adquiere el activo y/o el pasivo. Así, se tiene que por ejemplo tanto en la fusión como en la escisión puede darse el supuesto de solidaridad cuando se adquieren el activo y el pasivo. Asimismo, la norma tributaria establece los casos cuando se adquiere solamente el activo o se adquiere solo el pasivo, supuestos de hecho que corresponde analizar y que se verán más adelante.

Otro tema importante es el límite de la responsabilidad en esta transferencia de activos y pasivos, ya que la norma no establece una precisión. Al respecto, no se puede responder por más de lo que se recibe, como se regula por ejemplo en el derecho de sucesiones, situación que resulta lógica, y es así que la empresa escindida o fusionada ha adquirido un activo o un pasivo que resulta ser el límite de su responsabilidad, lo cual tiene un sustento en la interpretación sistemática en el procedimiento sucesorio o de límite de responsabilidad que se da en el ámbito societario en las empresas de responsabilidad limitada, en la que justamente la limitación alcanza a los activos y no más que ellos. Interpretar lo contrario, es decir que la responsabilidad del adquirente sea mayor, podría resultar desproporcionado y atentatorio contra el principio de equidad y el sistema societario y sucesorio (González & Nava, 2015).

Ante la no indicación expresa de la norma, la SUNAT, en el Informe n.º 085-2019, considera una posición disímil a la planteada, al concluir que la responsabilidad no se limita al valor de los bienes transferidos, correspondiendo ella sobre la deuda tributaria hasta la fecha de la transferencia:

Los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica no está limitada al valor de los bienes adquiridos; por ende, la responsabilidad comprende la deuda tributaria que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia. (p. 5)

Gómez Porrúa (citado por Córdova Arce, 2006, p. 48) define la fusión de la siguiente manera:

La institución en virtud del cual, y mediante un procedimiento normado, se produce la unificación de dos o más sociedades, que se extinguen sin previa liquidación, en una única sociedad de nueva creación, cuyo patrimonio y cuerpo social estará formado por los patrimonios íntegros, activo y pasivo, y por los socios de todas las sociedades intervinientes, convirtiéndose la sociedad resultante en sucesora a título universal de las sociedades que se extinguen.

La Ley General de Sociedades, al regular la fusión, establece dos modalidades:

- a. La fusión por incorporación, en la que dos o más sociedades se juntan para constituir una nueva sociedad denominada incorporante, extinguiéndose las personas jurídicas incorporadas. En este supuesto de hecho la transmisión del patrimonio a la nueva sociedad es total.
- b. La fusión por absorción, mediante la cual existe una empresa absorbente y una empresa absorbida, en la que la absorción genera la extinción de la persona jurídica absorbida y por ende la absorbente asume a título universal el patrimonio total de la empresa absorbida.

Las figuras descritas determinan una transmisión en bloque de todo el patrimonio (activo y pasivo) a la sociedad incorporante o absorbente según sea el tipo de fusión.

La norma societaria descarta la posibilidad de transferencia de solo activos o solo pasivos, con lo cual no resulta aplicable lo regulado por el Código Tributario al establecer que surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

Asimismo, cabe señalar que, en la fusión en estricto, no resulta factible la figura de la solidaridad, ya que habría un solo deudor tributario en calidad de adquirente, que es el absorbente o el adquirente. Ello es afirmado por Córdova Arce (2006), por cuanto la empresa transferente, al extinguirse, ya no es más sujeto de la obligación tributaria, por lo que el fisco solo puede dirigirse con su acción de cobro de manera exclusiva frente a la empresa adquirente, siendo ella la única obligada.

El Dr. Montoya (citado por Córdova Arce, 2006, p. 49) define la escisión propia como aquella que

ocurre cuando una sociedad divide todo su patrimonio en dos o más fracciones transfiriendo a nuevas sociedades especialmente constituidas cada una de las fracciones del patrimonio y procede su propia disolución. Para ello los socios de la sociedad escindida reciben acciones o participaciones de las sociedades a las cuales se ha transferido el patrimonio.

Y a la escisión impropia como aquella en que

la sociedad escindida no se extingue, sino que conserva una de las partes de los bloques patrimoniales, mientras que los bloques se incorporan a otras sociedades preexistentes o constituidas, las cuales emiten acciones representativas del valor del bloque patrimonial, a favor de los socios de la sociedad que ha transferido el patrimonio. (citado por Córdova Arce, 2006, p. 49)

La Ley General de Sociedades define a la escisión como una forma de reorganización societaria por la cual una sociedad fracciona o desprende su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de los bloques, pudiendo ser:

- A) “La división total del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez y donde la sociedad escindida se extingue”.
- B) La segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidas por otras ya existentes o ambas cosas a la vez. En este escenario la sociedad escindida subsiste y su capital es ajustado en el monto que corresponde.

Entonces, según se trate de una escisión propia o impropia será posible hablar de la existencia o no de responsabilidad solidaria. En el caso de la escisión propia, al extinguirse la empresa transferente, al igual que en el caso de la fusión, al no existir transferente por su extinción y no ser ya sujeto de obligación tributaria, el fisco solo puede dirigirse contra la empresa beneficiaria. Por su lado, en la escisión impropia la sociedad escindida subsiste; en consecuencia, sí resulta posible la responsabilidad solidaria alcanzando ella a la entidad beneficiaria, y de igual forma así lo expresa también Córdova Arce (2006).

Para efectos tributarios, en el ámbito de la responsabilidad solidaria en la transferencia de activos y/o pasivos, resulta necesario señalar lo que la Ley General de Sociedades define como bloque patrimonial: “1) Un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida, 2) El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida y 3) Fondo empresarial” (González & Nava, 2015).

Es así que, considerando la definición referida, se puede concluir que no resulta jurídicamente posible una escisión de solo pasivos, por lo que técnicamente no alcanzaría el concepto de responsabilidad solidaria en el caso de una escisión de pasivos.

La transformación de sociedades determina una modificación de su forma societaria, lo que no implica un cambio de su personalidad jurídica, por ejemplo, una sociedad de responsabilidad limitada que se transforma a sociedad anónima, situación en la que no se da una adquisición de activos y/o pasivos. En consecuencia, no corresponde hablar de responsabilidad solidaria en esta figura jurídica (González & Nava, 2015, p. 163).

La reorganización de sociedades significa que la sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales, los cuales son aportados a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio las acciones o participaciones que corresponden a dichos aportes. Es así que la emisión de acciones o participaciones determina que la segregación esté referida a activos y pasivos o solo activos, no siendo posible únicamente una segregación de pasivos, por lo que se concluye que la responsabilidad solidaria no resulta aplicable en este último aspecto.

Por otro lado, a diferencia de la fusión acá sí existe pluralidad de entes y por ende deudores, por lo que es técnicamente factible la aplicación de la solidaridad.

Con respecto al límite, se afirma que al igual que en todos los casos y por los mismos argumentos, este alcanzaría solo hasta por el monto del bloque patrimonial transferido en activos y pasivos (González & Nava, 2015, p. 164).

En el caso de las reorganizaciones múltiples tipificadas en la Ley General de Sociedades (artículo 392), en las que se combinan las diferentes figuras tratadas (escisiones múltiples, con o sin fusiones, etc.), le resultarán aplicables en cada caso las reglas analizadas para efectos de la responsabilidad solidaria.

Otras transferencias de activos y/o pasivos

El Código Tributario, en su artículo 17, regula la responsabilidad solidaria en el caso de transferencias de activos y/o pasivos, norma que, se entiende, abarca situaciones distintas a los supuestos de reorganización de sociedades.

La norma resulta bastante imprecisa ya que no delimita la responsabilidad solidaria en dicho supuesto de hecho. Si se aplica una interpretación literal a la norma sería suficiente una transferencia de un activo para que el adquirente se convierta en responsable solidario. Córdova Arce (2006, p. 50) señala como ejemplo al cliente que adquiere existencias al realizar sus compras habituales, en el que adquiere de ella un bien mueble del activo fijo o en cualquier operación de compra de bienes. Resulta claro que en este supuesto no es lógico hablar de que dicho consumidor o comprador se convierte en responsable solidario. No resulta coherente y contradice la regulación en el esquema de responsabilidad por adquisición que tiene como límite el monto del patrimonio transferido tanto en una persona natural como en una persona jurídica, por lo que en este tipo de transferencias el límite debe tener el mismo sentido.

Interpretar la norma tributaria de manera conlleva a situaciones indeseadas que como bien se afirma podrían afectar el tráfico jurídico en la transferencia de bienes cada vez que una empresa o una persona natural compra un bien a alguien que tiene RUC, lo cual resultaría desproporcionado y lo condenaría a su exclusión (González & Nava, 2015, p. 164).

Al respecto, el Tribunal Fiscal señala que debe tenerse en cuenta que la norma antes señalada atribuye responsabilidad solidaria de forma objetiva a aquel que adquiera activos de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica y que al transferir un activo, como una acreencia pendiente de cancelación, dejaría de percibir los ingresos correspondientes, lo que significó perder parte de su capacidad para afrontar sus obligaciones tributarias frente a la Administración.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la RTF n.° 08394-2-2019 indica lo siguiente:

Que este Tribunal, en la Resolución n.° 05357-3-2017 ha señalado que las normas antes glosadas, establecen que, junto al contribuyente, que constituye el obligado tributario principal, el Código Tributario designa a otros sujetos obligados a cumplir la obligación tributaria del contribuyente. Se trata de sujetos que sin realizar el hecho imponible o sin que respecto de ellos se produzca éste, deben cumplir, en los términos señalados por el artículo 9° del Código Tributario, con la obligación que corresponde al contribuyente y que el fundamento para tal designación es, entre otras razones, la necesidad del fisco de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria y lo hace a través de agregar al patrimonio del obligado tributario principal, el patrimonio del responsable para hacer efectiva su acreencia.

...

Que, en el presente caso, conforme se aprecia en el valor impugnado, la atribución de responsabilidad solidaria se sustenta en el supuesto establecido en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario.

Que, al respecto, debe tenerse en cuenta que la norma antes señalada atribuye responsabilidad solidaria en forma objetiva a aquel que adquiera activos de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

...

Que dado que el contribuyente, al transferir una acreencia pendiente de cancelación, dejaría de percibir los ingresos correspondientes, lo que significó perder parte de su capacidad para afrontar sus obligaciones tributarias frente a la Administración, mientras que al recurrente, la adquisición de dicho activo, le significó la posibilidad de percibir mayores ingresos que lo que tenía y, como tal, se benefició de los ingresos con los que el contribuyente hubiera podido afrontar su deuda tributaria, está arreglado a ley que se le imputara responsabilidad solidaria en calidad de adquirente por las deudas del contribuyente, en atención de lo establecido en el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario. (p. 3)

En ese sentido, existe el Informe n.° 085-2019-SUNAT/7T0000 que establece ciertas reglas, como que se debe considerar que la responsabilidad no está limitada al valor de los bienes adquiridos; por ende, la responsabilidad comprende la deuda tributaria que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia. Véase:

En relación con la responsabilidad solidaria por adquisición del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica a que se refiere el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario:

1. No corresponderá la atribución de responsabilidad solidaria respecto de aquellas obligaciones tributarias de estas cuyo nacimiento se produzca con posterioridad a la fecha de acaecida la citada adquisición.

2. Los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica no está limitada al valor de los bienes adquiridos; por ende, la responsabilidad comprende la deuda tributaria que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia.
3. El artículo 20°-A del Código Tributario es aplicable a la responsabilidad solidaria establecida por el citado numeral, en cuanto corresponda.
4. Procede que mediante acciones de cobranza coactiva la SUNAT cobre la deuda tributaria exigible al adquirente del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, respecto de la cual se le haya atribuido responsabilidad solidaria. (p. 5)

Así, en un nuevo Informe n.° 097-2019-SUNAT/7T0000, se precisa que se genera por la adquisición de un negocio en su totalidad, así como por la adquisición de activos o pasivos que reduzcan la capacidad del transferente para asumir el pago de sus obligaciones tributarias, al implicar una afectación significativa en su potencial generación de beneficios económicos futuros:

La responsabilidad solidaria del adquirente, a que se refiere la conclusión 2 del Informe n.° 085-2019-SUNAT/7T0000, se genera por la adquisición de un negocio en su totalidad, así como por la adquisición de activos o pasivos que reduzcan la capacidad del transferente para asumir el pago de sus obligaciones tributarias, al implicar una afectación significativa en su potencial generación de beneficios económicos futuros, como sería el caso de las transferencias de unidades de producción, de líneas de negocio o de bienes que permitan la operatividad de un negocio. (p. 3)

Posteriormente, mediante Informe n.° 173-2019-SUNAT/7T0000 se indica que la “real disminución en el patrimonio” del transferente debe ser entendida como el efecto económico que se produce en este debido a que el hecho de despojarse del activo repercute en la generación de recursos económicos que le permiten cumplir con sus obligaciones tributarias:

- 1.- La expresión “real disminución de su patrimonio”, que fue utilizada en el Informe n.° 097-2019-SUNAT/7T0000 para analizar en qué se fundamenta la atribución de responsabilidad solidaria por la transferencia de activos, no alude al reflejo contable de dicha transferencia en el balance general de la entidad transferente.
2. La verificación de una “real disminución en el patrimonio” del transferente debe ser entendida como el efecto económico que se produce en este debido a que el hecho de despojarse del activo repercute en la generación de recursos económicos que le permiten cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que no ocurriría con la transferencia de cualquier bien, sino -como ya se ha señalado con la transferencia de unidades de producción o líneas de negocio, por ejemplo. (p. 33)

Por su lado, el Informe n.° 084-2018-SUNAT/7T0000 no señala las reglas generales del Informe n.° 339-2003-SUNAT/2B0000, sino el plazo de dos años de efectuada la transferencia, a que se refiere el inciso b del segundo párrafo del citado artículo 17. Se debe tener en cuenta el momento en que la transferencia es comunicada por primera vez a la SUNAT, comunicación que puede ser realizada por el transferente o por el adquirente:

1. La afirmación vertida en la conclusión 2 del Informe n.° 339-2003-SUNAT/2B0000, también es aplicable en el caso de la atribución de responsabilidad solidaria en el supuesto del numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario.

2. Para computar el plazo de dos años de efectuada la transferencia, a que se refiere el inciso b) del segundo párrafo del citado artículo 17°, se debe tener en cuenta el momento en que la transferencia es comunicada por primera vez a la SUNAT; pudiendo ser realizada esta comunicación por el transferente o por el adquirente.
3. El solo hecho de que exista un procedimiento de reclamación o apelación en trámite interpuesto por el contribuyente, no impide que la Administración Tributaria determine qué sujetos son responsables solidarios respecto de la deuda impugnada. (pp. 3–4)

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código Tributario n.° 14306, Normas generales de Derecho Tributario Nacional de Uruguay. (1974, 29 de noviembre). Montevideo. <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974>
- Córdova Arce, A. (2006). Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (pp. 41–54). Instituto Peruano de Derecho Tributario. https://www.ipdt.org/uploads/docs/04_IXJorIPDT_ACA.pdf
- Decreto Supremo n.° 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- González, R., & Nava, J. (2015). Proceso de Cobranza de la Deuda Tributaria. Lex & Iuris Editores.
- Ley de Procedimientos Fiscales. (1998, 13 de julio). Buenos Aires. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- Ley General Tributaria. (2018, 4 de julio [actualizada al 2024]). Madrid. https://boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos&tipo=C&modo=2
- Ley n.° 26887, Ley General de Sociedades. (1997, 9 de diciembre [actualizada al 2021]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H777285>
- Moreno de la Cruz, L., & Velásquez López Raygada, P. E. (2006). Responsable solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (pp. 177–226). Instituto Peruano de Derecho Tributario. http://www.ipdt.org/uploads/docs/11_IXJorIPDT_LMDLC-PEVLR.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2018, 27 de setiembre). Informe n.° 084–2018–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i084-2018-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2019, 18 de junio). Informe n.° 085–2019–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i085-2019-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2019, 15 de julio). Informe n.° 097–2019–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i097-2019-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2019, 7 de noviembre). Informe n.° 173–2019–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i173-2019-7T0000.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2003, 24 de octubre). Resolución n.° 6036–4–2003. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_06036.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 18 de setiembre). Resolución n.° 08394–2–2019. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/2/2019_2_08394.pdf

Artículo 18

RESPONSABLES SOLIDARIOS

Son responsables solidarios con el contribuyente:

1. Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con tributos, si no cumplen los requisitos que señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos.
2. Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.
3. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118, cuando:
 - a) No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
 - b) Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
 - c) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
 - d) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad.

No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener.

4. Los depositarios de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la Administración Tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el Artículo 121 y sus normas reglamentarias. Tratándose de deuda tributaria administrada por la SUNAT, la responsabilidad solidaria del depositario se limita al monto de los tributos, multas e intereses en cobranza.
5. Los acreedores vinculados con el deudor tributario según el criterio establecido en el Artículo 12° de la Ley General del Sistema Concursal, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.
6. Los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del Artículo 16, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que éstos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Artículo 119.

También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.



José Jorge Nava Tolentino

Comentario

En el caso del depositario como responsable solidario, se debe indicar en principio que es aquella persona que tiene a su cargo bienes de otra, respondiendo por su custodia y conservación de manera diligente, y si se trata de valores o dinero, los depositarios podrían ser las entidades bancarias y financieras. Este depositario es una figura que aparece en diversas disciplinas del derecho, ya que si bien es cierto esta custodia de bienes puede darse en un ámbito privado, a través de un contrato con sus propias obligaciones y responsabilidades, es posible también que aparezca dentro de un procedimiento judicial o administrativo en el que es designado por la autoridad competente, generando obligaciones y responsabilidades de especial trascendencia.

La Responsabilidad en Materia Tributaria

Nava (2020) indica que el artículo 118 del Código Tributario señala dentro de los distintos tipos de embargos que puede realizar la Administración Tributaria el de depósito con o sin extracción de bienes¹. Es decir, recae sobre bienes muebles

¹ Al respecto, la norma tributaria establece que el ejecutor coactivo puede ordenar, sin orden de prelación, diferentes tipos de embargo, entre las cuales está la de: Embargo en forma de depósito, con o sin extracción de bienes, el que se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales, u oficinas de profesionales independientes, aun cuando se encuentren en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados, para lo cual el ejecutor coactivo o el auxiliar coactivo podrán designar como depositario o custodio de los bienes al deudor tributario, a un tercero o a la Administración Tributaria.

que siendo afectados requieren que un depositario asuma ciertas obligaciones y conozca sus responsabilidades como tal. Es así que el artículo 18 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva (2008) estable como exigencia que el depositario sea informado acerca de sus obligaciones, así como de sus responsabilidades civiles y penales en caso de incumplimiento de ellas, debiendo consignarse de manera expresa dichas obligaciones y responsabilidades en el acta de embargo.

El numeral 2 del artículo 18 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva (2008) prescribe las siguientes obligaciones del depositario:

- a) Conservar y custodiar los bienes en depósito.
- b) Dar cuenta inmediata al Ejecutor de todo hecho que pueda significar la alteración, de cualquier naturaleza, de los bienes afectados por el embargo, bajo responsabilidad.
- c) Facilitar el acceso permanente a la verificación del estado y conservación de los bienes, así como entregarlos cuando le sea solicitado por el Ejecutor, en las condiciones y en el lugar que éste determine.
- d) El depositario no podrá enajenar el bien embargado.

Conforme a lo establecido por el numeral 4 del Artículo 18° del Código, cuando el depositario sea requerido por el Ejecutor para entregar los bienes y no cumpla con ponerlos a su disposición en las condiciones que le fueron entregados, podrá ser imputado por la SUNAT como Responsable Solidario y/o denunciado penalmente.

En el caso que la deuda fuera mayor al valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Para tal efecto, el valor del bien será fijado por un Perito. De no existir facilidades para que se realice la tasación o cuando el bien haya sido vendido o no se encuentre en poder del depositario, el Perito valorizará el bien empleando los criterios de tasación que estime pertinentes.

Es decir, es a partir de las obligaciones del depositario cuando aparece el concepto de responsabilidad solidaria, en el caso de que este no cumpla con una de las obligaciones que asume, ante el requerimiento hecho por el ejecutor coactivo, que es poner a disposición los bienes embargados en forma de depósito en las condiciones que le fueron entregados.

Por consiguiente, el hecho de que no se entreguen los bienes en la forma en que fueron entregados, sin considerarse el deterioro propio del bien por el paso del tiempo, determinará que el fisco se vea afectado en la recuperación de la deuda tributaria hasta por el monto del valor de los bienes, y en consecuencia se configura una responsabilidad tributaria del depositario, quien responderá hasta por el valor de dichos bienes que le fueron encargados como tal, y en caso de entregarlos deteriorados, hasta por el monto que se determine como perjuicio o deterioro del bien, aspectos que deberán ser determinados con informes periciales.

La Ley General Española (2018), en el artículo 42, regula este aspecto de manera más amplia que la norma peruana, ya que no solo se circunscribe a un tipo de embargo, sino que incluso prescribe un estado anterior a que se configure el embargo propiamente dicho, es decir, norma una expectativa de dicho embargo o su imposibilidad generada por diversos responsables. Es así que considera como responsables tributarios a aquellos que ocultan o transfieran los bienes para impedir la acción de la Administración Tributaria, sea que participen como causantes o colaboradores. También a los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes

de embargo; y los que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. Finalmente, incluye a las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Por su lado, y en la misma línea que la norma española, el modelo de Código Tributario del CIAT establece en su artículo 36 que responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado con la finalidad de impedir su traba (adopción de embargo), y, considerando también a aquellos que por culpa o negligencia incumplan las ordenes de embargo, incluye como responsables a aquellos que con conocimiento del embargo colaboren o consientan en la disposición de bienes.

Es así como en los comentarios de la norma modelo se indica como factor atributivo de responsabilidad al dolo, la culpa o la negligencia, y que con ello se impidan, obstaculicen o colaboren en la frustración de los derechos de la Administración Tributaria, precisando que se puede tratar de comportamientos antes, durante o después del procedimiento de embargo, perjudicando el derecho de cobro de la Administración Tributaria. Se indica también, de manera similar a la norma peruana, que el límite de la responsabilidad será el valor de los bienes o derechos al momento de impedirse, dificultarse o frustrarse el embargo.

En el Perú se regula una situación similar, aunque más restringida, en el ámbito penal, cuando la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo n.º 813), en el artículo 4, tipifica como defraudación tributaria cuando "se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos". Esta norma fue modificada² ampliando el tipo penal en la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria, ya que la norma anterior determinaba dicha responsabilidad penal cuando la simulación del estado de insolvencia se daba iniciaba el procedimiento de verificación y/o fiscalización, dejando abierta la posibilidad de que la simulación pueda suceder en otros estados de la obligación tributaria, como cuando es producto de la propia declaración del deudor tributario.

Es decir, la norma peruana, al tipificar la insolvencia o imposibilidad de cobro, debe entenderse como la ausencia de bienes ya transferidos, u ocultados, en los casos en que se haya iniciado una verificación o fiscalización, o cuando exista deuda tributaria en etapa de cobranza coactiva, siendo que la conducta para evitar el pago pudiera darse en diversos estados o procedimientos tributarios.

En relación con el factor atributivo de responsabilidad, la norma española referida considera a la culpa, al prescribir como supuesto de responsabilidad tributaria a aquellos que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. Es decir, es similar al caso peruano, en donde la responsabilidad tributaria del depositario se dará si este actúa de manera negligente, es decir, con culpa.

Se debe advertir, por otro lado, que las normas del Código Civil resultan aplicables de manera supletoria para efectos de la figura del depositario en tanto no la desnaturalicen, ya que su diferencia esencialmente es en el ámbito en el que se desenvuelven, sea en el derecho privado, o a partir de un procedimiento judicial o administrativo en el que su designación parte de una autoridad competente, pero que siempre requiere su aceptación como tal.

² La modificación fue realizada por el Decreto Legislativo n.º 1114, publicado el 5 de julio de 2012.

Asimismo, se debe indicar que las responsabilidades civiles y tributarias están referidas a aspectos de índole patrimonial por el daño ocasionado al depositante o al fisco, al ser un bien que garantiza la deuda tributaria. No obstante, la responsabilidad del depositario puede además alcanzar el ámbito penal, tema que se verá a continuación.

En el caso de los terceros retenedores, al no exigirse como factor atributivo de responsabilidad la "culpabilidad", se entendería que configurados los supuestos descritos en el Código Tributario en el artículo 18, ocurre la responsabilidad solidaria. Al respecto, la norma señala que la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos de hecho que determinan la responsabilidad, supuestos que son objetivos.

Al regularse a responsables tributarios como depositarios, la norma exige que el incumplimiento se haya realizado por causa imputable al depositario. Al respecto, se debe recurrir a las normas del derecho civil para analizar el tema. El Código Civil, en el artículo 1314, prescribe que quien actúa con la diligencia ordinaria requerida no es imputable por la inejecución de la obligación o por su cumplimiento parcial tardío o defectuoso. Trasladado al ámbito tributario, se diría que el depositario que actúa diligentemente en su obligación de entregar el bien en la fecha requerida por la Administración Tributaria no será responsable tributario. Si el depositario actúa con negligencia resultará responsable por el incumplimiento de dicha obligación.

El Código Civil, en los artículos 1315 y 1972, regula como causa no imputable al caso fortuito o la fuerza mayor, los cuales impiden el cumplimiento de la obligación. También establece como ruptura del nexo causal al caso fortuito o la fuerza mayor, así como el hecho determinante de un tercero. Técnicamente, aquellos supuestos son ajenos al obligado, de manera que no existe causalidad entre la no entrega del bien embargado y el daño al fisco que se genera con ello.

Los depositarios dentro de un procedimiento administrativo vinculado a la deuda tributaria resultan ser terceros al procedimiento tributario de cobranza coactiva, ya que no son parte de la relación jurídica sustantiva y procesal de acreedor y deudor tributario. Estos depositarios aparecen como protagonistas cuando se hace efectivo el embargo en forma de depósito sin extracción o secuestro de bienes.

Es decir, a partir de la designación del depositario, con los deberes y responsabilidades inherentes a su cargo, este tiene bajo su responsabilidad la custodia de bienes que tiene como finalidad garantizar o ser ejecutados para el pago de la deuda tributaria. De ahí que lo que ocurra en perjuicio de los bienes tendrá como efecto reflejo la afectación de la acreencia exigida por la Administración Tributaria.

El depositario puede ser el representante legal de la empresa deudora, un miembro de la empresa o en general un tercero que no la representa, pero que a partir de su designación está vinculado de manera directa con la Administración Tributaria a partir de las obligaciones que tiene a su cargo.

Es así que cuando la Administración Tributaria le solicite al depositario verificar los bienes para constatar su estado de conservación, el depositario entrará en contacto con dicha entidad y deberá permitir ello, salvo exista caso fortuito o fuerza mayor que impida dicho cumplimiento. El Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva no regulan una consecuencia ante el incumplimiento de este deber del depositario; es decir, no hay sanción ni responsabilidad tributaria. Lo más probable que ocurra ante la negativa de facilitar la verificación de los bienes es que la Administración Tributaria requiera su entrega.

Es a partir de un requerimiento de entrega en que el depositario puede ser potencialmente responsable tributario, si no entrega los bienes en la forma en que fueron recibidos. Es por ello que el depositario debe dar cuenta inmediata al

ejecutor coactivo de todo hecho que pueda significar la alteración, de cualquier naturaleza, de los bienes afectados por el embargo. Si la alteración es por causa no imputable al depositario, este no responderá por ello. De ahí que el Código Tributario, en el artículo 18, exija que el incumplimiento se haya realizado por causa imputable al depositario.

Si no comunica dicha alteración, la norma no prescribe una consecuencia a ello, o una responsabilidad objetiva en dicha circunstancia, por lo que aun cuando no haya avisado, el depositario puede demostrar que actuó con la diligencia debida y que la alteración del bien se debió a causas externas a él, con lo cual lo liberaría de una responsabilidad tributaria, salvo que se demuestre que tal demora en informar no permitió que el bien pueda ser repuesto o subsanado.

De igual forma, si los bienes dejan de estar bajo su custodia, por ejemplo, si el depositario es un tercero, porque la empresa decide disponer de ellos de manera gratuita u onerosa, el depositario deberá informar dicha circunstancia a la Administración Tributaria ya que es la circunstancia de diligencia ordinaria que le correspondería realizar como depositario. No hacerlo impediría a la Administración Tributaria actuar de manera inmediata a efectos de que se nombre un nuevo depositario (en caso no haya transferencia de propiedad, sino solo de posesión), se designen nuevos bienes que garanticen la deuda o se persiga el bien afectado, con el propósito de que sean extraídos, con lo cual la omisión podría determinar que el perjuicio al fisco ya esté consumado.

Informar posteriormente podría ser determinante en el sentido de que la imposibilidad de entrega del bien se debiera a dicha demora, lo cual constituiría la negligencia del depositario de no informar oportunamente la disposición de ellos. Si aún, cuando se informara, no fuera posible la entrega, por haber sido enajenado por el deudor tributario y porque las acciones de la Administración hubiesen sido infructíferas, el depositario, habiendo actuado de manera diligente, queda exceptuado de responsabilidad. Ello es coherente con lo establecido en el artículo 1841 del Código Civil, cuando prescribe que el depositario pierde la posesión del bien por un hecho que no le es imputable, quedando liberado de restituirlo y debiendo comunicar al depositante bajo responsabilidad.

En los supuestos referidos, el depositario puede ejercer su derecho de defensa dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, a efectos de liberarse de una responsabilidad tributaria.

Ni el Código Tributario ni el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva regulan la participación del depositario como parte interesada o como tercero dentro de dicho procedimiento administrativo.

La Ley del Procedimiento Administrativo General, en el artículo 61, regula como "administrados" a la "persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo". El depositario, desde su designación, si bien no es acreedor ni deudor tributario, participa en el procedimiento administrativo de cobranza con sus obligaciones y responsabilidades.

Así, la Ley n.º 27444, en el artículo 62, establece que "se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto, aquéllos que sin haber iniciado el procedimiento posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse". En el caso del depositario, si bien no tiene un interés directo sobre la relación jurídico-tributaria entre acreedor y deudor tributario, al ser tenedor de bienes que sirve de garantía o ejecución para cumplir la finalidad del procedimiento coactivo, tiene interés legítimo en cumplir con sus obligaciones y liberarse de toda responsabilidad que podría llevar a convertirlo en deudor tributario. Bajo esa perspectiva se consideraría un administrado.

El depositario como administrado cuenta con los derechos establecidos en el artículo 66 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, entre ellos acceder a información de los expedientes administrativos en que sean parte, salvo excepciones de la ley. La pregunta es si a partir de ello el depositario puede acceder al procedimiento de cobranza seguido contra el deudor tributario.

En primer lugar, se debe señalar que el depositario no es parte del procedimiento coactivo, sino un tercero ajeno a él que debe cumplir ciertas funciones como tal. Por ende no es posible su acceso salvo en lo estrictamente referido a su participación. En segundo lugar, el acceso al expediente coactivo, siendo una prerrogativa de las partes de él, resulta posible requerir su información en la medida que en él no haya información que constituya reserva tributaria, es decir, si en él no se encuentra información sobre la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o cualesquiera otros datos relativos a ellos. El artículo 85 del Código Tributario prescribe como excepción a la reserva tributaria si el expediente está concluido y es para fines de investigación.

El artículo 66 de la Ley del Procedimiento Administrativo General también establece como derecho del administrado el ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o cuestiones de las decisiones y actuaciones de las entidades. Bajo esa premisa el depositario podrá cuestionar las decisiones y actuaciones relacionadas con su participación como tal en el procedimiento de cobranza.

Al respecto, el artículo 71 de la misma norma, la Ley n.º 27444, al regular sobre los terceros con interés legítimo que pudieran ser afectados con la resolución que se emita en el procedimiento, precisa que estos tienen derecho a que se les comunique en su domicilio. A su vez, la norma establece que “los terceros pueden apersonarse en cualquier estado del procedimiento, teniendo los mismos derechos y obligaciones de los participantes en él”. Como se ha advertido, los derechos son, entre otros, a impugnar o cuestionar las decisiones de la Administración. En el caso del depositario en un procedimiento de cobranza, las resoluciones que pueden tener incidencia en él son:

1. La que ordene el levantamiento o variación del embargo sobre los bienes de los que es depositario, quedando dichos bienes desafectados, y por ende se libera de responsabilidad.
2. La que ordene la verificación de los bienes.
3. La que ordene la entrega de los bienes afectados en la fecha y el lugar previsto por la autoridad competente.
4. La que determine la no entrega en el lugar previsto.
5. La que atribuya la responsabilidad tributaria por no entrega por causa imputable al depositario, estableciendo el monto de la atribución.
6. Otras que se relacionen con su función como depositario o con los bienes sobre los que recae dicha función.

En las primeras cuatro, el depositario resulta ser un tercero al procedimiento de cobranza entre el acreedor y deudor tributario, que sin embargo puede alegar situaciones que impidan su cumplimiento como tal en la fecha o el lugar previsto. Por ejemplo, si resulta oneroso cumplir con la entrega en el lugar señalado por la Administración Tributaria, puede así señalarlo y ponerlo a disposición en el lugar donde se encuentren los bienes, a efectos de que sea la propia Administración Tributaria la que lo extraiga del lugar.

En el supuesto 5 referido, el depositario se convierte en parte de un nuevo procedimiento iniciado en su contra, en el cual lo convierten en deudor tributario a partir de un incumplimiento de entrega de bienes como tercero dentro de un procedimiento de cobranza. El supuesto 6 es general y garantiza el debido proceso de poder ejercer el derecho de contradicción que le asiste como administrado y sujeto de derecho.

El acto administrativo que atribuye la responsabilidad tributaria establecerá que el

depositario no actuó con la diligencia debida y por causa imputable a él no entregó los bienes embargados sobre los cuales tenía el deber de custodia. Asimismo, la resolución establecerá el monto de los bienes no entregados sustentados en una tasación con perito respectivo, monto que determinará el quantum de su responsabilidad, y finalmente dicha atribución y su pago permitirán que el pago se destine a la deuda tributaria que el fisco dejó de recuperar ante la ausencia de los bienes requeridos para su ejecución.

La deuda tributaria sobre la que responderá el depositario debe ser exigible, es decir, conforme al artículo 115 del Código Tributario, y no debe existir causal de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza que se le sigue al deudor tributario como contribuyente. Ello tiene sentido por cuanto la figura del depositario surge a partir de un embargo en forma de depósito, y un embargo como medida de ejecución solo es factible dentro de un procedimiento de cobranza que se sustenta en deuda exigible.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución de observancia obligatoria n.º 01194-1-2006 lo siguiente: "La cobranza únicamente podrá hacerse efectiva en tanto la deuda tributaria contenida en la RD 024-3-0009228 (del contribuyente) constituya deuda exigible en los términos establecidos en el artículo 115º del Código Tributario".

Ello se sustenta en tanto la deuda tributaria sobre la cual responde el depositario es la misma que bien siendo exigible coactivamente al contribuyente como deudor tributario; por ende, no resulta legalmente posible que la Administración Tributaria la exija como si se tratara de dos deudas tributarias distintas.

Asimismo, no debe haber procedimiento de prescripción en trámite vinculado a la deuda tributaria sobre la cual recaerá la responsabilidad tributaria, ello por cuanto si bien no es una causal expresamente señalada en el Código Tributario, al tratarse de una misma deuda tributaria, ella debe ser exigible, si ella no es tal no resulta posible la exigibilidad de la deuda tributaria al responsable solidario.

El Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia³ señaló en sus considerandos que procede una queja cuando el ejecutor pretende continuar con el procedimiento de cobranza de una deuda cuya prescripción se ha invocado, lo que a nuestro entender equivale a una suspensión de una acción de cobranza en tanto el pronunciamiento respecto de la prescripción no se dé.

Que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario, por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, y por tanto, el recurso de queja permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, no cabe duda que en vía de queja procede que el deudor tributario solicite al Tribunal Fiscal la corrección de las actuaciones del ejecutor coactivo en cuanto pretende continuar con el procedimiento de cobranza coactiva de una deuda tributaria cuya prescripción le ha sido invocada por el deudor tributario.

Ello ha sido ratificado en diversa jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal en sus resoluciones N° 12880-4-2008 y en la RTF 226-Q-2016:

En efecto, si el ejecutor coactivo tiene el deber de verificar que la deuda sea exigible coactivamente y omite analizar si la deuda ha prescrito, ello implicaría que el citado funcionario ha omitido tal verificación,

³ En reiterados pronunciamientos: las resoluciones n.os 05634-2-2003, 05924-1-2003 y 06036-4-2003.

contraviniendo así las reglas del procedimiento y afectando indebidamente al deudor, lo cual da competencia al TF para emitir un pronunciamiento al respecto en la vía de queja.

Procede que el deudor tributario solicite al Tribunal Fiscal las actuaciones del ejecutor coactivo cuando este pretende continuar con el procedimiento de cobranza coactiva de una deuda tributaria cuya prescripción ha sido invocada y sobre la cual no ha emitido pronunciamiento o ha denegado la petición.

Por ende, si se pretende exigir una deuda tributaria al depositario como responsable solidario, este podrá utilizar medios de defensa respectivos, los cuales se analizarán en el numeral siguiente.

Indicar, que técnicamente es posible que en un proceso de fiscalización y ante una deuda aun no exigible, se adopte una medida cautelar previa de depósito sin extracción de bienes que al convertirse en una de depósito con extracción se ordene al depositario la entrega de los bienes y en caso de no hacerlo se convierta en responsable solidario.

Si bien es una situación atípica por cuanto al no existir una deuda exigible, el orden de la desposesión de los bienes podría resultar una acción desproporcionada que genere daños, siendo que solo una situación debidamente justificada por el ejecutor coactivo ameritaría su adopción. No obstante, en el caso de que ello suceda, en el mismo proceso de fiscalización aparecerían dos deudores tributarios de una deuda no exigible. La misma lógica opera en una medida cautelar previa en forma de retención.

El tercero retenedor es aquel tercero a la relación jurídica tributaria dentro del procedimiento de cobranza entre la Administración Tributaria y el deudor tributario. Este es notificado por el ente tributario a efectos de dar cumplimiento al mandato de retención ordenado, definido en el numeral 4 del artículo 118 del Código Tributario dentro del embargo en forma de retención.

Es decir, el tercero retenedor dentro del procedimiento de cobranza coactiva resulta ser un tercero obligado a informar a la Administración Tributaria la existencia o no de los bienes, valores y derechos de crédito del que es titular el deudor tributario, los cuales quedarán afectados. La obligación del tercero resulta ser un deber tributario de informar y retener el monto del bien o derecho del deudor tributario; es decir, no cumple una obligación tributaria.

En el modelo de Código Tributario del CIAT no se ha regulado al tercero retenedor de manera específica. Refiere la figura del agente de retención o percepción, que es un supuesto distinto y que se asemeja a lo previsto en el artículo 10 del Código Tributario, según el cual pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario.

El artículo 140 del modelo de Código Tributario del CIAT, al analizar la tramitación del embargo, señala los bienes sobre los que puede recaer y, en ellos, el dinero en cuentas bancarias y los créditos a su favor; no regulando de manera expresa la retención es a terceros que pueda generar una conducta específica que pueda generar un supuesto de responsabilidad solidaria. Sí resulta importante resaltar la regulación de la inhibición de bienes dentro de las facultades de cobranza, es decir la no disposición, cuando hubiere peligro de que el deudor se ausente, enajene u oculte sus bienes. Esta facultad no está señalada expresamente en la legislación tributaria; no obstante, es posible en el escenario de la medida cautelar genérica que recoge la norma tributaria de la teoría cautelar del Código Procesal Civil.

En el caso del embargo que pudiera afectar un crédito o una cuenta bancaria, si bien el modelo de CT del CIAT no lo regula en detalle, resultaría posible, y la responsabilidad solidaria se daría, bajo el artículo 36 ya referido, dentro del cual correspondería se determine la responsabilidad de un tercero retenedor hasta el importe del valor del monto de la retención como monto a embargar, si adoptan alguna de las conductas ahí descritas, es decir si son causantes o colaboran en la ocultación maliciosa de dicha acreencia con la finalidad de impedir el embargo de retención, y también si por culpa o negligencia incumplan las ordenes de embargo, o que el tercero colabore o consienta en la disposición de bienes; siendo escenarios no objetivos como el CT peruano, sino que incluyen en las conductas la teoría subjetiva con el dolo o la culpa, como factor atributivo de responsabilidad.

Por otro lado, el artículo 170 del código tributario de Chile establece que en caso de que la persona natural o jurídica que deba efectuar la retención y/o proceder a la entrega de las cantidades embargadas, no diere cumplimiento al embargo trabado por el recaudador fiscal, quedará solidariamente responsable del pago de las sumas que haya dejado de retener. Es decir, se trata de una fórmula similar a la peruana. No obstante, esta última establece en el artículo 18 hasta 4 supuestos o conductas que alcanza la responsabilidad solidaria.

La norma colombiana, a su vez, establece en el artículo 793 que responden con el contribuyente por el pago del tributo los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor. Si bien es cierto que el tercero retenedor en estricto no se compromete a pagar la deuda del deudor, el destino del embargo tiene como objetivo el pago de dicha obligación, por lo que es la norma más cercana para establecer una posible responsabilidad solidaria del tercero como retenedor.

El artículo 6 de la norma argentina regula los supuestos de responsabilidad solidaria de manera muy similar a la norma 16 peruana. No regula de manera específica a los terceros retenedores de montos embargados, incluyendo solo el supuesto de los agentes de retención y percepción, indicando en el artículo 8 que los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, una vez vencido el plazo de quince días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado.

El tercero retenedor tiene el deber de informar si existen bienes o derechos a favor del deudor tributario, los cuales quedarán afectados como consecuencia del embargo ordenado por la Administración Tributaria. En caso de que el tercero retenedor no cumpla con dicho deber puede generarle dos consecuencias:

- Una de carácter sancionador por el incumplimiento del deber de informar.
- Una de responsabilidad tributaria, si se da alguna de las circunstancias tipificadas en el Código Tributario (numeral 3 del artículo 18).

Ambas consecuencias se analizarán a continuación.

El artículo 118 del Código Tributario establece lo siguiente en relación con el embargo en forma de retención:

El tercero no podrá informar al ejecutado de la ejecución de la medida hasta que se realice la misma. Si el tercero niega la existencia de créditos y/o bienes, aun cuando estos existan, estará obligado a pagar el monto que omitió retener, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario de acuerdo a lo señalado en el inciso a) del numeral 3 del Artículo 18; sin perjuicio de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6) del Artículo 177 y de la responsabilidad penal a que hubiera lugar.

En el primer aspecto, establece una responsabilidad tributaria de los terceros que niegan la existencia de bienes, aun cuando existan, y hace referencia al inciso a del numeral 3 del artículo 18. Sin embargo, notamos que dicho numeral regula 4 literales con diferentes supuestos⁴ de responsabilidad tributaria de los terceros retenedores, que han sido analizados en la primera sección del presente trabajo, y no solo el literal a que regula la negativa de existencia de créditos. En efecto, además regula la no comunicación, la no retención, o la retención y no entrega, lo cual denota que las respectivas reformas tributarias de los años 2003–2004 y 2006–2007 detallaron los supuestos de responsabilidad tributaria de los terceros retenedores⁵.

El tercero retenedor será responsable en caso de que no cumpla con su mandato de retención sobre los bienes y derechos que tuviera en su favor el contribuyente. Es así que, conforme al artículo 18 del Código Tributario, responderá hasta por el monto que debió ser retenido, estableciéndose el límite de su responsabilidad. Para determinar dicha responsabilidad, la norma tributaria referida establece que la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad, como comprobar la existencia de créditos y que estos fueron negados.

Así también, el Código Tributario permite un incumplimiento tardío o una subsanación ante el incumplimiento del mandato de retención. Es decir, aun cuando haya negado la existencia de los bienes y derechos del deudor tributario, o los haya comunicado y no entregado, puede posteriormente entregar lo que se debió retener y con ello ya no opera la responsabilidad; no obstante, la infracción ya fue cometida.

Resulta pertinente señalar que el tercero retenedor tiene una obligación de entregar una acreencia al deudor tributario en virtud de una relación jurídica civil, es decir, en virtud de un acto jurídico, el cual podrá tener modalidades como plazo, condición o cargo, que debe cumplirse para hacerse efectiva la prestación de dar. En otras palabras, si la acreencia responde a un contrato que debe cumplirse en un plazo determinado, la Administración Tributaria no puede exigir su entrega en un plazo menor a lo establecido en el acto jurídico, bajo el marco del embargo en forma de retención.

Siendo que los plazos del acto jurídico deben respetarse, entre tercero y deudor tributario, solo será posible la configuración de algunos de los supuestos de responsabilidad tributaria, vencido el plazo establecido en el acto jurídico.

De igual forma, si la ausencia de retención y por ende la no entrega se debe a una falta de liquidez del tercero retenedor, por ejemplo por tratarse de una obligación surgida de un contrato entre deudor y tercero, al estar frente a una imposibilidad de entregar un derecho de crédito en el ámbito del derecho común, operará un incumplimiento de obligaciones y por ende la no entrega del monto no configurará un supuesto de responsabilidad tributaria, por cuanto los supuestos previstos parten de la premisa de la “voluntad”, como la no comunicación, la no retención, o la retención y no entrega, y en consecuencia la posibilidad de cumplimiento del tercero y no su imposibilidad de cumplimiento.

La ausencia de liquidez es un supuesto que ha analizado el Tribunal Fiscal (1990) y no genera un supuesto de responsabilidad tributaria. Aunque se trata de un caso del representante legal, la lógica es la misma. El Tribunal señaló que no procede la imputación de responsabilidad solidaria si ha quedado establecido que el representante legal no pagó los tributos a su cargo por ausencia de liquidez.

Un supuesto poco abordado en nuestra bibliografía es el supuesto de responsabilidad solidaria de los acreedores vinculados con el deudor tributario

4 Supuestos que fueron incorporados con los decretos legislativos n.os 953 y 981.

5 Sin embargo, no se concordó con el artículo 118 del Código Tributario, que mantuvo su redacción anterior, y señala el literal a del numeral 3 del artículo 18 en el caso de la negativa de existencia de créditos, cuando dicho supuesto está regulado en el literal b del numeral 3 del artículo 18.

según el criterio establecido en el artículo 12 de la Ley General del Sistema Concursal, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.

Este supuesto es objetivo, es decir, no exige, como factor atributivo de responsabilidad, al elemento subjetivo del dolo o la culpa. En ese sentido, de verificarse la vinculación que establece la norma concursal, señalando de manera enumerativa y no taxativa situaciones como i) el parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad entre ambas partes, o entre una de ellas y los accionistas, socios, asociados de la otra parte, o entre una de ellas y los accionistas, socios o asociados de la otra, o entre quienes ostenten tal calidad; ii) el matrimonio o concubinato; iii) la relación laboral, que implique el ejercicio de labores de dirección o de confianza; iv) la propiedad directa o indirecta del acreedor o deudor en algún negocio de su respectiva contraparte (excluyéndose de esta condición los trabajadores que sean acreedores de las cooperativas de trabajo); v) la asociación o sociedad, o los acuerdos similares entre acreedor y deudor; vi) la existencia de contabilidad común entre las actividades económicas de acreedor y deudor; o vii) la integración común de un grupo económico en los términos señalados en la ley de la materia.

Así, en el inicio del procedimiento por parte del deudor se debe precisar esta información, conforme lo señalan los artículos 24 y 25, aunque el supuesto de responsabilidad resultaría aplicable en el caso del inicio del proceso concursal por parte de los acreedores vinculados, siendo que debe precisar dicha vinculación conforme al artículo 26. En ese sentido, bastará la comprobación de que la información es falsa y no se consignó la vinculación exigida para que el acreedor vinculado se convierta en responsable solidario.

La norma no establece el quantum de la responsabilidad solidaria, ya que a diferencia de los demás supuestos que parte de un incumplimiento de un embargo que tiene un monto que delimita el aspecto cuantitativo de la responsabilidad, como el supuesto del tercero que debe entregar un buen o crédito al deudor tributario (depositario o tercero retenedor) o al fisco (en caso de agentes de retención o percepción), sino todo lo contrario, es acreedor del deudor concursado; no siendo un supuesto en que la Administración Tributaria tenga como expectativa el pago de la obligación tributaria, sino más bien compite con ella en el concurso de acreedores. Entonces, la interrogante es cuál es el límite o alcance de dicha responsabilidad solidaria del acreedor vinculado: ¿el monto de su acreencia? ¿Toda la deuda tributaria sometida a proceso concursal?

El primer supuesto se aleja de la lógica de los alcances de la responsabilidad solidaria de los depositarios, terceros retenedores y agentes de retención o percepción, que alcanza el monto que el fisco tiene como expectativa de cobro y que ante tal conducta de incumplimiento la sanciona con el pago hasta dicho monto; no obstante, el supuesto del acreedor vinculado es una situación opuesta a la referida.

Si se tratara de una responsabilidad por toda la deuda, como la que han señalado la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para el caso de la transferencia de activos y/o pasivos, del artículo 17, por tratarse de una "real disminución en el patrimonio" del transferente, y que se entiende como el efecto económico que se produce en este, debido a que el hecho de despojarse del activo repercute en la generación de recursos económicos que le permitiría cumplir con sus obligaciones tributarias. Si partimos de la premisa de que el tercero es quien se beneficia con dicha transferencia; y en el caso del acreedor vinculado su acreencia se asemejaría al "bien transferido", el alcance de la responsabilidad de la deuda tributaria podría ser por toda ella, siempre que la acreencia tenga un fundamento similar a la transferencia que sea trascendente, como una unidad de negocio, o el equivalente a una real disminución del patrimonio, que afecte el pago de la deuda tributaria,

lo cual determinaría un sustento o fundamento en su alcance por toda la deuda tributaria. Caso contrario o en otro supuesto resulta una tarea jurisprudencial y de los principios que integran la norma tributaria.

Finalmente, el Código Tributario establece la responsabilidad solidaria con el contribuyente (consorcio) de los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejan de ser tales. Es decir, la norma legal establece una responsabilidad simultánea de los integrantes del consorcio con este, cuando aún está operando esta ficción jurídica; y la responsabilidad se extiende en el tiempo cuando el consorcio deja de operar o deja de ser tal. En otras palabras, la Administración Tributaria podría actuar de manera indistinta en el cobro del pago de una deuda tributaria tanto al consorcio como a sus integrantes. Al respecto, en la RTF n.º 11848-10-2015, atendiendo a que las deudas contenidas en la resolución de determinación de responsabilidad solidaria emitida por la SUNAT correspondían a deudas del consorcio, el Tribunal Fiscal concluyó que dichas deudas son atribuibles solidariamente al recurrente en su calidad de consorciado, en tanto fue miembro del consorcio.

Al tratarse de una atribución de responsabilidad solidaria se requiere que sean atribuidos conforme lo señala el artículo 20-A in fine del Código Tributario, de tal forma que quien es atribuido como responsable pueda ejercer el derecho de contradicción o defensa como garantía de un debido proceso, ya que podría ocurrir alguna situación de inexigibilidad de la deuda tributaria, pago ya realizado, o relacionado con el contrato de consorcio que determine su no participación como parte integrante del consorcio que pudiera alegar, y que correspondería evaluar a la Administración Tributaria.

Esta responsabilidad tributaria que señala la ley ha sido materia de diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal⁶, siendo una responsabilidad objetiva que analiza como elemento determinante de la responsabilidad el no pago de la deuda tributaria, alcanzando la responsabilidad a sus integrantes, sin que se analice si el consorciado participó o no en la gestión, administración o ejecución del servicio u obra a realizar por parte del consorcio, o si el incumplimiento se debió a una situación de dolo o negligencia grave. Ello no es materia de revisión, ya que no lo exige la norma, como por ejemplo lo regula el artículo 16 del Código Tributario en el caso de la responsabilidad solidaria de los representantes legales. Esta responsabilidad objetiva de evaluación del supuesto de hecho establecido en la norma tributaria la señala el Tribunal Fiscal en su Resolución n.º 12279-1-2015.

En el caso de una pérdida de fraccionamiento tributario de un consorcio que deja de operar, la norma permite accionar de manera simultánea con la exigencia del pago a los consorciados o integrantes del consorcio, durante su vigencia o cuando deja de operar, ya que la pérdida de fraccionamiento se convierte en una deuda exigible no cancelada y por ende habilita al ente recaudador a poder accionar coactivamente con sus integrantes, previa atribución de la responsabilidad solidaria, como garantía del debido proceso conforme se ha manifestado.

Definido el carácter objetivo de la responsabilidad tributaria de los integrantes del consorcio, el tema a analizar es el alcance de la responsabilidad solidaria de los integrantes del consorcio.

Establecida la responsabilidad solidaria de los integrantes del consorcio, los convierte en deudores tributarios en calidad de responsables, por lo que les resultan aplicables las reglas establecidas en el artículo 20-A del Código Tributario relacionado con los efectos de la responsabilidad tributaria en los contribuyentes y en los responsables, norma que regula aspectos de extinción de deuda tributaria, los alcances de los actos de interrupción y suspensión de la prescripción, la

6 En sus resoluciones n.os 00056-2-2015, 01523-4-2016 y 15702-2-2014.

impugnación de la atribución de la responsabilidad solidaria y de la deuda que ella contiene, y los efectos y alcances de la suspensión y conclusión de la cobranza de la deuda tributaria.

Con relación al alcance de la responsabilidad solidaria de los integrantes del consorcio, la pregunta es si les alcanza por la totalidad de la deuda tributaria impaga o si ella se circunscribe al porcentaje de participación en los beneficios y pérdidas que tiene según el contrato suscrito y que se entienda en partes iguales en caso no esté definido en el contrato, siguiendo el sistema de participación de los consorciados que regula el artículo 448 de la LGS. La norma tributaria no ha regulado ello, no ha establecido los límites de la responsabilidad de los integrantes, como por ejemplo sí se regula en el caso de los responsables solidarios de los herederos, legatarios en calidad de adquirentes, en el caso de la reorganización de sociedades que se regula de manera expresa en la LGS, o en el caso de los depositarios o terceros retenedores, sobre los cuales los artículos 1 y 18 del Código Tributario señalan de manera expresa el límite de la responsabilidad.

La interpretación para determinar el límite de la responsabilidad puede ser que se apliquen las reglas de participación que señala la LGS y que según ello la responsabilidad de la obligación impaga alcance a cada consorciado hasta por el porcentaje participación que tiene en el consorcio, o que al no existir una limitación de su responsabilidad tributaria ella sea sobre la totalidad de la deuda impaga en cada integrante del consorcio, asistiéndole el derecho de repetición a quien realiza el pago, pudiendo dirigirse contra el otro integrante del consorcio, que ante la cancelación de la deuda tributaria se liberó de su pago frente a la Administración Tributaria. El Tribunal Fiscal ha optado por la responsabilidad total de la deuda tributaria, en su Resolución n.º 12279-1-2015, a saber:

Que en cuanto señala que se le atribuya responsabilidad solidaria por las deudas del consorcio, en todo caso tendría que atribuírsele el cobro de la deuda en forma proporcional a su participación en el consorcio, cabe señalar que no se ha regulado dicho supuesto en el penúltimo párrafo del artículo 18º del Código Tributario.

La Administración tributaria puede cobrar a cualquiera de las partes del consorcio el íntegro de la deuda tributaria, pudiendo el sujeto a quien se le impuso el pago del tributo del consorcio solicitar a las otras partes contratantes la devolución del tributo pagado en virtud de lo dispuesto por el artículo 20º del Código Tributario.

Con lo cual, cualquiera de los consorciados puede ser responsable solidario de las deudas tributarias del consorcio. Siendo ello así, el siguiente cuestionamiento es qué bienes se puede afectar dentro de un procedimiento de cobranza al consorcio y a sus integrantes como responsables solidarios. Como se ha analizado, el consorcio no es una persona jurídica y como tal no adquiere bienes para sí, sino para sus integrantes, o en caso de ser de ambos aplican las reglas de la copropiedad.

Por otro lado, el consorcio como titular de ciertas acreencias en los contratos de obra o servicios que participe, se establece el representante del consorcio quien lo representará para efectos de la ejecución del contrato y por otro lado que uno de sus integrantes sea quien realice el cobro de las acreencias a favor del consorcio y este lo distribuirá internamente entre sus consorciados. Al respecto, el Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (2012), al regular la participación de proveedores en consorcio en las contrataciones del Estado, señala como uno de los requisitos del contrato de consorcio “identificar al integrante del consorcio a quien se efectuará el pago y emitirá la respectiva factura o, en caso de llevar contabilidad independiente, señalar el Registro Único de Contribuyentes (RUC) del consorcio” (p. 10).

Esto se explica por cuanto el consorcio no es una persona jurídica independiente de sus integrantes sino un contrato de colaboración empresarial, y para efectos tributarios se crea la ficción jurídica con todos los efectos tributarios vistos en el presente análisis. Considerando que los integrantes del consorcio se convierten en deudores tributarios en calidad de responsables por las deudas tributarias no pagadas por el consorcio, el total del patrimonio de cada integrante responderá y podría ser embargado dentro de un procedimiento de cobranza coactiva. Gálvez (s.f.) analiza que los consorciados responden con el íntegro de su patrimonio, considerando los términos previstos en el contrato de consorcio, y esta posición parte por reconocer que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el consorcio, a pesar de que sea este quien realiza el hecho generador, siendo que, en cualquier caso, la relación jurídico-obligatoria surge entre el Estado (sujeto activo) y las partes del contrato de consorcio (sujetos pasivos). No obstante, indica que esta posición podría contravenir lo dispuesto en la LIR y la Ley del IGV, en las que expresamente se reconoce al consorcio como sujeto pasivo de obligaciones tributarias.

Al respecto, cabe indicar que el responsable solidario no realiza el hecho generador del tributo, sino que resulta responsable por hechos imponibles realizados por terceros ajenos a él, y por mandato de la ley responde por una deuda tributaria no generada por sus propios actos. Asimismo, debido a esta conversión en deudor tributario le alcanza la posible afectación de todo su patrimonio como cualquier deudor tributario, no contraviniendo la calidad del sujeto pasivo del consorcio, sino más bien incorpora nuevos sujetos pasivos como responsables.

Finalmente, ante la interrogante del alcance de la deuda tributaria por el que responden los consorciados, corresponde considerar la Carta n.º 035-2015-SUNAT/600000, la cual señala que la responsabilidad solidaria entre sujetos miembros de entes colectivos sin personalidad jurídica a que se refiere el último párrafo del artículo 18 del TUO del Código Tributario alcanza no solo a la deuda tributaria que por conceptos de tributos y sus respectivos intereses hubieran generado los referidos entes por la realización de sus operaciones, sino también a las multas e intereses moratorios correspondientes, aplicables por las infracciones cometidas por estos.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código Tributario. (2017, 23 de noviembre [actualizado al 2024]). Santiago. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>
- Decreto Legislativo n.º 295, Código Civil. (1984, 25 de julio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Decreto Legislativo n.º 813, Ley Penal Tributaria. (1996, 20 de abril [actualizado al 2012]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H770772>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Gálvez, J. (s.f.). Consorcios con contabilidad independiente: ¿Qué bienes pueden afectarse para el pago de obligaciones tributarias?
- Ley de Procedimientos Fiscales. (1998, 13 de julio). Buenos Aires. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

- Ley General Tributaria. (2018, 4 de julio [actualizada al 2024]). Madrid. https://boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos&tipo=C&modo=2
- Ley n.° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Nava, J. (2020). La responsabilidad tributaria: la impugnación en el caso de los depositarios y terceros retenedores [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio de Tesis PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/17274>
- Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado. (2012, 19 de setiembre). Directiva n.° 016–2012–OSCE/CD. Lima. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/936297/MODIFICACION_DIRECTIVA_016-2012_CONSORCIOS20200704-25584-urd5ju.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2015, 12 de junio). Carta n.° 035–2015–SUNAT/60000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/c035-2015.pdf>
- Tribunal Fiscal. (1990, 15 de marzo). Resolución n.° 23264. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1990/0/1990-023264-0.PDF
- Tribunal Fiscal. (2006, 7 de marzo). Resolución n.° 01194–1–2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_01194.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015a, 4 de diciembre). Resolución n.° 11848–10–2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/10/2015_10_11848.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015b, 16 de diciembre). Resolución n.° 12279–1–2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_12279.pdf

Artículo 19

RESPONSABLES SOLIDARIOS POR HECHO GENERADOR

Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

 **José Jorge Nava Tolentino**

Comentario

Esta norma determina una regla propia de la solidaridad ante un mismo hecho generador, situación que se puede visualizar en la Ley n.º 28008, que en su cuarta disposición complementaria regula la responsabilidad del importador y de la empresa verificadora:

El importador y la empresa encargada de la verificación de la importación, cuando se presentan las discrepancias, en cuanto a la valoración, cantidad, calidad, descripción, marcas, códigos, series, partida arancelaria serán responsables solidarios por el pago en la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondían abonar y demás cargos aplicables por moras y multas, según corresponda.

Como se puede advertir en la norma, considera un mismo hecho generador para el importador y la empresa encargada de la verificación de la importación.

El Tribunal Constitucional, en el Expediente n.º 2226-2007-PA/TC, analiza esta norma aduanera para el caso concreto y señala que la norma objeto de cuestionamiento genera un estado de responsabilidad solidaria en el que tanto el importador como las empresas verificadoras deben responder con el pago de la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondía abonar, sin perjuicio de los demás cargos aplicables por moras o multas.

El Tribunal Constitucional indica que esta responsabilidad solidaria surge en razón de ciertos factores de conexión con el contribuyente, o como un mecanismo sancionatorio, y que conforme a la lógica descrita, y si bien se pueden crear

responsabilidades solidarias, estas se condicionan a dos supuestos: i) conexión con el contribuyente, siendo que al caso de autos no podría aplicarse el régimen tributario, sino las cargas del derecho administrativo, propio de las concesiones; y ii) mecanismos sancionatorios, que en el caso específico no se consideran aplicables, dado que si se admite la existencia de dos sanciones (multas y responsabilidad solidaria) generadas por un mismo hecho, *prima facie*, dicho tratamiento resultaría, en no poca medida, contrario a la regla *ne bis in idem*.

Cesar Villegas Evano (2019) indica en este escenario de la responsabilidad solidaria por el mismo hecho que en doctrina es denominada responsabilidad paritaria caracterizándose por ser contribuyentes solidarios entre sí, en la medida que todos realizaron el mismo hecho imponible cuyos efectos son, al mismo tiempo, referibles a distintos sujetos que se encuentran ligados a aquel en la relación prevista por la ley, de manera que todos a la vez quedan solidariamente obligados.

En materia de responsabilidad civil se sustentaría en la concausalidad cuando el hecho de un tercero ha contribuido a causar el daño sin constituir un caso de fuerza mayor para la persona demandada, lo que significa que el daño tiene dos causas y que la persona demandada y el tercero son coautores. En materia de responsabilidad extracontractual, cuando muchos autores han contribuido a la realización de un mismo daño, están obligados a repararlo *in solidum* (Fabre-Magnan, 2015, pp. 222–223).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Fabre-Magnan, M. (2015). *Droit des obligations. 2–Responsabilité civil et quasicontrats*. Presses Universitaires de France.
- Ley n.º 28008, Ley de los Delitos Aduaneros. (2003, 19 de junio [actualizada al 2023]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H846919>
- Tribunal Constitucional. (2007, 26 de noviembre). Expediente n.º 2226–2007–PA/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02226–2007–AA.pdf>
- Villegas Evano, C. (2019). *Código Tributario comentado. 50 años después y más*. Editora y distribuidora Editores Legales.

Artículo 20

DERECHO DE REPETICIÓN

Los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

La figura de la repetición es una institución jurídica del derecho civil que permite, en una relación jurídica sustantiva de varios deudores, el derecho a que se le restituya lo pertinente, ya que las modalidades o situaciones en los deudores solidarios pudieran tener modalidades o alcances distintos.

Osterling Parodi y Castillo Freyre (2001) señalan, al analizar la solidaridad pasiva, suponiendo que uno de los codeudores solidarios haya pagado la totalidad de la deuda, si acaso le corresponde algún recurso contra sus codeudores. Para ello consideran la solución en el derecho romano, la cual califican como confusa.

El civilista indica que en la doctrina se encuentran tres sistemas: 1) el primero, que niega en absoluto el recurso por considerarlo incompatible con la naturaleza de la obligación solidaria; el deudor que ha pagado la totalidad de la deuda —se sostiene en este sistema— ha pagado lo que debía, y por consiguiente faltaría toda razón para concederle recurso alguno contra sus codeudores; 2) el segundo sistema, radicalmente opuesto al anterior, que establece como principio indiscutible el derecho del deudor para entablar el recurso, el cual responde al propósito de impedir que los codeudores se enriquezcan a costa de quien hizo el pago; y 3) el tercer sistema, intermedio entre los dos anteriores, que enseña que en la cuestión del recurso no puede darse una solución absoluta: el recurso procederá o no, según que entre los codeudores solidarios haya existido o no una comunidad de intereses.

Finalmente, añade que el Código Civil Peruano de 1984 ha seguido el tercer sistema: el recurso procederá o no según haya existido o no una comunidad de intereses. Si existe entre los codeudores solidarios una comunidad de intereses, el recurso

procede en la medida del interés que cada uno tenga en la operación. Las partes podrán ser iguales o desiguales, siendo que en el Código Civil se presume la existencia de esta comunidad conforme se desprende del artículo 1203 del Código Civil.

Y si se revisa la norma civil, se advierte que el artículo 1197, que regula los efectos de suspensión de la prescripción, indica que el deudor constreñido a pagar puede repetir contra los codeudores, aun cuando estos hayan sido liberados por prescripción. En la misma lógica, en los efectos de renuncia de prescripción que regula el artículo 1198 se establece que el deudor que hubiese renunciado a la prescripción no puede repetir contra los codeudores liberados por prescripción.

En el mismo sentido, el derecho de repetición se puede verificar en la responsabilidad extracontractual solidaria, desarrollada en el artículo 1983, el cual establece que, al tratarse de varios responsables solidarios por el daño causado, aquel que pagó la totalidad de la indemnización puede repetir contra los otros, correspondiendo al juez fijar la proporción según la gravedad de la falta de cada uno de los participantes, y que cuando no sea posible discriminar el grado de responsabilidad de cada uno, la repartición se hará por partes iguales.

Como se advierte, las normas civiles determinan la lógica del derecho de repetición, que les confiere el hecho de haber pagado lo que en definitiva le corresponde a los deudores solidarios, según las condiciones establecidas en la obligación, que en materia tributaria se sujeta al monto de lo pagado, ya que es una obligación ex lege y no consensual, siendo que el monto está relacionado con el quantum determinado al responsable solidario. Si hubiera más de uno, como por ejemplo en el caso de que se atribuya a varios representantes legales, por diferentes periodos tributarios, cada uno de ellos repetirá ante el deudor por lo pagado. De igual forma, se debe evaluar el alcance del derecho de repetición que le corresponde al depositario o tercero retenedor, o consorciado que paga, no así en el caso de los herederos ya que, en estricto, en dicho caso hay responsabilidad por sucesión hasta por el valor de los bienes que reciben, y no solidaridad, ya que el causante no es más sujeto de derecho.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Osterling Parodi, F., & Castillo Freyre, M. (2001). Algunas consideraciones relativas a las obligaciones indivisibles y solidarias. IUS ET VERITAS, (22), 118–126.

Artículo 20-A

EFFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud de lo señalado en el numeral 1. Del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°.
2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.
3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46° tienen efectos colectivamente.
4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa. Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.
5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

Gonzales y Nava (2015) señalan que el primer numeral del artículo 20 A del Código Tributario señala lo siguiente:

La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1 del artículo 17°, los numerales 1. y 2 del artículo 18° y el artículo 19°.

La norma en análisis señala la solidaridad de las obligaciones tributarias, es decir, que ella pueda ser exigida totalmente a cualquiera de los deudores tributarios simultáneamente, sin que haya un beneficio de excusión en que se agote la cobranza primero al deudor principal o contribuyente.

Los autores indican que este primer inciso de la norma refleja la regla de solidaridad tributaria, en la que existen dos o más sujetos pasivos obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos son autónomos dado que el fisco puede exigir indistintamente a cada uno de los sujetos pasivos la totalidad de la deuda que integra una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto: la deuda, y ello tiene como antecedente la regla establecida en el artículo 1186 del Código Civil, en la que el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos de manera simultánea.

No obstante, el Código Tributario señala algunas excepciones en que no resulta posible exigir la deuda tributaria a los responsables solidarios cuando estos adquieran dicha calidad y se den los siguientes supuestos:

Cuando se trate de multas en los casos de herederos como responsables solidarios en calidad de adquirentes. Esto se sustenta en la medida que las sanciones por infracciones tributarias no son transmisibles por tener estas un carácter personal, lo cual se sustenta en el artículo 167 del Código Tributario. Criterio que se da en todo el ámbito sancionador en el cual un delito¹ no es transmisible a los herederos, sino tan sólo sus derechos y obligaciones patrimoniales.

Resulta claro que en el caso de las personas naturales, y dado que las infracciones son personalísimas como todo el sistema sancionador (igual ocurre con la responsabilidad penal), estas no son transmisibles y así lo ha señalado el Código Tributario. Sin embargo, en el caso del anticipo de legítima, al ser un acto inter vivos, el Tribunal Fiscal, en la RTF n.° 06036-4-2003, ha señalado que sí resultan transmisibles las infracciones:

Dado que la responsabilidad solidaria en el caso del anticipo de legítima se sustenta en una transferencia inter vivos, no se presenta el supuesto de extinción de las sanciones a que alude expresamente el artículo 167° del Código Tributario, por tanto, el sujeto que recibe el anticipo de legítima

¹ Acción ilícita al igual que las faltas penales y las infracciones tributarias, pero de mayor gravedad y repudio por el ordenamiento jurídico, por lo que la primera califica como delito; sin embargo, todas estas conductas son parte del sistema sancionador.

responde por la totalidad de la deuda tributaria del transferente que incluye el tributo, multas e intereses, y hasta el límite del valor de los bienes que reciba. (p. 4)

El precepto tributario no refiere nada respecto de las personas jurídicas; es decir, la interrogante propone analizar qué ocurre con las infracciones y sanciones cometidas por las personas jurídicas y donde se produce una responsabilidad solidaria en virtud de lo señalado en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, donde hay transferencias de activos y/o pasivos, o sea donde existe una sucesión de empresas, verbigracia, en el caso de las fusiones por absorción y por incorporación. En estos casos las empresas son incluidas con todas sus obligaciones y créditos en la cual se asumen los riesgos y beneficios propios de la empresa que resulta ser un ente con personalidad jurídica, pero que sus acciones no la hacen personales sino justamente de un ente abstracto, y no resulta posible atribuirle una acción de manera personalísima. En ese sentido, se justifica por ejemplo que en el caso de los delitos cometidos por las personas jurídicas estos sean atribuidos a las personas naturales que están detrás de ella, en la que al ente le alcance una responsabilidad como tercero civil, y por ende le alcance también las medidas cautelares. Por otro lado, el artículo 167 del Código Tributario, cuando regula la intransmisibilidad de las infracciones y sanciones, hace referencia justamente a los herederos y los legatarios y no incluye a las personas jurídicas, lo cual resulta coherente a la incorporación establecida en el artículo 20–A del Código Tributario.

En el supuesto de los responsables solidarios como depositarios o terceros retenedores, la responsabilidad está limitada en el valor del bien que debieron entregar como bien retenido. Resulta claro que el monto del valor retenido estaba destinado a pagar la deuda tributaria del contribuyente como deudor principal, deuda que estaba compuesta por tributos, multas e intereses, por lo que, en condiciones normales, al hacerse efectiva, el bien embargado por el depositario o tercero retenedor, dicho monto se hacía efectivo o se remataba para destinarse al pago de la deuda tributaria del contribuyente. Por lo que, al atribuirse la responsabilidad solidaria del depositario y tercero retenedor, este, si bien incumple una obligación de entregar del bien, responde solidariamente por las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa hasta por el valor del bien embargado. Lo señalado sustenta que el artículo 20–A del Código Tributario no lo haya considerado como excepción en este primer numeral del artículo.

Por su lado, Nava indica que el numeral 2 del nuevo artículo 20–A del Código Tributario señala que “La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo”.

Los efectos de la extinción de la deuda tributaria se explican en la unidad de la deuda tributaria; es decir, si bien es cierto existen relaciones jurídicas paralelas entre el acreedor tributario y el contribuyente y el acreedor tributario y cada responsable solidario, la unidad del objeto es la misma: la deuda tributaria es siempre una sola y alrededor de ella existen varios deudores solidarios. Los eventos y efectos que se den ella, como el caso de su extinción, por alguno de los medios de extinción que regula el artículo 27 del Código Tributario (pago, compensación, consolidación, cobranza dudosa y recuperación onerosa), determinará que todos los demás responsables solidarios se liberen como obligados, y esta norma nuevamente encuentra su sustento en la naturaleza de la solidaridad y que regula el artículo 1188 del Código Civil.

El Dr. Héctor Villegas (2002), señala con relación a la extinción:

Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (Fisco con contribuyente

y Fisco con responsable) son autónomos, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien son autónomos (en el sentido de que el Fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro).

El numeral 3 del artículo 20 A del Código Tributario prescribe:

Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1 y a) y e) del numeral 2 del artículo 46° tienen efectos colectivamente.

En el tema de la interrupción y suspensión de la prescripción, el Código Civil establece que aquellos actos mediante los cuales el acreedor interrumpe la prescripción contra uno de los deudores solidarios surten efecto respecto de los demás deudores tributarios, y en el caso de la suspensión de la prescripción la norma del derecho común señala que los actos de suspensión de la prescripción respecto de uno de los deudores no surten efecto para los demás.

Si se verifican en el Código Civil las causales de interrupción y suspensión de la prescripción (artículos 1994 y 1996), en las causales de interrupción se encuentra el reconocimiento de la obligación, la que por regla general implicaría que sería una causal que surte efecto respecto de los demás deudores; sin embargo, el artículo 1999 del mismo cuerpo legal le otorga un carácter personal o individual a dicha acción no produciendo efectos respecto de los demás codeudores.

El Código Tributario regula en los artículos 45 y 46 los supuestos de interrupción y suspensión de la prescripción para determinar la deuda, exigirla y para sancionar. Antes de la incorporación del artículo 20-A en análisis, al no existir regulación de los efectos de dichos actos interruptorios o de suspensión en los responsables solidarios, resultaba pertinente aplicar las normas supletorias del derecho común² siempre que no se les opongan ni la desnaturalicen.

Profundizando en el tema, se visualiza que el Código Civil no regula los mismos supuestos o causales de interrupción o suspensión de la prescripción que el Código Tributario. Más aún, existe un supuesto que ha sido regulado de manera disímil, como el caso de las impugnaciones. El Código Tributario, regula a la impugnación, como causal de suspensión de la prescripción durante su tramitación. El Código Civil, a su vez, señala como causal de interrupción de la prescripción la citación con la demanda judicial o por otro acto con el que se notifique al deudor, aun cuando se haya acudido a un juez o autoridad incompetente.

El Código Civil, conforme a su artículo 1996, considera la impugnación judicial, como un acto de interrupción de la prescripción la cual tiene efectos respecto de los demás deudores tributarios, entiéndase, responsables solidarios. Adicionalmente, el Código Civil señala en su artículo 1998 que si la interrupción se produce por la causal del numeral 3 del artículo 1996, es decir el tema de la impugnación judicial, la prescripción comienza a correr nuevamente desde la fecha en que la resolución que pone fin al proceso queda ejecutoriada.

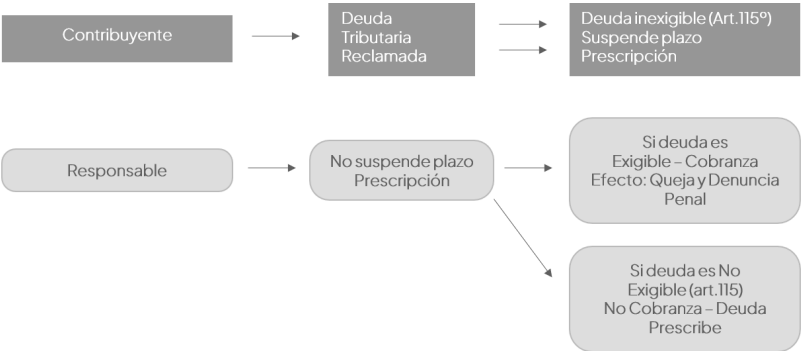
² La norma IX del Código Tributario señala que, en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

En ese sentido, para aplicar supletoriamente el Código Civil, corresponde partir de la lógica jurídica que, ante la misma causal o supuesto de hecho de la norma, debe aplicarse supletoriamente el mismo efecto que consigna la norma del derecho común. En otras palabras, si el Código Tributario no hubiera regulado los artículos 45 y 46, por supletoriedad correspondería afirmar que la impugnación es un acto interruptorio de la prescripción y que su efecto resulta aplicable a todos los demás responsables solidarios y que en dicho acto interruptorio el plazo comienza a correr nuevamente desde le fecha de la resolución que pone fin al proceso o queda ejecutoriada. Sin embargo, debemos resaltar que dicho supuesto de hecho ha sido regulado de manera parcial y disímil en el ámbito tributario, al considerarse la impugnación como causal de suspensión durante el proceso que la contiene, no habiendo regulado expresamente la presentación de la impugnación como causal de interrupción.

En ese sentido, y dadas las causales reguladas de manera distinta en dos normas jurídicas (la causal de impugnación en el Código Tributario y Código Civil), se desnaturalizaría la norma tributaria si es aplicada de manera lineal, los efectos que señala el Código Civil. Por otro lado, durante la tramitación de las impugnaciones, como causal de suspensión, conforme al Código Tributario, afecta en principio solo al contribuyente impugnante. No obstante, se debe tener presente que al tratarse de una deuda tributaria impugnada, y no pudiendo ser exigible por mandato de una norma legal³, en este caso por mandato del artículo 115 del Código Tributario, resulta pertinente la suspensión de la prescripción en los responsables solidarios, por lo que la modificación establecida en el artículo 20 del Código Tributario respondería a dicho análisis normativo en la que las impugnaciones de la deuda tributaria, tiene efectos sobre todos los demás responsables solidarios.

Nava indica que de afectar la suspensión de prescripción solo al reclamante podría darse el siguiente supuesto que conlleve consecuencias jurídicas peligrosas: Se plantea una deuda reclamada e inexigible, donde respecto del responsable no se suspende el plazo de prescripción. si se considera que se debe seguir la cobranza respecto del responsable solidario, sobre una deuda reclamada, ameritaría quejas y denuncias por abuso de autoridad del ejecutor coactivo. Por otro lado, si se considera que la deuda es no exigible conforme al artículo 115 del Código Tributario, pero no se suspende el plazo de prescripción para el responsable, la prescripción se daría en el transcurso del tiempo, es decir en el cuarto año. El esquema gráfico de este escenario negado es el siguiente:

Gráfico 1
Efectos Indevidos de la Impugnación en el Responsable Solidaria



³ El artículo 46 del Código Tributario señala que la prescripción se suspende durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por mandato de una norma legal.

Resulta así, necesario hacer referencia al artículo 115 del Código Tributario⁴ que establece que se considera como deuda exigible coactivamente aquella deuda, entendiéndose resolución de determinación y de multa, que no fueron impugnadas dentro del plazo de ley. En este caso, de manera similar al del fraccionamiento, el Código Tributario le ha establecido a la deuda tributaria un carácter de exigibilidad supeditado a la inexistencia de un medio impugnatorio. Dicho de otra forma, el Código Tributario, vía interpretación contrario sensu establece que la deuda inexigible, es decir las impugnadas dentro del plazo de ley, no dan lugar a las acciones de coerción para su cobranza.

La inexigibilidad de la deuda impugnada, hoy incorporada en el artículo 20-A en estudio, se sustenta en que la prestación tributaria está siendo cuestionada en un procedimiento contencioso. Por otro lado, no suspender la ejecución pudiera causar al deudor tributario perjuicios de imposible o difícil reparación⁵.

Finalmente, en este caso, el responsable solidario quien, sin ser contribuyente, debe cumplir con la obligación tributaria atribuida a él, y estando esta obligación en proceso impugnatorio, mal podría seguirse las acciones coactivas sobre una deuda respecto de la cual la Administración Tributaria debe pronunciarse y resolver si mantiene dicha deuda (impugnación infundada) o si ella puede quedar sin efecto o quebrada (impugnación fundada). A ello debe sumarse que conforme al artículo 4 del Reglamento del procedimiento de cobranza coactiva el ejecutor coactivo debe velar por la legalidad de su procedimiento coactivo, por lo que, de actuar contra el texto expreso de la ley, es decir de manera arbitraria, podría llevarlo a cometer delito de abuso de autoridad⁶.

Sin perjuicio de la actual modificación normativa en análisis, existe en la misma línea lógica como causal de suspensión de la prescripción para exigir la deuda tributaria. El artículo 45 del Código Tributario establece la suspensión cuando la Administración se encuentra impedida de efectuar la cobranza por mandato de una norma legal, (entiéndase que el mandato es el señalado en el artículo 115 del Código Tributario) que solucionaba el problema señalado ante la ausencia de normatividad y que hoy lo reafirma el artículo 20-A de la norma tributaria donde no solo alcanza la suspensión por reclamación o proceso impugnatorios de la deuda tributaria sino además cuando exista impedimento de realizar la cobranza de la deuda tributaria

Con relación a la exigibilidad de la deuda tributaria respecto de los responsables solidarios cuando ella había sido impugnada por el contribuyente, el Tribunal Fiscal⁷ ha señalado en reiterados fallos:

La cobranza únicamente podrá hacerse efectiva en tanto la deuda tributaria contenida en la RD 024-3-0009228⁸ constituya deuda exigible en los términos establecidos en el artículo 115° del Código Tributario.

Nava al analizar el numeral 4 del artículo 20 A del Código Tributario, refiere el texto de la norma:

La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual

4 El artículo 115 del Código tributario señala que se considera deuda exigible a la establecida mediante resolución de determinación o de multa notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley y la establecida por resolución no apelada en el plazo de ley, o por resolución del Tribunal Fiscal.

5 Conforme a lo señalado por el artículo 216 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

6 El artículo 376 del Código Penal prescribe que el funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena, en perjuicio de alguien, un acto arbitrario cualquiera, será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de dos años.

7 Resoluciones n.º 05634-2-2003 de fecha 30 de septiembre del 2003, 05924-1-2003 de fecha 22 de octubre del 2003 y 06036-4-2003 de fecha 24 de octubre del 2003.

8 Correspondiente al contribuyente.

se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

Para efectos, indica el autor que este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables

Referente al derecho del responsable solidario a impugnar además de la atribución de responsabilidad, la deuda tributaria a su cargo, dado que ello resulta ser un derecho de contradicción como garantía de un debido procedimiento administrativo o derecho de defensa previsto en el numeral 23 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, corresponde señalar algunas consideraciones:

Hubiera resultado importante que la regulación de la impugnación de los responsables solidarios se diferencie según el tipo de responsable solidario, entiéndase de los terceros retenedores, depositarios, los responsables en calidad de adquirentes y el previsto en el artículo 16 del Código Tributario referido a los representantes, ya que las realidades son distintas en cada caso y su regulación normativa hubiera podido tener consecuencias distintas.

En principio, se debe señalar que la imputación de responsabilidad solidaria sobre la deuda tributaria del contribuyente se da o por incumplimiento de obligaciones tributarias (declaración y pago de los representantes) o por incumplimiento de obligaciones no tributarias, como la de los depositarios o terceros retenedores, que incumplen con su obligación de “retener” ante un mandato del ejecutor⁹. Estas conductas reflejan situaciones de incumplimiento de obligaciones de carácter no tributario.

En el caso de los responsables solidarios que incumplen obligaciones no tributarias (depositarios y terceros retenedores) la imputación de su responsabilidad está referida a la comprobación de las conductas que regulan los numerales 3 y 4 del artículo 18 del Código Tributario. Con respecto al monto de la responsabilidad, este se establecerá en función de la tasación —caso de los depositarios— o del monto que se debió retener —caso de los terceros retenedores—.

Por ello, al intentar regular el tema de las impugnaciones, lo coherente sería se tome en consideración lo señalado en el párrafo precedente, es decir que se tenga derecho a impugnar respecto de aquello que ha sido materia de la propia imputación de la responsabilidad solidaria.

Resulta pertinente analizar si a un depositario o tercero retenedor como responsable solidario le correspondería cuestionar los reparos hechos y que se reflejan en la resolución de determinación al contribuyente, o algún aspecto de cómo se determinó o se generó dicha deuda tributaria (constituida por órdenes de pago, resoluciones de determinación o de multa), por cuanto en estricto ello no se encuentra dentro del alcance o contenido de la imputabilidad de la responsabilidad solidaria¹⁰.

La misma lógica está planteada en el caso de la impugnación de los responsables solidarios en calidad de adquirentes, que alcanza la atribución en sí misma; por ejemplo, por no ser adquirente, o el importe de los bienes recibidos, conforme señala el Código Tributario y donde el derecho a la impugnación respecto de estos puntos resulta legítimo.

⁹ Que se configure de manera indistinta los supuestos previstos en los literales a, b y c del numeral 3 del artículo 18 del Código Tributario o los que regula el numeral 4 del depositario que incumpliendo la orden del Ejecutor no pone a disposición de la Administración Tributaria el bien embargado.

¹⁰ Verbigracia: Un Banco es tercero retenedor y responsable solidario por entregar a su cliente el monto retenido y que alegando su reciente notificación de la resolución de atribución de responsabilidad solidaria, argumenta contra el desconocimiento al crédito fiscal al contribuyente a efectos que se disminuya la deuda tributaria del contribuyente y por defecto el monto de su responsabilidad.

Por otro lado, están los responsables solidarios en calidad de representantes, por incumplimiento de obligaciones de carácter tributario (pago y declaración) y que como tal deben responder por parte o toda la deuda tributaria del contribuyente.

Resulta posible plantear la presente reflexión, en el caso de la resolución de determinación de responsabilidad solidaria: Si ella representa una deuda tributaria en sí misma, o es que resulta ser en esencia una "imputación", a fin de que, una persona asuma una deuda en la que no estuvo incurso en la hipótesis de incidencia del tributo. Esto último implica que esta resolución no determina propiamente una deuda tributaria, ya que la deuda tributaria se determinó al contribuyente como obligado principal. Bajo este análisis lo que en estricto se determina o se establece en este tipo de resolución es la imputación de responsabilidad solidaria por encontrarse el "responsable" en una de las causales de los artículos 16 al 18 del Código Tributario, estableciendo además la magnitud o el importe de esa responsabilidad con relación a su período de gestión como representante y por lo dejado de pagar en dicho lapso.

En el caso de los depositarios o terceros retenedores, el alcance de la responsabilidad estará conformado por lo dejado de embargar y ejecutar. Por ello, resulta jurídicamente lógico que la impugnación deba alcanzar los aspectos determinados en el acto administrativo de la imputación de responsabilidad solidaria y no más que ellos, caso contrario se impugnaría cuestiones no determinadas en el acto administrativo, como por ejemplo reparos al débito y crédito fiscal del contribuyente que le notificó la Administración Tributaria a este último en otro acto administrativo. Debe tenerse en cuenta que, al responsable solidario, la Administración Tributaria no le determina los reparos y la deuda tributaria en sí misma, sino su calidad de responsable de ella por encuadrarse en determinadas conductas y en consecuencia le imputan el monto o importe que le corresponde pagar relacionado al período de gestión¹¹. Bajo estas consideraciones se afirmaría que el responsable no tiene legitimidad para impugnar la deuda tributaria en sí misma, sino solo su aspecto de imputación de responsabilidad solidaria.

Por otro lado, se tiene el derecho de impugnar o derecho a la tutela jurisdiccional de la posición jurídica del responsable solidario, que en términos generales se diría le corresponde a todo deudor que resulta obligado al pago de una deuda tributaria y que lo habilitaría cuestionar la deuda tributaria notificada. Al respecto, Parlato (2001) señala que dicho deudor no está legitimado para intervenir en el contencioso referente a la realización del presupuesto del tributo, puesto que el hecho imponible que se le atribuye está representado por el efecto jurídico tributo, no por el hecho de capacidad contributiva. Señala el autor que el responsable no está legitimado para intervenir sobre la comprobación y liquidación del tributo, pero sí en la recaudación de este; en tal caso, podrá discutir la subsistencia o bien la distinta calificación jurídica del presupuesto genérico.

La legislación comparada y doctrina incluye a los sustitutos¹², como por ejemplo los agentes de retención, que a diferencia de los responsables sí les otorga dicha facultad de impugnar la deuda tributaria, por cuanto participan en la misma declaración y determinación del tributo a pagar, lo que no ocurre con el responsable propiamente dicho. No obstante, en la normatividad peruana el agente de retención es considerado como responsable y no como sustituto, dado que esta última institución tributaria no ha sido incluida de manera expresa en la legislación tributaria, por lo que no se han determinado reglas diferenciadas para ambos y que

¹¹ Nótese el caso de los gerentes generales como representantes que durante su gestión no declararon y pagaron los tributos que correspondían pagar, y que conforme a sus facultades participan en la determinación y el pago de tributos y que a pesar del informe del área de contabilidad, se decidió repartir utilidades. En este caso el gerente tendrá que demostrar que realizó el pago o que la deuda no se generó en su gestión, o que el período que se le imputa no estuvo en el cargo, porque posteriormente se designó a otro gerente, por ende el importe de su atribución es menor. Pero no entrará a discutir los reparos de los valores notificados al contribuyente más aún si la deuda ya estuviera firme por ser consentida o ejecutoriada.

¹² Aquellos que en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones referidas a estos. Por ejemplo, el caso de los agentes de retención.

hoy determina como resultado una aplicación genérica del derecho a impugnar la deuda tributaria a los responsables solidarios.

Además, se debe señalar que, sin decirlo de manera expresa, el sustituto y el responsable subsisten en el Código Tributario peruano, dada la amplitud de la definición de responsable que abarca a ambos, siendo en esencia institutos totalmente distintos y con derechos distintos en la impugnación conforme a la doctrina.

En ese sentido y prevaleciendo el derecho de defensa, la norma tributaria peruana ha optado por la impugnación del responsable de la deuda tributaria con algunas restricciones. Al respecto, la Ley General Tributaria española —que constituye el antecedente que explica la dación de esta norma— señala en su artículo 174:

1. La Responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la prestación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.
2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúe con la anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.
3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.
4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto: a) medios de impugnación que pueden ser ejercidos contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos; b) lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.
5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.
6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período será el establecido en el apartado 2 del artículo 62° de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28° de esta ley.

La norma española establece que en la impugnación del responsable no puede revisarse liquidaciones o deudas que hubieran adquirido firmeza; es decir, la norma española privilegia la seguridad jurídica, los actos firmes se respetan y no pueden reabrirse a una nueva etapa impugnatoria.

Un sector de la doctrina española, como Huesca (2008), señala al respecto que la ley ha optado por mantener inalterable la posición del deudor principal, ya que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones no puede revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable. Esta situación, señala el autor, es manifiestamente perjudicial para el responsable, que puede verse indefenso para discutir la existencia de una deuda firme, pudiendo haber obedecido el

advenimiento de esta firmeza, incluso, a una actuación irregular del deudor principal, con el consiguiente perjuicio para el responsable.

Mas aún, la norma española, en el caso de los embargos, señala la imposibilidad de poder impugnarse las liquidaciones (determinación), siendo que el artículo 174 señala que

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Y si se revisa el numeral 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria, se señala que

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

Si se analiza el derecho comparado, en el caso de Bolivia tampoco resulta posible la impugnación de la deuda tributaria misma, ya que el artículo 33 de su norma tributaria señala que:

El acto de derivación de la acción administrativa será notificado personalmente a quienes resulten responsables subsidiarios, indicando todos los antecedentes del acto. El notificado podrá impugnar el acto que lo designa como responsable subsidiario utilizando los recursos establecidos en el presente Código. La impugnación solamente se referirá a la designación como responsable subsidiario y no podrá afectar la cuantía de la deuda en ejecución.

Por su lado, la norma de Colombia, en el artículo 795-1, solo permite discutir la calidad de responsable, no así de la deuda tributaria:

Una vez vencido este término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación. Contra dicha resolución procede el recurso de reconsideración y en el mismo sólo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

Como se advierte, el derecho comparado refleja un tratamiento de no impugnación de la deuda tributaria, y en el caso de la norma peruana, si bien toma como referencia la norma española (artículo 174), en la parte general que permite la impugnación, salvo que la deuda sea firme (no toma como referencia la no impugnación en el caso de los embargos) incorpora una definición de “deuda firme”, que se aleja del concepto de actos firmes que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General en el artículo 222 y que resulta de aplicación a todos los actos administrativos, la cual prescribe que “una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho a articularlos quedando firme el acto”.

La norma tributaria, indica Nava, en cambio, crea un nuevo concepto solo para efectos de este artículo y numeral, afirmando que para que una deuda sea firme, debe haberse notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al

contribuyente o a los otros responsables. Es decir, elimina la posibilidad del carácter de firmeza de un acto administrativo cuando este no es impugnado y es consentido, como ocurre en vía administrativa o en vía judicial, con lo cual la seguridad jurídica no es posible, por cuanto la deuda no sería firme sino cuando haya transcurrido el plazo de prescripción para la atribución del responsable solidario que pudiera impugnar el acto administrativo. Lo coherente al sistema jurídico resulta mantener el concepto que tiene el artículo 222 de la Ley del Procedimiento Administrativo General ya referido, que evitaría la vulneración de la seguridad jurídica y por ende de las otras inconsistencias desarrolladas de los alcances de la impugnación del acto administrativo y la reserva tributaria.

Al respecto, el Tribunal Fiscal (citado por Fernández, 2006, p. 118) en diversas resoluciones¹³, antes de la inclusión del artículo, 20-A del Código Tributario (2018), indicó que la resolución definitiva que confirma la existencia de deuda o acepta el desistimiento de la reclamación o apelación, surte efectos frente a los responsables y en consecuencia frente al acto de cobranza el presunto responsable, solo podrá impugnar la imputación de responsabilidad, siendo que la finalidad perseguida por este criterio es evitar la existencia de pronunciamientos contradictorios respecto de una misma deuda tributaria.

Por su lado, Parlato (2001, p. 212) al analizar al responsable tributario, afirma que él no está legitimado para intervenir en el contencioso referente a la realización del presupuesto del tributo, puesto que el hecho imponible que se le atribuye está representado por el efecto jurídico tributo, no por el hecho jurídico de capacidad contributiva. Indica que el responsable, bajo este rasgo, está legitimado para intervenir no ya en el contencioso tributario sobre la comprobación y la liquidación del tributo, pero sí sobre la recaudación de este.

El acto administrativo está definido de la siguiente manera en el artículo 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General: "Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta".

Asimismo, el artículo 3 de la misma ley establece dentro de los requisitos de validez del acto administrativo, entre otros, el objeto o contenido y la motivación.

Bajo esas consideraciones legales, el acto administrativo que atribuye a responsabilidad tributaria de un depositario o un tercero retenedor debe tener un objeto establecido, con efectos jurídicos posibles y cuyo contenido comprenda cuestiones surgidas de la motivación¹⁴ que es otro requisito fundamental de todo acto administrativo bajo sanción de nulidad, motivación que a decir del Tribunal Constitucional, en la Sentencia n.º 090-2004-AA/TC, indica que:

Debe otorgar seguridad jurídica al administrado y permitir al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento; para ello no se debe utilizar las citas legales abiertas, que sólo hacen referencia a normas en conjunto como reglamentos o leyes, pero sin concretar qué disposición ampara la argumentación o análisis de la autoridad.

Por ello el acto administrativo, en el caso bajo análisis, debe contener a nuestro entender:

a.- Las situaciones fácticas y motivación que permitan establecer que el depositario se encuentra dentro de los alcances de la norma tributaria, es decir, que cuando

¹³ Al respecto, se refieren las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal: 02574-5-2002, 05639-4-2002, 00604-5-2003, 02962-5-2005, 03259-4-2005, entre otras.

¹⁴ Motivación que en el ámbito jurisdiccional es considerada en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú como principio y derecho de la función jurisdiccional.

habiéndole solicitado la Administración Tributaria los bienes embargados, estos “no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario”, conforme indica el numeral 4 del artículo 18 del Código Tributario. En el caso de los terceros retenedores la situación es objetiva, por la no entrega, en sus diversas modalidades, que señala el numeral 3 del artículo 18.

Es decir, la Administración debe demostrar y sustentar en el acto administrativo que los bienes no fueron entregados en la fecha señalada, estableciéndose la imputabilidad o situación objetiva de la no entrega, y que por ello el depositario y el tercero retenedor se convierten en responsables tributarios.

b.- Límite de la atribución de la responsabilidad Tributaria. Estará dada por el valor del bien o por la deuda tributaria.

b.1 El monto de la Atribución conforme al valor del bien. Es decir, considerando que los bienes no entregados tienen un valor, estos deben ser determinados técnicamente, es decir a través de una tasación en el caso del embargo en forma de depósito. Así lo determina el Código Tributario (2018) cuando para este aspecto señala que el valor será el determinado según el artículo 121 y sus normas reglamentarias, con lo cual el monto de ella es en principio el quantum y límite cuantitativo de la atribución de la responsabilidad tributaria que debe señalar el acto administrativo.

Así mismo, la norma establece que “en caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado”.

b.2 El monto de la atribución conforme al de la deuda tributaria. Si bien es cierto el monto del valor de los bienes no entregados es el límite cuantitativo de la atribución de la responsabilidad tributaria del depositario, el Código Tributario en el artículo 18 prescribe que la responsabilidad es hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos; es decir, si el valor del bien es superior a la deuda tributaria, la responsabilidad alcanza hasta el monto de la deuda dejada de pagar.

En resumen, el objeto del acto administrativo es imputar una responsabilidad tributaria conforme a los hechos descritos en la norma, debidamente motivado y cuyo límite será el valor del bien o la deuda tributaria. Bajo esa perspectiva, si ello es el alcance del acto administrativo, el derecho de contradicción que tiene el depositario como administrado alcanza dichos elementos.

En tal sentido, en principio la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no de contenido de acto administrativo para el depositario como responsable tributario, a diferencia del contribuyente, a quien como deudor tributario se le notifica una deuda tributaria por su propia declaración (orden de pago) o por determinación de deuda tributaria por reparos a la declaración hecha por el contribuyente.

Ello no debe confundirse a que la deuda tributaria debe ser exigible para que se continúe una acción frente a un responsable tributario. Es decir, el responsable tributario sí puede ejercer su derecho de contradicción o defensa en caso se le pretenda cobrar una deuda no exigible; por ejemplo, si la deuda está con plazos de prescripción transcurridos y se embarga aun cuando no se haya solicitado la prescripción, correspondiendo incluso la devolución de lo embargado, a tenor de lo señalado por el Tribunal Fiscal (2019), en un pronunciamiento reciente:

Procede ordenar, en la vía de la queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto.

Los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aun cuando la prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación.

Así también, procede que el responsable solidario ejerza su derecho de defensa y contradicción en los casos de revocatoria, o cuando corresponde una nulidad, y así también de advertirse la existencia de causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza sobre la deuda tributaria establecidas en el Código Tributario. Por ende, el responsable solidario tiene derecho a contar con la información suficiente para que pueda ejercer su derecho de contradicción, que conforme está regulado en nuestro Código Tributario sería a través de la queja, ya que no se seguiría el procedimiento conforme a ley, o a través del recurso de reclamación en el caso de que se trate de una causal de nulidad. A continuación, se analizará el tipo de deuda que se notifica al contribuyente.

Corresponde analizar el tipo de deuda tributaria que vincula el monto de la atribución de responsabilidad tributaria. Al respecto, cabe indicar que se ha señalado que la deuda tributaria tiene un rol de determinar el quantum de la atribución de la responsabilidad tributaria del depositario, siendo que, si ella es menor que el valor de los bienes no entregados por el depositario, la responsabilidad alcanza hasta el monto de la deuda tributaria que se cobra al contribuyente como deudor tributario. Así, si la deuda es mayor que los bienes, el límite lo establece el valor de los bienes.

Así también, resulta importante analizar en qué circunstancia o etapa de la deuda tributaria sucede esta determinación de responsabilidad tributaria.

En el caso de la orden de pago, la deuda tributaria ha sido autodeclarada por el contribuyente como deudor tributario y como tal la deuda notificada conforme a ley es exigible coactivamente. En este acto, la Administración Tributaria, bajo el principio de presunción de veracidad (González, & Nava, 2015), considera las bases imponibles y datos consignados en la declaración jurada mensual del contribuyente y ante su no pago emite la orden de pago, no cuestionándose el fondo de la declaración hecha por el deudor tributario.

Para que un responsable tributario como depositario aparezca en este tipo de deuda, esta debe encontrarse dentro de un procedimiento de cobranza coactiva. Es decir, su exigibilidad debe haberse dado conforme al Código Tributario y no existir ningún supuesto de suspensión o conclusión de la cobranza conforme prescribe el Código Tributario. En el caso de que la deuda tributaria no sea exigible, como condición previa, no corresponde hablar de un depositario como responsable tributario; caso contrario, este puede ejercer su derecho de contradicción.

Respecto de la exigibilidad de la orden de pago, esta es de exigibilidad inmediata; por ello, su impugnación es excepcional dentro del plazo de 20 días de notificada la orden de pago cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente. Así, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 10 de la Sentencia n.º 4242-2006-PA/TC, afirma que:

Este Tribunal entiende que este tratamiento excepcional en que las Resoluciones de Determinación, son producto del cálculo de deuda exigible por parte de la Administración Tributaria, mientras que las órdenes de pago —conforme a lo establecido en el artículo 78 del TUO del Código Tributario— se emiten en el caso de tributos que han sido autoliquidados pro el contribuyente, entre otros. Por tanto, teniendo en cuenta que en este último caso el contribuyente ha reconocido cual es el monto del tributo que debe pagar, se establecen mayores exigencias para que pueda ser suspendido el procedimiento de ejecución coactivo iniciado para el cobro de órdenes de pago. (p. 6)

Es en ese orden de ideas que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia n.º 3741-2004-AA/TC, señala que en la orden de pago no resulta de aplicación el solve et repete por tratarse de dos circunstancias distintas:

De este modo se advierte que la regla del supuesto previsto en la regla sustancial B de la Sentencia 3741-2004-AA/TC, es a todas luces, distinto al de la impugnación de una orden de pago, donde la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78º del Código Tributario.

No resulta de aplicación el principio solve et repete para el caso de las órdenes de pago, por tratarse de circunstancias distintas, siendo la orden de pago una deuda que el contribuyente declara bajo el principio de presunción de veracidad, y por la certeza que genera es de exigibilidad inmediata, por lo que para la impugnación de la orden de pago debe acreditarse su pago previo, conforme lo establece el Código Tributario en el artículo 136, salvo la situación excepcional cuando la cobranza puede ser manifiestamente improcedente¹⁵.

Bajo ese escenario normativo, el depositario como responsable solidario, para impugnar una orden de pago sobre la cual responde, deberá considerar la exigencia del pago previo que exige el Código Tributario. Es así que, si el contribuyente no reclama la orden de pago, esta es exigible y la Administración Tributaria ejecutará las medidas de embargo que permitan la recuperación de ella, y ahí es posible la aparición del depositario y tercero retenedor como responsable tributario. Y si reclama, deberá hacer el pago de lo autodeclarado o su propia declaración tributaria, con lo cual, al no existir deuda tributaria, el depositario como responsable tributario deja de tener existencia o posibilidad de existir.

En el caso de que el contribuyente reclame la deuda tributaria dentro del plazo de 20 días y en la cual medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la impugnación es admitida a trámite y por ende la deuda se torna inexigible. Ahí pueden darse dos situaciones:

- a. Que exista un depositario, en el procedimiento de cobranza, y los bienes afectados sean de la unidad de producción y comercio. En tal situación, los bienes solo pueden ser extraídos luego de 30 días de haber sido afectados con una medida de embargo en forma de depósito sin extracción. En consecuencia, no resultaría posible que la Administración Tributaria le haya requerido al depositario su entrega, ya que los 30 días superarían los 20 días de plazo en los que el contribuyente ya reclamó la deuda tributaria y por ende hizo inexigible la cobranza y en consecuencia toda acción de cobranza de la Administración Tributaria.
- b. Que exista un depositario en el procedimiento de cobranza y recaiga sobre bienes que no son de la unidad de producción o de comercio y, dentro de los 20 días hábiles que tiene el contribuyente para impugnar la deuda tributaria, la Administración Tributaria haya realizado una medida de embargo en forma de depósito sin extracción y le haya requerido al depositario la inmediata entrega de los bienes. Si el depositario no hizo la entrega de dichos bienes y el contribuyente reclama en los 20 días, al tornarse la deuda inexigible y suspenderse las acciones de cobranza, no resulta razonable que la Administración Tributaria impute una responsabilidad tributaria sobre una deuda que no es exigible, en la que a partir del reclamo del contribuyente se viene discutiendo la deuda misma. El responsable solidario, conforme al Código Tributario, podría también sumarse al reclamo ya presentado.

¹⁵ Situación que regula el artículo 119 numeral 3 del Código Tributario y que la jurisprudencia la ha considerado en el caso de las declaraciones juradas rectificatorias en la que se advierte un error en el llenado del crédito o del débito, modificando el monto adeudado.

Si posteriormente se declara el reclamo inadmisble, por no existir razones que hagan presumir que la cobranza puede devenir en infructuosa, la deuda tributaria se torna exigible tanto para el contribuyente como para el responsable que impugnó o se sumó a la reclamación. En este caso se seguirán las reglas generales que se analizan en la presente investigación.

Conforme a los supuestos señalados, el depositario y tercero retenedor como responsable tributario tendrá existencia en caso se siga un procedimiento de cobranza al contribuyente respecto de una orden de pago exigible coactivamente, por no haber sido impugnada. Y en caso de haber sido impugnada por existir circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la posibilidad de su determinación resulta poco probable, por cuanto la incorporación de un nuevo deudor no responde a un criterio de razonabilidad.

Por otro lado, la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no propiamente de contenido de acto administrativo. Es así que la orden de pago, como deuda exigible coactivamente al contribuyente y dentro de un procedimiento de cobranza, determinará el monto límite de la atribución de responsabilidad tributaria para el pago de la deuda tributaria declarada por el contribuyente.

En otras palabras, la orden de pago como deuda tributaria exigible y como parte de un procedimiento de cobranza resultará ser el límite cuantitativo de la responsabilidad que le alcanza al depositario y tercero retenedor como responsable. Es así que su derecho de contradicción alcanzará dicho límite cuantitativo.

Con relación a la deuda declarada y reconocida por el contribuyente, bajo el principio de presunción de veracidad, y de exigibilidad inmediata, y que requiere el pago previo para su impugnación, no resulta razonable que el responsable la cuestione en su contenido.

Respecto de la resolución de multa es el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria en uso de su facultad sancionadora pone en conocimiento del administrado la infracción cometida por este, respetando los principios del derecho sancionador¹⁶.

El artículo 167 del Código Tributario regula el carácter personalísimo de la sanción al establecer que las sanciones por infracciones tributarias, por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios.

De igual forma, el artículo 182 de la Ley General Tributaria establece de manera más precisa la exclusión al prescribir que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras. Es decir, precisa que son a las personas físicas o naturales. Ello por cuanto la norma española establece la responsabilidad por acto ilícito y la responsabilidad subsidiaria en los administradores por los actos ilícitos de las empresas y la transmisión de la responsabilidad en la sucesión de empresas, regulación no prevista en las normas peruanas.

Al respecto, Anibarro (citado por Isaac Merino, 2006) critica dicha inclusión en la norma española señalando que dicho hecho convierte en excepción la regla de intransmisibilidad de las sanciones, dado que en dicho caso el responsable no ha tenido a priori nada que ver con el incumplimiento del deudor principal. Afirma lo siguiente:

¹⁶ Los cuales se encuentran regulados en los artículos 171 del Código Tributario y 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El legislador parece presumir que en toda transmisión de empresas con deudas, responsabilidad o sanciones pendientes, el transmitente actúa en connivencia con el adquirente para alcanzar un fin defraudatorio, de suerte que, esa participación, siquiera a posteriori, en la conducta ilícita de aquel, legitimaría la traslación de las sanciones, lo cual resulta ciertamente censurable, pues no es esa la conducta que la norma tipifica, sino simple y llanamente la sucesión en la titularidad o ejercicio de una actividad económica, sin ninguna connotación peyorativa, al menos en la letra de la Ley.

Por otro lado, el artículo 40 de la Ley General Tributaria regula la sucesión de empresas y lo referido a la transmisibilidad de las sanciones:

3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

...

5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

En el caso de la legislación de Bolivia, en el artículo 33 se regula la impugnación en la que se restringe a la atribución de responsabilidad solidaria, y no resulta posible sobre la deuda tributaria y su cuantía. La norma indica que:

El acto de derivación de la acción administrativa será notificado personalmente a quienes resulten responsables subsidiarios, indicando todos los antecedentes del acto. La norma indica que, el notificado podrá impugnar el acto que lo designa como responsable subsidiario utilizando los recursos establecidos en el presente Código. La impugnación solamente se referirá a la designación como responsable subsidiario y no podrá afectar la cuantía de la deuda en ejecución.

En la misma línea que la legislación boliviana, la norma colombiana, en el artículo 795-1, establece que solo es posible impugnar la atribución de responsabilidad solidaria, no así la deuda tributaria. La norma indica que, una vez vencido este término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación. Y luego establece que contra dicha resolución procede el recurso de reconsideración y en el mismo solo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

En el caso peruano, la norma no regula, como la española, la transmisión de las sanciones en el caso de las personas jurídicas. No obstante, establece en su regulación específica el caso de los herederos y legatarios, con lo cual si se aplica una interpretación literal se transmitirían las deudas por infracciones tributarias en el caso de la sucesión de empresas y en general en aquellos casos en que no se trate de personas naturales o físicas.

Resulta pertinente que la norma tributaria regule de manera expresa la responsabilidad tributaria en la sucesión de empresas, que delimite si resulta aplicable dicha responsabilidad o la intransmisibilidad de las sanciones por el principio de la personalidad de la sanción.

Es así que, en el caso del depositario y tercero retenedor, al no tener el carácter de heredero o legatario, tendría como límite la deuda tributaria del contribuyente, se trate de tributos o multas por infracciones tributarias. Al respecto, González y Nava (2015) afirman que

resulta claro que el monto del valor retenido estaba destinado a pagar la deuda tributaria del contribuyente como deudor principal, deuda que estaba compuesta por tributos, multa e intereses, por lo que en condiciones normales, al hacerse efectiva, el bien embargado por el depositario o tercero retenedor, dicho monto se hacía efectivo o se remataba para destinarse al pago de la deuda tributaria el contribuyente.

En el caso de la resolución de determinación, esta es definida en el artículo 79 del Código Tributario de la siguiente manera:

Es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Es decir, a diferencia de la orden de pago que es resultado de la propia declaración del contribuyente, en este caso la Administración Tributaria a partir de sus facultades de fiscalización puede observar dicha declaración y determinar un monto distinto a lo declarado por el contribuyente y por ende a la deuda tributaria.

Es por ello que el contribuyente a partir de su derecho de contradicción puede impugnar la deuda determinada por la Administración Tributaria a través del recurso de reclamación y apelación en segunda instancia. La norma peruana señala un plazo de 20 días para impugnar, y si ello se da en los hechos no habrá deuda exigible, procedimiento de cobranza y por ende posibilidad de la determinación de un responsable tributario.

El artículo 137 del Código Tributario peruano regula la reclamación extemporánea de la resolución de determinación, para lo cual requiere la presentación de carta fianza u otra garantía, o realice el pago de la deuda tributaria, de tal forma que el tema de fondo de la deuda tributaria pueda ser discutido aún vencidos los plazos. En dichas situaciones, al no existir deuda tributaria exigible el ejecutor coactivo debe dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados. Por tanto, en dicha circunstancia la determinación de una responsabilidad solidaria no resulta aplicable ya que la deuda está pagada o está garantizada.

En el caso de que la deuda tributaria haya sido impugnada hasta la última instancia y finalmente ella permanezca por decisión del Tribunal Fiscal, o no se haya impugnado dentro del plazo de ley, se configura la exigibilidad de la resolución de determinación y la Administración Tributaria iniciará el procedimiento de cobranza coactiva, y dentro de él la adopción de embargos y en consecuencia la posibilidad de la determinación del responsable tributario, en cabeza del depositario de los bienes embargados no entregados.

En tal situación, la deuda tributaria ha quedado “firme” sea porque llegó a última instancia o porque el contribuyente no ejerció los medios de defensas que otorga la normatividad.

Resulta importante analizar si el depositario y tercero retenedor puede cuestionar la deuda como tal y no solo el límite cuantitativo que representa dicha deuda. Al respecto, se debe advertir que en el caso del depositario puede ser el representante de la empresa o un tercero que no la representa. También puede tratarse de un trabajador de la empresa o no serlo. Si es el representante, bajo dicho

cargo tuvo la posibilidad y la responsabilidad¹⁷ de impugnarla, incluso hasta llegar a la última instancia administrativa y de corresponder en la instancia judicial.

Disímil situación ocurre cuando posteriormente aparece dicho representante legal como responsable tributario por no entregar los bienes embargados. En dicha circunstancia, su participación en el procedimiento de cobranza es de un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria entre acreedor y deudor tributario, y como tal resulta ajeno a la declaración y determinación de las obligaciones tributarias de la empresa, y por ende al componente de la deuda misma, siendo su participación de un depositario de bienes embargados.

El depositario podría haber dejado de laborar, luego de incumplir el mandato de entrega, porque si deja de laborar antes e informa a la Administración Tributaria se ha manifestado que se libera de responsabilidad por haber dejado de tener la tenencia del bien por causa no imputable, liberándolo de la restitución.

La Administración Tributaria al notificar los alcances del acto administrativo refiere el monto de la deuda tributaria, vinculado al valor del bien no entregado, siendo este valor el límite cuantitativo de la atribución de la responsabilidad tributaria. En el caso de que se ponga en conocimiento los reparos hechos por la Administración Tributaria al contribuyente respecto de la deuda que iba a ser pagada con la ejecución del bien, podría cuestionarse si se vulnera la reserva tributaria del contribuyente. Como es sabido, el origen y cuantía de los ingresos y gastos, entre otros, resultan ser hechos propios del acto administrativo de determinación de deuda, que es un acto distinto y que le es notificado al contribuyente con toda la motivación respectiva. No obstante, y dado que el responsable es un deudor respecto de una deuda tributaria, el conocimiento de la deuda tributaria es atendible.

Viendo el tema desde otra perspectiva, surge la interrogante sobre cómo el contribuyente le puede proporcionar al depositario y tercero retenedor la información necesaria para cuestionar la deuda tributaria misma. Al respecto, pueden darse dos situaciones:

- a. La imposibilidad de que acceda voluntariamente a la contabilidad del contribuyente, a efectos de poder cuestionar los reparos de la Administración Tributaria. Incluso la propia empresa podría ver en dicho depositario responsable a alguien que podría pagar la deuda tributaria y que luego repita contra la empresa en un procedimiento judicial que puede llevar algunos años, por lo que podría no otorgarle ninguna documentación para impugnar. Ante una imposibilidad voluntaria, solo quedaría el camino judicial para que el responsable pueda acceder a la información y para ello los plazos de impugnación ya habrían transcurrido. La otra opción es solicitar el expediente concluido; no obstante, en él no necesariamente podrá obtener la información, documentación y medios probatorios suficientes para poder realizar el acto de reclamación. Es decir, se podría generar una situación de imposibilidad fáctica de poder realizar el acto de impugnación por no contar con los documentos necesarios.
- b. En el caso de que la empresa le otorgue dicha documentación porque le interesa suspender el procedimiento de cobranza vinculado a dicha deuda tributaria, el depositario podría impugnar los reparos hechos por la Administración Tributaria.

En el supuesto b, resulta posible la impugnación de la deuda tributaria, generándose algunas inconsistencias que resultan pertinentes ser evaluadas, para una propuesta de mejora normativa, a saber:

¹⁷ Responsabilidad que le otorga la Ley General de Sociedades, y que como un ordenado comerciante debe proteger el patrimonio de la empresa que representa, ya que en caso no lo haga, correspondiendo hacerlo, pondría en peligro a su empresa, ya que la sometería a acciones de embargo, cuando podría no estar de acuerdo con la deuda determinada.

1. La impugnación exceda los alcances del acto administrativo.
2. Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnere la reserva tributaria del contribuyente.
3. Se afecte la seguridad jurídica de los actos administrativos, al retornar a una etapa impugnatoria una deuda exigible en etapa de cobranza coactiva.

A continuación, se desarrollarán estas situaciones:

- Inconsistencias generadas en el derecho de contradicción del responsable solidario.
- Inconsistencias en la Impugnación de la deuda tributaria.

En el caso de que el responsable impugne la deuda tributaria, la interrogante es ¿cuál es el alcance de la impugnación? Ello por cuanto no se trata propiamente de una determinación, sino de una atribución de responsabilidad respecto de una deuda tributaria, de tal forma que el depositario podría ser responsable por no entregar el bien embargado, siendo que el valor del bien sea menor a la deuda tributaria respecto de la cual debe responder.

Es decir, al responsable solidario no le determinan un tributo por sus operaciones económicas realizadas, sino que responderá por las deudas declaradas o determinadas al contribuyente que está siendo sujeto de cobranza coactiva. Por ello, si el “bien embargado” hubiese sido entregado y ejecutado, el producto de ello se destinará al pago de la deuda del contribuyente, conforme a las reglas de imputación del Código Tributario. De la misma forma y bajo la misma lógica, la atribución de responsabilidad hasta por el valor del bien no entregado permitirá que se pague la deuda tributaria del contribuyente bajo los mismos criterios de imputación. No obstante, en la impugnación de la deuda tributaria se genera una situación sui generis. Veamos el siguiente caso a manera de ejemplo:

“A” es el contribuyente con una deuda tributaria ascendente a S/ 775 000.00 y compuesta de la siguiente forma:

- Deuda 1): Impuesto a la renta, año 2016: S/ 400 000.00.
- Deuda 2): Impuesto general a las ventas, período junio 2017: S/ 225 000.00.
- Deuda 3): Impuesto general a las ventas, período agosto 2018: S/ 150 000.00
- El bien embargado de retención o el embargo en forma de depósito es un camión con un valor (monto en caso de la retención) ascendente a S/ 500 000.00.

En el caso planteado, por no entregarse el bien embargado se determinará una responsabilidad hasta por el valor del bien, es decir por S/ 500 000.00, sobre la deuda tributaria del contribuyente. Entonces, ¿qué deuda tributaria puede impugnar?, ¿solo puede impugnar la deuda tributaria 1), la deuda 1) y 2), o la deuda 1), 2) y 3)?

En un acto de determinación de deuda tributaria está definida el alcance de ella y como tal puede ser impugnada por un deudor tributario al cual se le hacen los reparos o acotaciones, por cuanto es una determinación de sus obligaciones tributarias. De esta forma, resulta coherente y razonable que los alcances del acto administrativo sean equivalentes a los alcances de su propia impugnación.

El responsable solidario responde por el valor del bien no entregado, valor que a partir del embargo ejecutado tiene como fin el destino al pago de la deuda tributaria. Entonces, como se ha afirmado, la deuda tributaria debe ser exigible en un procedimiento de cobranza coactiva; por ende, el responsable solidario tiene todo el derecho a tener la certeza de que la deuda sea exigible y no sea nula, ejerciendo así su derecho de contradicción o defensa respecto de ella, por cuanto

es la premisa de su responsabilidad tributaria. Es decir, sin deuda exigible no hay procedimiento de cobranza y sin procedimiento de cobranza no hay embargo, y si no hay embargo no hay supuesto de no entrega del bien embargado, y si no hay supuesto de no entrega de bien embargado no hay responsabilidad solidaria.

Bajo la lógica indicada, se debe atender el cuestionamiento de qué deuda tributaria podría impugnar el responsable. En el ejemplo, si es solo sobre la deuda 1), sería menor a la determinación de responsabilidad, si es deuda 1) y 2), o si es la deuda 1), 2) y 3), los alcances de la impugnación serían mayores a la determinación de la atribución de responsabilidad tributaria. Entonces, de ser así, ¿resulta razonable y jurídicamente posible impugnar más allá del monto de determinación y del acto administrativo que lo sustenta?

El tema es que el responsable tributario, a diferencia del caso del contribuyente, no es un deudor de una deuda tributaria específica. Es decir, si la deuda tributaria es superior al valor del bien embargado, el responsable solo lo será hasta por el monto del valor del bien. No obstante, dicha responsabilidad no se sujeta o vincula a deudas específicas contenidas en resoluciones de determinación, sino a un monto determinado por el valor del bien y que tiene como destino el pago de la deuda debida en su conjunto, ya que considerarla vinculada a una resolución específica la sujetaría a los eventos que puedan darse respecto de ella; por ejemplo, podría determinar que el depositario se libere de responsabilidad, si dicha deuda específica es extinguida o resulta inexigible¹⁸, quedando aún pendiente otras resoluciones de determinación del contribuyente, que superan el valor del bien embargado por el cual es responsable. Es por ello que su responsabilidad tributaria se mantiene en tanto la deuda no sea menor al valor del bien, y si un valor es extinguido su responsabilidad se mantiene hasta por el valor del bien no entregado y sobre la deuda tributaria materia del procedimiento sobre el cual se embargó el bien.

El responsable tributario lo es hasta por el valor del bien no entregado, siendo ello un límite cuantitativo de su responsabilidad y respecto de toda la deuda exigible materia de procedimiento de cobranza. Esta deuda tributaria puede resultar ser varias veces superior al valor del bien no entregado. Entonces, al no tener vinculación específica, resultaría que podría tener derecho a impugnar toda la deuda tributaria en su conjunto, lo cual podría llegarse al extremo teórico de que podría quebrar toda la deuda tributaria del contribuyente, que puede ser varias veces mayor al límite de su responsabilidad, lo cual excedería los alcances del acto de determinación.

A su vez, y como deudor ajeno a la contabilidad y estados financieros del contribuyente, ¿tiene el derecho de revisarlos por montos que superan la determinación de su responsabilidad tributaria? ¿Se afectaría la reserva tributaria ya que se accedería a deudas que superan el monto determinado?

Las preguntas develan inconsistencias que genera la impugnación de la deuda tributaria misma y que demandan una regulación específica en el Código Tributario. Resulta técnicamente correcto que siendo el depositario deudor tributario, este tenga el derecho de analizar e impugnar la deuda tributaria por la cual responde, por lo que resulta razonable y coherente que tenga derecho a acceder a ella, aunque con dificultades en términos reales, conforme se ha analizado anteriormente. No obstante, poder impugnar la deuda tributaria misma genera estos inconvenientes:

1. La impugnación exceda los alcances del acto administrativo.
2. Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnere la reserva tributaria del contribuyente.

A continuación, se analizará la inconsistencia vinculada a la vulneración de la reserva tributaria.

¹⁸ Extinción que puede darse porque el contribuyente la paga, es condonada por ley, o se declara la prescripción de la exigibilidad de la deuda, entre otros supuestos.

Respecto de las inconsistencias en la reserva tributaria, corresponde analizar la notificación del acto determinativo de responsabilidad solidaria al depositario y la reserva tributaria. Al respecto, se ha afirmado que el responsable en análisis como tal es un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria entre acreedor y deudor tributario, y que el acto administrativo tiene como objeto imputar una responsabilidad tributaria al depositario conforme a los hechos descritos en la norma, acto que debe estar debidamente motivado y cuyo límite será el valor del bien o la deuda tributaria. Es decir, la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no de contenido de acto administrativo.

A su vez, el artículo 85 del Código Tributario regula la reserva tributaria, la cual contiene información propia del deudor como la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o cualesquiera otros datos relativos a ellos. Es decir, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible contenida en las declaraciones juradas de los contribuyentes, tiene el carácter de reserva tributaria, no así la deuda tributaria misma que puede ser objeto de publicación por la Administración Tributaria. Es así que el artículo referido establece que la publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible (entendiéndose por esta última, aquella a la que se refiere el artículo 115), podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.

En el caso de los responsables, deben conocer el quantum de su atribución relacionada al bien no entregado y la deuda tributaria, que resulta ser el límite cuantitativo de su responsabilidad. Además, se ha manifestado que debe señalarse que la deuda es exigible y que no existe ninguna de las causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza, vinculado a su omisión de no entregar el bien embargado, y que no deben existir causales de invalidez del acto administrativo que contiene la deuda tributaria.

La interrogante es señalar si en su calidad de responsable debe conocer los componentes de la deuda tributaria por la cual resulta ser responsable, o debe conocer solo la deuda tributaria (tributos, intereses y multa). En el primer caso, si se trata de órdenes de pago o resoluciones de determinación se verificará que en ellas se consigna la base imponible y en el caso de las resoluciones de determinación al consignar los motivos del reparo, que modifica la declaración tributaria, cuantificará las rentas no declaradas. Por ende, en ambos supuestos se está frente a información que califica como reserva tributaria.

La información de la cuantía y fuente de las rentas o la base imponible referidas son propias del contribuyente como deudor tributario, y el depositario como tal aparece como responsable tributario por no cumplir con una obligación no tributaria de no entregar los bienes embargados y por la cual la deuda tributaria será su límite cuantitativo. En consecuencia, dicho límite como cifra traducida en deuda tributaria, y que no constituye reserva tributaria, debe ser conocido por el responsable tributario.

A su vez, siendo el responsable "deudor tributario", le asiste el derecho de conocer la deuda tributaria sobre la cual responde, lo cual salvaría cualquier cuestionamiento a la vulneración de la reserva tributaria. Es cierto también que acceder a ella puede no resultar posible conforme se ha analizado anteriormente y correspondería que el depositario recurra a instancias judiciales para ello.

Lo que no si resulta una inconsistencia clara y vulnera la reserva tributaria es cuando la deuda tributaria contenida en los valores respecto del cual responde el depositario supera el quantum de su atribución, es decir cuando la impugnación excede los alcances del acto administrativo. En dicho supuesto, el responsable deberá acceder al origen y cuantía de los ingresos y gastos de deudas tributarias

que exceden el monto de la deuda tributaria sobre la cual debe responder como responsable solidario. En este supuesto el acceso a información que supera el quantum de su atribución implicaría vulnerar la reserva tributaria que protege el Código Tributario.

Esta inconsistencia es clara y posible por cuanto, a diferencia de los representantes legales que se vinculan a un periodo de gestión en la empresa deudora¹⁹, en el caso del depositario al impugnar un valor que supera el valor del bien no entregado y por ende vulneraría información que supera el quantum de su atribución. Otro tema, a analizar a continuación, es que la deuda tributaria puede ser exigible y firme en un momento y tornarse inexigible en otro momento ante la impugnación del depositario como responsable solidario. ¿Esto afecta la seguridad jurídica?

La seguridad jurídica se sustenta en la certeza de un sistema jurídico, en las normas y sus consecuencias, De Pomar (1992) indica que

la noción de seguridad jurídica encuentra su punto de apoyo en principios generales del derecho de validez absoluta en cuanto a tiempo y lugar, subyace detrás de ella la idea de justicia, libertad, igualdad, y demás derechos inherentes a la persona humana. (p.133)

Navarro (2006) afirma que “el principio de seguridad jurídica es también conocido en uno de sus aspectos como principio de predictibilidad o certeza, el cual permitirá contar con los elementos necesarios a los contribuyentes para prever las consecuencias tributarias de sus actos”.

A su vez, Cabanellas (citado por De Pomar, 1992) la define como

la estabilidad de las instituciones y la vigencia auténtica de la ley, con el respeto de los derechos proclamados y su amparo eficaz ante desconocimientos o transgresiones por la acción restablecedora de la justicia en los supuestos negativos, dentro de un cuadro que tiene por engarce el estado de derecho.

Finalmente, el ámbito de accionar del Estado a través de sus poderes está limitado por la seguridad jurídica y así lo indica Fernando Vasquez (citado por De Pomar, 1992), al afirmar que la seguridad jurídica delimita las facultades y los deberes de los poderes públicos.

Entonces la seguridad jurídica permite un accionar de las partes de la relación tributaria sobre una base de certeza de las normas e instituciones sobre las que se sostiene, como los actos administrativos firmes, la deuda exigible, que son regulados por el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En ese escenario, podría ocurrir que la deuda tributaria sea parte del procedimiento de cobranza coactiva en el que han transcurrido meses o años, en que la Administración Tributaria viene exigiendo el cobro de la deuda tributaria al contribuyente, por tratarse de deuda firme y respecto de la cual se hayan realizado pagos voluntarios del contribuyente, o se hayan realizado pagos forzosos, producto de medidas de embargo.

De tal forma que el responsable, al impugnar los reparos hechos por la Administración Tributaria, reabrirla la firmeza del acto administrativo e incluso pondría en “cuestionamiento” los pagos voluntarios del contribuyente, o los pagos forzosos productos de embargos, o remates de bienes.

En este escenario, la firmeza y la exigibilidad de la deuda tributaria regulada en el Código Tributario en el artículo 115 no sería tal, por cuanto estaría sujeta a condición

¹⁹ El cual lo deben conocer como gestores y exigencia de la Ley General de Sociedades.

de que en un futuro un potencial “responsable solidario” no impugne la deuda tributaria respecto de la cual se le atribuye la responsabilidad solidaria.

En tal caso, si hipotéticamente el responsable alcanza una impugnación con resultado favorable y la deuda tributaria queda sin efecto, correspondería la devolución de los montos pagados, salvo que hayan transcurrido más de cuatro años y se considere que ya ha transcurrido el plazo de prescripción para la devolución. En caso la deuda sea revertida, generaría una incoherencia jurídica ya que por un lado la deuda estuvo mal determinada y por ende no correspondería su pago, y por otro lado no es posible solicitar la devolución de lo pagado por cuanto el plazo de prescripción ya transcurrió.

La imposibilidad de la devolución se sustenta en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la resolución de observancia obligatoria n.º 01695–Q–2017, a saber:

Procede que la Administración Tributaria oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a la deuda materia de cobranza coactiva ... La Administración puede oponer la prescripción antes o después de la queja resuelta. (p. 8)

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Sala Plena 2017–06 indica que

lo expuesto es conforme con la regulación del Código Tributario en cuanto a la prescripción; puesto que, al ser declarada, no se considera extinguido el derecho, sino que se impide el ejercicio de la acción correspondiente. En tal sentido, afirma el Tribunal Fiscal, que al oponer la Administración la prescripción, no se discute si el administrado tiene o no derecho a la devolución sino solamente si ha transcurrido el plazo de ley para poder solicitarla, lo que puede ser analizada en cualquier etapa del procedimiento administrativo judicial y es por ello que concluye que la Administración puede oponer la prescripción antes o después de la queja se resulta.

En consecuencia, estas inconsistencias llevan a la reflexión acerca de si el derecho a impugnar en este caso debe tener parámetros que determinen una razonabilidad en su ejercicio y no vulnere las instituciones jurídicas, siendo razonable que la impugnación puede recaer sobre la exigibilidad de la deuda tributaria, sobre su validez, sobre el quantum de la responsabilidad vinculado al valor del bien, donde la deuda tributaria sería el límite cuantitativo de la responsabilidad; siendo el componente de la deuda tributaria distinto al acto determinativo, generando situaciones jurídicas contradictorias o inconsistencias, que van desde:

- Afectación de la firmeza de los actos administrativos y en esa línea la exigibilidad de la deuda tributaria quedará sujeta a que sea discutida nuevamente a partir de una imputación de responsabilidad tributaria.
- La posibilidad del quiebre de una deuda tributaria del contribuyente, a partir de un reclamo fundado, teniendo derecho a impugnar por montos mayores a su determinación como responsable,
- La no posibilidad de devoluciones por plazos de prescripción vencidos cuando la deuda tributaria está en cobranza por varios años.

En este extremo de la norma se advierten inconsistencias en la seguridad jurídica, el hecho de que el responsable impugne la deuda tributaria y genere una inexigibilidad sobre un acto administrativo que ya había adquirido la calidad de firme, se quiebran deudas mayores al quantum de la atribución de responsabilidad solidaria y aun en estos casos no proceda la devolución por plazos de prescripción transcurridos.

Por otro lado, la norma no ha señalado de manera expresa la causal de suspensión de la prescripción en el caso de los fraccionamientos. En este caso correspondería que

se aplicasen las reglas generales. Es decir, si hay pérdida del beneficio se proseguirá con la cobranza de todos los deudores tributarios en calidad de contribuyentes o responsables; y si hay aprobación de un fraccionamiento tributario no corresponde continuar con la cobranza de la deuda tributaria a los demás responsables solidarios por ser la deuda inexigible.

En otras palabras, el responsable solidario sin ser contribuyente debe cumplir con la obligación tributaria atribuida al contribuyente. Dicha obligación tributaria tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria que es una sola y que se encuentra sometida a un régimen legal de pagos, a través de un fraccionamiento, que se concede como forma de pago de la deuda tributaria. Pago que a su vez es un medio de extinción de la deuda tributaria. Por ello la norma tributaria ha optado por señalar la conclusión de los procedimientos de cobranza a los responsables solidarios.

El numeral 5 del artículo 20–A del Código Tributario prescribe que:

La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7 del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

La suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva tienen efecto general en los deudores solidarios. La norma prescribe que la suspensión que se dé tanto respecto del contribuyente como del responsable solidario surte efecto respecto de los demás. Esto se explica bajo el esquema general inicial de que la deuda tributaria es una sola y los efectos que se den respecto de ella determinarán su situación jurídica, como es el caso de la exigibilidad ya tratada en el tema de las impugnaciones. En suma, si se dan supuestos de inexigibilidad de la deuda tributaria no podrá continuarse la cobranza respecto de los demás responsables solidarios. A su vez, si el procedimiento de cobranza coactiva concluye por alguna de las causales establecidas en el literal b del artículo 119 del Código Tributario²⁰, en la cual no corresponde la cobranza de la deuda, el efecto inmediato es que se concluyan los procedimientos coactivos de todos aquellos deudores solidarios que se encuentran alrededor de dicha deuda tributaria.

Sin embargo, la norma en análisis señala algunas excepciones, como es el caso de la declaración judicial de la quiebra²¹, en la que si bien se concluirá el procedimiento de cobranza respecto del quebrado no ocurrirá lo mismo con los responsables solidarios, habiendo establecido la norma el carácter personal de la situación del quebrado, no siendo extensible a los demás deudores, por lo que respecto de ellos la cobranza coactiva se mantiene. La explicación de esta situación se encuentra en que no se está reflejando un evento respecto del aspecto objetivo de la relación obligacional tributaria, es decir sobre la deuda tributaria en sí misma, sino que el evento tiene incidencia en el aspecto personal de dicha relación obligacional, o sea sobre el deudor solidario, lo que denota un aspecto personalísimo de insolvencia del quebrado. El antecedente a esta lógica reflexiva se puede advertir en el artículo 17.3 de la norma concursal Ley n.º 27809, que señala que la inexigibilidad de las obligaciones del deudor, sometido a proceso concursal, no impide que los acreedores puedan dirigirse contra el patrimonio de los terceros que hubieran constituido garantías reales o personales a su favor, los que se subrogarán de pleno derecho en la posición del acreedor original.

20 Como la presentación oportuna de las impugnaciones que implica que no debió iniciarse el proceso de cobranza, el continuar la cobranza coactiva con una persona distinta al obligado (ausencia de legitimidad para obrar), el que se haya otorgado un fraccionamiento de la deuda tributaria, o que la deuda que sustenta la cobranza haya sido revocada, declarada nula o cuando la ley lo disponga expresamente.

21 La cual se establece conforme al artículo 99 y siguientes de la Ley General del Sistema Concursal, Ley n.º 27809.

De igual forma, la innovación normativa hace una excepción en el caso del inciso c del artículo 119 del Código Tributario, norma que remite a la ley concursal los efectos de la suspensión y conclusión del procedimiento. Ley que en estricto no regula dicho aspecto, pero sí los aspectos vinculados a la suspensión de la exigibilidad de la deuda, en los procesos de reestructuración patrimonial de la deuda o cuando se acuerda la disolución y liquidación del deudor, que implica la suspensión de la cobranza. Al respecto, el artículo 20-A de la norma tributaria señala en este extremo que la suspensión y conclusión de la cobranza surtirá efectos para los responsables solo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente. Con esto se deduce que si quien se encuentra en proceso concursal de reestructuración o disolución y liquidación es el responsable, no aplica la norma tributaria; y es que en este último caso la situación patrimonial del responsable solidario determinará una protección patrimonial exclusivamente respecto de su persona, no siendo el obligado principal de la deuda, por lo que no se extienden sus efectos a los demás deudores (contribuyente y demás responsables solidarios).

En el supuesto de que quien se encuentre inmerso sea el contribuyente se pueden dar dos situaciones:

- Que se haya acordado una reestructuración de la deuda del contribuyente, con lo cual existe una nueva forma de pago, con una nueva tasa de interés, con reglas distintas de imputación al pago, lo que explica que este evento que afecta la deuda tributaria se extienda a los demás responsables solidarios por el argumento de la unicidad de la deuda tributaria. Situación similar al caso del fraccionamiento de la deuda tributaria.
- Que se haya acordado una disolución y liquidación de la persona jurídica (contribuyente), con lo cual se determina una inexigibilidad de la deuda tributaria materia de concurso y la deuda posterior al acuerdo de disolución y liquidación²².

En este caso la norma le da efectos extensivos a dicha situación del contribuyente sometido a concurso a los responsables solidarios. Sin embargo, esta situación más que ser una situación que afecte directamente al elemento objetivo de la obligación es una situación que afecta la situación subjetiva del contribuyente, por lo que el razonamiento debería ser el mismo señalado para el de la quiebra judicial que resulta ser la etapa final o posterior al proceso de disolución y liquidación judicial, por lo que no resultan coherentes estos dos efectos jurídicos que señala la norma, considerando la situación anterior a la declaración de la quiebra.

Referencias

- Decreto Legislativo n.° 295, Código Civil. (1984, 25 de julio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Decreto Supremo n.° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- De Pomar, J. (1992). Seguridad jurídica y régimen constitucional. En Tema I: *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Estatuto Tributario Nacional de Colombia. (1989, 30 de marzo). Bogotá. <https://estatuto.co/>
- Fernández, J. (2006). La Responsabilidad Solidaria de los Directores y Gerentes de Sociedades Anónimas. En *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

²² Conforme a la Resolución n.° 0882-2004/CRP-ODI-CCPL, "los pasivos generados con posterioridad a la fecha en que se acuerda o disponen de oficio la disolución y liquidación del patrimonio del deudor constituyen gastos que deben ser asumidos para el adecuado desarrollo del proceso liquidatorio, por lo que su pago se efectúa preferentemente con el producto de realización de los bienes del concurso".

- González, R., & Nava, J. (2015). *El Proceso de Cobranza de la Deuda Tributaria*. Lex & Iuris Editores.
- Huesca, R. (2004). *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Editorial Aranzadi S. A.
- Ley General Tributaria. (2018, 4 de julio [actualizada al 2024]). Madrid. https://boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos&tipo=C&modo=2
- Ley n.° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Merino, I. (2006). Acerca de la Responsabilidad Tributaria. En *Anuario de la Facultad de Derecho* (Vol. 24) (pp. 13–35). Universidad de Extremadura. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2163523>
- Navarro, I. (2006). Responsabilidad Solidaria de los Representantes Legales: Lineamientos establecidos por el Tribunal Fiscal frente a una insuficiente regulación normativa. En *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Parlato, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario. Tomo II. La Relación Jurídico Tributaria. El Procedimiento de Aplicación de normas Tributarias*. TEMIS.
- Tribunal Constitucional. (2004, 5 de julio). Sentencia n.° 090–2004–AA/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090–2004–AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2005, 14 de noviembre). Sentencia n.° 3741–2004–AA/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741–2004–AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2007, 19 de enero). Sentencia n.° 4242–2006–PA/TC. Piura. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04242–2006–AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2003, 24 de octubre). Resolución n.° 06036–4–2003. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_06036.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017a, 24 de mayo). Acta de Reunión de Sapa Plena n.° 2017–06. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/acuerdo/06–2017.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017b, 26 de mayo). Resolución n.° 01695–Q–2017. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/Q/2017_Q_01695.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 22 de febrero). Resolución n.° 00460–Q–2019. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/Q/2019_Q_00460.pdf
- Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (8.a Ed.). Editorial Astrea.

Artículo 21

CAPACIDAD TRIBUTARIA

Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

Pérez Ayala (1970) circunscribe a tres las funciones de las ficciones en el derecho tributario. Según este autor se trata de instrumentos que se utilizan para:

- La reducción simplificadora de los elementos sustanciales del derecho.
- Concretizar el principio de eficacia, a los efectos de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria.
- La lucha contra el fraude tributario.

En cuanto a la primera de las funciones aludidas, conviene tener presente que el empleo de ficciones jurídicas puede advertirse tanto en los aspectos de la hipótesis de incidencia (material, personal, espacial o territorial) como en los elementos de la consecuencia normativa (base imponible). Contrariamente a lo que pudiera pensarse, su uso se encuentra muy generalizado en la legislación nacional.

A continuación, se presentarán algunos ejemplos del uso de ficciones jurídicas dentro del derecho tributario. En lo que respecta a las rentas imputadas, se advierte que la legislación nacional utiliza ficciones jurídicas en diversos casos. Así, por ejemplo, el literal d del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta imputa la existencia de una renta ficta en los casos de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. Allí donde comprobadamente no hay una renta se imputa la existencia de una renta, que en virtud de una ficción solo existe en el plano jurídico tributario. Semejante regla tenía históricamente como función y justificación el combate al fraude fiscal, que hoy no se justifica más, teniendo en cuenta que la Administración Tributaria cuenta con

medios suficientes, como la declaración de predios, la bancarización y el propio ITF, para controlar que verdaderos arrendamientos no se encubran bajo la forma de contratos de comodato. Actualmente, con medios más eficientes para el combate del fraude fiscal, como los mencionados, la ficción jurídica implementada a los contratos de comodato luce abiertamente violatoria al principio de capacidad contributiva.

Otro caso de rentas fictas puede encontrarse en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo señala que se “presume” que los incrementos patrimoniales, cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este. Se añade en su literal b que tales incrementos no podrán ser justificados con “utilidades” derivadas de actividades ilícitas.

En una primera aproximación al texto mencionado en el párrafo anterior, podría pensarse que se está frente a una presunción legal absoluta, de pleno derecho o *iuris et de iure*, esto es, una presunción que no admite prueba en contrario. Ese es, precisamente, el entendimiento que tuvo el Tribunal Fiscal cuando a través de la RTF n.º 01692-4-2006 sostuvo que “constatada la existencia de un incremento patrimonial no justificado (hecho cierto), se presume de pleno derecho que el mismo ha sido obtenido a partir de la percepción de rentas no declaradas por el contribuyente (indicio)”.

El literal k del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son sujetos pasivos contribuyentes del impuesto la comunidad de bienes, las joint ventures, los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. Como es sabido, ni la comunidad de bienes ni los contratos antes indicados son centros de imputación de derechos y obligaciones, careciendo de personería jurídica. Es a través de una ficción que se les otorga la calidad de contribuyentes.

El mismo sentido se produce en la Ley del Impuesto General a las Ventas, que regula en su artículo 9 una ficción jurídica, estableciendo que

son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el impuesto a la renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial.

Y a continuación, cuando la norma establece en su artículo 9.3 que

también son contribuyentes del impuesto la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento; así como las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, considerados como tales de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Otra ficción jurídica se advierte cuando el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta determina que, para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Cuando resulta claro que son instituciones jurídicas distintas, reguladas en normas disímiles, no obstante, la ley de renta les otorga los mismos efectos jurídicos.

El literal a del artículo 3 de La Ley del Impuesto General a las Ventas incluye una nueva ficción jurídica al definir como venta diversos actos jurídicos de distinta naturaleza jurídica. Dicho literal establece que constituye venta "todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes".

Así también, la norma reglamentaria indica en el artículo 3 que para la determinación del ámbito de aplicación del impuesto se tendrá en cuenta como definición de venta, según lo establecido en los incisos a y d del artículo 1 del decreto, todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Como se advierte, todas estas regulaciones constituyen ficciones jurídicas que recoge nuestra normatividad tributaria.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. (1999, 15 de abril [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H784217>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (2004, 8 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>
- Pérez Ayala, J. L. (1970). *Ficciones en el Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Tribunal Fiscal. (2003, 29 de marzo). Resolución n.º 01692-4-2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/4/2006_4_01692.pdf

Artículo 22

REPRESENTACIÓN DE PERSONAS NATURALES Y SUJETOS QUE CARECEN DE PERSONERÍA JURÍDICA

La representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica, corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados. Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales.

Las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas o por medio de sus representantes.

 José Jorge Nava Tolentino

Comentario

Resulta importante iniciar indicando que la capacidad de obrar es la aptitud para ejercer los derechos y deberes jurídicos de una persona que alcanza la mayoría de edad. La efectivización jurídica de estos actos requiere que exista conciencia y voluntad del sujeto para realizarlos. Dicha capacidad encuentra limitaciones en el ordenamiento jurídico vigente en casos especiales como personas con discapacidad o emancipados.

La capacidad de goce es la aptitud del sujeto de derecho para ser titular de derechos y deberes. Tiene como presupuesto a la existencia del sujeto. A su vez, la capacidad de ejercicio —o de obrar o de actuar— es la aptitud para el ejercicio de los derechos subjetivos y de los deberes jurídicos. Su presupuesto es la capacidad de goce.

Torres Vásquez (2018) indica que la personalidad jurídica expresa la condición o calificación jurídica del sujeto para que en cabeza de él se constituyan, modifiquen o extingan relaciones jurídicas. La personalidad jurídica no es un carácter del individuo en cuanto tal, sino que le es atribuida por una norma jurídica de organización, luego de valorar como socialmente útil el reconocimiento de la idoneidad del sujeto para

ser destinatario de derechos y deberes.

La capacidad es la aptitud atribuida o reconocida por el ordenamiento jurídico a los sujetos para ser titulares de derechos y deberes —capacidad de goce— y para el ejercicio de esos derechos y deberes —capacidad de ejercicio o de obrar—. En el campo de la administración pública y en el obrar de los órganos de gobierno de las personas jurídicas, encontramos a la capacidad de ejercicio con la denominación de competencia, mientras que en el derecho penal se le llama imputabilidad.

La norma civil, en el artículo 42, regula la plena capacidad de ejercicio señalando que tienen plena capacidad de ejercicio de sus derechos civiles las personas que hayan cumplido dieciocho años, salvo lo dispuesto en los artículos 43 y 44. También indica en el artículo 45 que los representantes legales de los incapaces ejercen los derechos civiles de estos, según las normas referentes a la patria potestad, tutela y curatela. Asimismo, el artículo 43 regula la incapacidad absoluta; y el 44, la incapacidad relativa.

Respecto de la capacidad jurídica, el artículo 3 del Código Civil establece que

toda persona tiene capacidad jurídica para el goce y ejercicio de sus derechos. La capacidad de ejercicio solo puede ser restringida por ley. Las personas con discapacidad tienen capacidad de ejercicio en igualdad de condiciones en todos los aspectos de la vida.

Según esta norma, la capacidad de goce no se puede limitar: solo se puede restringir la capacidad de ejercicio. En la doctrina, a la capacidad de “goce” también se le denomina “jurídica”, pero en esencia tanto la capacidad de goce como la de ejercicio son jurídicas, por cuanto es el derecho positivo el que reconoce a toda persona la aptitud para ser titular de derechos y deberes jurídicos, y para el ejercicio de los mismos, en ambos casos con las limitaciones establecidas por la ley. Desde esta perspectiva se justifica que el texto modificado del artículo 3 denomine “jurídica” tanto a la capacidad de goce como a la de ejercicio: “Toda persona tiene capacidad jurídica para el goce y ejercicio de sus derechos”.

La capacidad jurídica pertenece a todo ser humano. Solo excepcionalmente y por disposición expresa de la ley, la persona puede ser privada o limitada en el goce de determinados derechos civiles o de otra índole. Por eso, la incapacidad de goce no puede ser sino parcial: no puede existir una incapacidad de goce absoluta o plena, por cuanto no se puede privar al ser humano sino del goce de algunos derechos determinados, jamás de todos.

El artículo 45 del modelo de Código Tributario del CIAT, relativo a la capacidad tributaria, también recurre a la ficción jurídica, considerando no solo a las personas físicas o jurídicas, sino además a las comunidades de bienes, las herencias yacentes, las sociedades de hecho o conyugales, y otros entes colectivos, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derecho, al igual que la norma peruana.

La norma también dicta en su artículo 46 que los obligados tributarios con capacidad para obrar pueden actuar por medio de representante, indicando que el empelo de la representación no impide la intervención del propio obligado cuando lo considere necesario, ni su cumplimiento de las obligaciones que exijan su comparecencia personal. Asimismo, al igual que la norma peruana, señala que en los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación, indicando en sus comentarios que esos actos de mero trámite son la presentación de documentos o declaraciones ante las oficinas de la Administración Tributaria.

Finalmente, se debe destacar que la norma hace prevalecer el principio de informalismo al indicar, de manera similar a nuestra normatividad y jurisprudencia, que la falta o insuficiencia de poder no impedirá que se realice el acto de que se trate, siempre que se lo acompañe o se subsane dentro del plazo que establezca.

El artículo 47 indica que en el caso de personas físicas que carezcan de capacidad para obrar, es decir, aquellos incapaces absolutos o relativos, corresponde que actúen en su nombre, de manera indistinta, los representantes legales o judiciales, para lo cual se debe recurrir a la legislación civil, que resulta lógico por tratarse de una institución jurídica de carácter general. En este extremo, la norma del CIAT indica que en caso de que no exista representante, se recurre al administrador de hecho o a uno de sus integrantes, de manera indistinta.

Una regla del modelo de Código Tributario del CIAT que no está en la normatividad peruana, la del artículo 48, indica que los no residentes o no domiciliados que posean patrimonio, rentas, actos o contratos sujetos a tributación deben designar un representante en el país, siendo posible dispensar ello. Resulta claro que no la norma de renta establece las reglas de generación y pago de tributos de los no domiciliados, no siendo necesario que exista un representante en el país, puesto que el mecanismo aplicable es la retención por parte del agente retenedor. En los comentarios de esta norma se señala que esta regla es para efectos del control de las obligaciones tributarias del no domiciliado, no enervando en modo alguno su condición de no residente para los efectos de los tributos que se traten.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Legislativo n.° 295, Código Civil. (1984, 25 de julio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Decreto Supremo n.° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Torres Vásquez, A. (2020). *Capacidad jurídica en el nuevo artículo 3 del Código Civil*. Advocatus, (38), 121-163. <https://doi.org/10.26439/advocatus2019.n038.4894>

Artículo 23

FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACIÓN

Para presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, así como recabar documentos que contengan información protegida por la reserva tributaria a que se refiere el artículo 85°, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo con lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

La SUNAT podrá regular mediante resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112°-A, otras formas y condiciones en que se acreditará la representación distintas al documento público, así como la autorización al tercero para recoger las copias de los documentos e incluso el envío de aquellos por sistemas electrónicos, telemáticos o, informáticos.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria, salvo en los procedimientos de aprobación automática. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.

Para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Comentario

Resulta a la ausencia de poder, como una situación formal, temporal posible, resulta importante indicar recurrir a uno de los principios de Ley n.º 27444: el principio de informalismo. Este establece que las normas de procedimiento deben ser interpretadas de forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

El principio de informalismo se puede ver en el ámbito judicial; por ejemplo, en el caso del abogado que puede subsanar una demanda sin que sea indispensable la firma de su patrocinado, ello en tanto se encuentre investido de las facultades generales de representación. Ello determina que el juez no pueda exigirle la presentación de un poder especial al letrado. Para tal efecto, se puede verificar la Casación n.º 4020–2012–Lima, en la que varía el criterio anterior, en la que se exigía que para que proceda la subsanación, el letrado debía contar con poder especial, conforme al artículo 75 del Código Procesal Civil.

Al respecto, la Corte Suprema indicó que la subsanación es factible cuando cuenta con el poder general otorgado conforme a los artículos 74 y 80 del Código Procesal Civil; se fundamenta en que el otorgamiento de poder se produce desde el apersonamiento; y en aplicación de la máxima “quien puede lo más, puede lo menos”, manifiesta que si el abogado puede impugnar a su sola firma una improcedencia de la demanda, también puede subsanar su inadmisibilidad. A su vez, el artículo 290 de la Ley Orgánica del Poder Judicial prescribe que el abogado “no requiere poder especial para interponer medios impugnatorios en representación de su cliente”. Es decir, si el abogado con facultades generales puede impugnar una resolución también podrá subsanar omisiones advertidas por el juez para admitir a trámite la demanda, y por ello en la casación se ordena al juez que proceda a calificar la demanda.

En el Expediente n.º 03895–2019–PA/TC, el Tribunal Constitucional considera que supeditar el inicio de un proceso o la admisión de un recurso a la presentación de una papeleta o constancia de habilitación del abogado litigante constituye un obstáculo carente de razonabilidad que supone un perjuicio para los justiciables. Ello es así pues si bien se busca garantizar el ejercicio debido de la abogacía (según se desprende de la Resolución Administrativa n.º 025–202–CE–PJ del 16 de febrero de 2012), la obtención y expedición de dicho documento genera la realización de trámites y el pago de un costo innecesario, ya que, a la fecha, se pueden emplear otros medios, como son la consulta de habilitación en las páginas webs de los colegios de abogados u otros mecanismos de articulación entre los colegios profesionales y el Poder Judicial, a efectos de que los magistrados puedan acreditar si, efectivamente, el abogado litigante se encuentra o no habilitado, sin que ello genere un perjuicio a los justiciables.

El escrito de desistimiento deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal. La legalización podrá efectuarse ante notario o fedatario de la Administración Tributaria.

El tema que merece especial atención es el caso de la sociedad conyugal, en la que la norma del impuesto a la renta establece una regla especial en su declaración y determinación que tiene consecuencias en el tema de la representación y por ende en la relación jurídico-tributaria que se genera. El artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que

obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, es decir, a pesar de que civilmente puede tratarse de un régimen patrimonial de gananciales o de separación de bienes, la regla general en materia tributaria es la atribución independiente por cada cónyuge. Acto seguido la norma indica que las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; y que sin embargo, podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal. Es decir, la regla general es declarar de manera independiente y la excepción es hacerlo como sociedad conyugal (de gananciales en el ámbito patrimonial).

Bajo esta regla tributaria, la representación solo es posible en la regla de excepción, es decir, si se actúa y se tributa como sociedad conyugal, generando una relación jurídico-tributaria con la sociedad como tal, siendo que, en los demás casos, aun cuando se encontraran en un régimen de sociedad de gananciales, cada cónyuge declara y tributa de manera independiente, generándose una relación jurídico-tributaria individual sin que participe el otro cónyuge, y donde no resulta necesaria la participación o representación del otro cónyuge, ni para los casos de mero trámite, como indica la norma.

Esto determina que las acciones que se realicen, conforme a la regla de la LIR, generen una relación jurídico-tributaria sustantiva y procesal en la que participa cada cónyuge de manera independiente o como sociedad conyugal, siendo que en el primer caso pudiera generarse una deuda tributaria en la que si bien civilmente los ingresos son bienes comunes, la deuda tributaria que es civilmente social o conyugal, no obstante, reposa sobre la relación jurídico-tributaria con uno de ellos no teniendo representación sobre el otro. Ello en tanto la norma tributaria no exige su incorporación, generándose el inconveniente de ejecutar los bienes sociales en una relación jurídico-tributaria iniciada con uno de ellos y no con ambos, o con la sociedad conyugal que representa a ambos, para lo cual sería importante que la norma tributaria establezca en estos casos la incorporación del otro cónyuge, sea que esté o se entienda representado por el otro, o se exija su participación en la relación jurídico-procesal que se inicie a partir de una deuda tributaria exigible.

Garrido Falla (1951) indica a este respecto cómo

cada resolución administrativa viene a finalizar un expediente o procedimiento, constituido a su vez, por una serie de actos que, al faltarle carácter resolutivo, se denominarán actos de tramitación o, simplemente, trámites. Surge así una distinción fundamental entre los actos trámite y los actos principales o definitivos, según el papel que el acto desempeña en un expediente o procedimiento. Los primeros son, naturalmente, actos internos, y los segundos, actos externos.

Así, la Ley n.º 27444 indica que no precisan motivación las decisiones de mero trámite que impulsan el procedimiento. También refiere que las decisiones internas de mero trámite pueden impartirse verbalmente por el órgano competente, en cuyo caso el órgano inferior que las reciba las documentará por escrito y comunicará de inmediato, indicando la autoridad de quien procede mediante la fórmula "Por orden de...".

El Código Procesal Civil establece, en el artículo 132, como plazos máximos para realizar actos procedimentales. A falta de plazo establecido por ley expresa, las actuaciones deben producirse dentro de los siguientes:

1. Para recepción y derivación de un escrito a la unidad competente: dentro del mismo día de su presentación.
2. Para actos de mero trámite y decidir peticiones de ese carácter: en tres días.

Indica a su vez como actos de mero trámite aquellos que constituyen una respuesta del juez que no dispone la continuación del proceso sino simplemente atender a un pedido simple de una parte (si lo hubiere), que no involucra una decisión. Ejemplos: expedición de copias certificadas (artículo 139 del CPC); expedición de copias para el Ministerio Público para que evalúe si ejercita la acción penal (inciso 2 del artículo 38 e inciso 1 del artículo 441; inciso 1 del artículo 538; inciso 2 del artículo 564; inciso 1 del artículo 624; todos del CPC) o para el órgano de control (artículo 140 del CPC); tener presente un escrito para mejor resolver; tener por apersonado a un abogado o apoderado; etcétera. Véase que ninguna de estas resoluciones conduce a la conclusión del proceso ni tampoco contribuye a su prosecución.

La norma procesal indica a su vez que en los decretos el juez no tiene el deber de motivar porque dicha resolución no posee contenido decisorio. Si no se decide, entonces no se requiere motivar. Por ello, el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial es bastante expresivo al respecto: “Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad”. Si bien analógicamente podemos extender las resoluciones de mero trámite a las de impulso procesal, el punto esencial aquí es que los decretos no se motivan.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 017-93-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. (1993, 2 de junio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H759026>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Garrido Falla, F. (1951). *La Impugnación de Resoluciones Administrativas de carácter general y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Revista de Administración Pública, (6), 223-237. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111876.pdf>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H805476>
- Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, Resolución Ministerial n.º 010-93-JUS. (1993, 22 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682685>

Artículo 24

EFFECTOS DE LA REPRESENTACIÓN

Los representados están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actuación de sus representantes.

 **José Jorge Nava Tolentino**

Comentario

El Código Civil regula el poder general y especial, bajo las pautas del artículo 155, en el que se expresa, de forma muy sencilla y concreta, el poder general, a saber, la limitación exclusiva de cumplir con los diversos actos de administración. Asimismo, establece que para ejercer disposición de derechos patrimoniales, se requiere que el poder pueda ser elevado a escritura pública, tal cual lo establece el artículo 156, de manera que el incumplimiento de tal formalidad *ad solemnitatem* deviene en una causal de nulidad del acto jurídico. A su vez, resulta indispensable que se cumpla con la debida diligencia de expresar, de forma contundente y desprovista de cualquier duda, sobre la identificación y las condiciones bajo las cuales el apoderado podría disponer o gravar los bienes del poderdante (Vidal Ramos, 2017).

El poder, según el artículo 157, prescribe una obligación personalísima o *intuitu personae*, la cual exige que el apoderado debe cumplir de manera personal las facultades u obligaciones precisadas en el poder, y no contempla posibilidad alguna de que un tercero pretenda ejercer los derechos del poderdante, salvo que exista en el poder una cláusula de delegación de facultades y ejercicio simultáneo con coapoderados.

El artículo 167 exige la autorización expresa para disponer o gravar, y también para celebrar transacciones, convenios arbitrales o cualquier otro acto jurídico donde la ley exija autorización literal. En un supuesto de incumplimiento se mantiene vigente la posibilidad de interponer una acción de nulidad del acto jurídico ante la falta de apoderamiento especial.

La representación directa sin poder es aquella donde el representante actúa sin previa autorización por el representado, o excediendo los poderes recibidos de este. Betti (citado por Reyes Samanamu, 2015) señala que la representación sin poder se produce cuando el representante no respeta los límites de los poderes otorgados, se encuentra en conflicto de intereses con el representado, la actuación se dio cuando la representación había finalizado (límite temporal), o se comporta como representante sin haberlo sido.

Referencias

- Decreto Legislativo n.º 295, Código Civil. (1984, 25 de julio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Reyes Samanamú. (2015). La representación en el Código Civil peruano. Scribd. <https://es.scribd.com/document/528919244/Representacion-en-el-Codigo-Civil-peruano>
- Vidal Ramos, R. (2019). Aspectos esenciales del poder por representación en el Código Civil peruano. *LP*. <https://lpderecho.pe/aspectos-esenciales-poder-representacion-codigo-civil-peruano/>

Artículo 25

TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal.

En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

 **Luis Enrique Zárate Reyes**

Comentario

Es necesario precisar que, para efectos tributarios, se heredan tanto los derechos como las obligaciones que tuvo el fallecido, excepto las multas generadas por sus infracciones cometidas.

Asimismo, de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11701-3-2011,

los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia no son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 17º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo n.º 953. (p. 10)

En este punto, además de esta disposición, es interesante el análisis que se efectúa con respecto al heredero, resaltando la importancia dada a la aceptación de la herencia, puesto que se precisa que si no hay una aceptación no hay adquisición, y por tanto no hay sucesor firme, sino solo una expectativa, análisis que debe ser evaluado en todos los casos a los que se refiere esta norma.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2011, 8 de julio). Resolución n.º 11701-3-2011. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/3/2011_3_11701.pdf

Artículo 26

TRANSMISIÓN CONVENCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

 Luis Enrique Zárate Reyes

Comentario

Este artículo tiene relación con la precisión que efectúa Alejandro Altamirano (2012):

resulta intrascendente, para el Derecho Tributario, cualquier acuerdo, convención o pacto que hayan realizado los particulares en cuanto involucre sustancialmente o roce tangencialmente la obligación tributaria porque tal convención privada es irrelevante ante el fisco, a quien no se puede oponer lo acordado por las partes. (p. 338)

Y entendemos que esta disposición es similar, en el Perú y en Hispanoamérica en general, porque la obligación tributaria se configura como una obligación de Derecho Público, en la medida que el Estado, por mandato de una norma jurídica actúa como parte activa llevando a cabo el mandato de dicha norma —con el que se ejerce el poder tributario—, mediante el requerimiento a los particulares de la entrega de cierta parte de su riqueza de conformidad con la capacidad contributiva de cada contribuyente, en virtud del deber de contribuir.

Esta particular situación trae aparejadas diversas consecuencias que afectarán, tanto a la obligación tributaria en sí misma, como a los medios que se han establecido para su cumplimiento, por ejemplo, que la naturaleza de “obligación de derecho público” está referida al otorgamiento de facultades en favor del acreedor, el mismo que, en aplicación de la auto tutela, puede declarar y ejecutar sus propios actos, sin necesidad de acudir al Poder Judicial —como ocurriría en el derecho privado—, a efectos de obtener la ejecución de la prestación debida.

Un ejemplo de lo indicado en el párrafo anterior, en materia tributaria y donde se

aprecian dichas facultades, es la cobranza coactiva de los tributos.

Finalmente, es necesario precisar que esta disposición no sería aplicable cuando el deudor tributario es el mismo estado, lo que se evidencia con lo dispuesto en el numeral 16.2 del artículo 16 de la Ley n.º 31367, Ley de Endeudamiento del Sector Público para el Año Fiscal 2022, la cual dispone lo siguiente:

16.2 En contraprestación por el monto total de la transferencia a que se refiere el numeral 16.1, el Ministerio de Economía y Finanzas asume las obligaciones tributarias que mantiene ENACE frente a la SUNAT, devengadas de la implementación de la Sexta Disposición Complementaria Final de la Ley 30695, Ley de Endeudamiento del Sector Público para el Año Fiscal 2018.

Es decir, para esta transferencia de obligación tributaria dispuesta por una norma con rango de ley, entre entidades del Estado, no sería aplicable lo dispuesto en este artículo del código.

Referencias

- Altamirano, A. C. (2012). Derecho Tributario. Teoría General. Marcial Pons Ediciones Jurídicas.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 31367, Ley de Endeudamiento del Sector Público para el Año Fiscal 2022. (2021, 30 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1298435>

Artículo 27

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Condonación.
4. Consolidación.
5. Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
6. Otros que se establezcan por leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.

b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.



Luis Enrique Zárate Reyes

Comentario

Este artículo lista los medios por los cuales la deuda tributaria se extingue, al respecto es necesario resaltar, además del pago y un tema específico de la compensación, algunos puntos de esta norma; por ejemplo, no se considera el concepto de caducidad de la deuda en el listado, se permite a la Administración

legislar con respecto a la cobranza dudosa y recuperación onerosa como medios de extinción, con relación al tema específico de la consolidación por el cual se genera un título que posteriormente amplía en el artículo 42° del mismo código detallaremos un caso puntual, finalmente establece una disposición general como "Otros"; que al menos a la fecha, ha sido poco utilizada.

Con respecto al pago, se ha evaluado siempre como la relación entre el deudor y el acreedor tributario, no obstante, a continuación, trataremos de explicar el procedimiento posterior a dicha cancelación, es decir a como la Administración Tributaria recibe el pago del tributo y lo entrega a los entes beneficiarios del mismo que incluye entre otros a la misma SUNAT por la parte que le corresponde a su comisión de recaudación.

El proceso de recaudación en SUNAT es automático, se ha firmado convenios de recaudación con entidades financieras del país quienes reciben los pagos a nivel nacional efectuados en ventanilla y los canales virtuales que habilitan, asimismo la SUNAT ha desarrollado e implementado una pasarela de pagos virtual y además, ha creado e implementado códigos de tributo o multa que identifican la deuda que se debe cancelar, dicha identificación y diferenciación es importante no solo para efectos estadísticos sino para que los entes beneficiarios reciban en el plazo establecido los fondos recaudados y puedan hacer uso del mismo¹.

A fin de describir de manera general el proceso de pago de tributos, se podría indicar por ejemplo que la información del pago efectuado por un contribuyente del NRUS en cualquier lugar del país el día de hoy en la entidad financiera "A" llega a la SUNAT en tiempo real, es decir, en los procesos y sistemas que tiene la SUNAT se considera dicha información. Sin embargo, con respecto al dinero pagado en cualquier lugar del país, la entidad financiera "A" centraliza a final del día todos los pagos efectuados a nivel nacional, concilia y cuadra, dichos importes con la misma SUNAT y una vez conciliados y cuadrados, genera un abono identificando el detalle de los pagos, al Banco de la Nación, esta entidad recibe la información de todos las entidades financieras con los que la SUNAT tiene convenio y una vez recibidas las transferencias de cada entidad financiera, efectúa el abono a cada ente beneficiario al día hábil siguiente.

Como se puede apreciar de lo descrito en el párrafo anterior, la SUNAT administra información, y el pago como tal y su flujo desde que el contribuyente paga hasta que se abona a los entes beneficiarios correspondientes, lo administran las entidades financieras con el control previo y confirmación diaria y automática de cada transacción.

En relación con la compensación, es necesario resaltar una excepción a lo previsto en el artículo 40° del Código Tributario relacionado al requisito expreso que la recaudación constituya ingreso de una misma entidad para que la compensación proceda a la compensación del Impuesto de Promoción Municipal (IPM). En efecto, la Segunda Disposición Final y Transitoria de la Ley n.º 27335², establece que el requisito para la procedencia de la compensación previsto en el artículo 40° del Código Tributario, con respecto a que la recaudación constituya ingreso de una misma entidad, no es de aplicación para el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) a que se refiere el artículo 76° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por Decreto Legislativo n.º 776.

Esta disposición entendemos se aprueba por una facilidad al momento de aplicar el procedimiento de compensación, y además por la dificultad que se generaría si

¹ Por ejemplo, la tasa del Impuesto General a las Ventas (IGV) es del 18% pero la misma norma dispone que el 2% corresponde al Impuesto de Promoción Municipal (IPM), es decir mientras que para el IGV el ente beneficiario es el Tesoro Público, para el IPM lo es el Fondo de Compensación Municipal.

² Publicada el 31/07/2000

se trata de identificar los importes que le corresponde a cada ente beneficiario en los casos de compensación del impuesto general a las ventas que como se indicó, incluye al impuesto de promoción municipal.

Por otro lado, como se puede apreciar en este artículo no se hace mención ni se define la caducidad, que básicamente es la “extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas”.

Al respecto entendemos que el Perú toma como referencia las directrices del Modelo de Código Tributario del CIAT y en el mismo no contempla la figura de la caducidad; consideramos que se debería evaluar la cantidad y el monto de las deudas por cobrar acumuladas que tiene la SUNAT y en dicha evaluación incluir la implementación de esta figura.

Con respecto al numeral 4) Consolidación, se han efectuado análisis que son de interés y vigencia como el que efectúa Luis Hernández Berenguel³ en el cual con total claridad describe los problemas de aplicación de esta figura de extinción, no obstante lo indicado y sobre este mismo tema el artículo 15° de la Ley n.º 31367 – Ley de Endeudamiento del Sector Público para el año fiscal 2022⁴, dispone la transferencia de deuda tributaria que el Ministerio de Defensa mantiene con la Administración Tributaria al Ministerio de Economía y Finanzas, por los ejercicios correspondientes a los años 2012 – 2020, por lo cual, tanto el Ministerio de Defensa y la SUNAT deberán suscribir un acta de conciliación donde se establezca el monto de la deuda que será materia de la referida transferencia.

La lectura de esta norma genera dudas adicionales a las indicadas por el Dr. Berenguel, en su aplicación, algunas de ellas relacionadas al beneficiario efectivo de esta norma, el alcance de las deudas que contempla e incluso el tratamiento a los beneficiarios de los tributos que se consideren en esa consolidación.

Efectivamente, la norma expresamente señala al Ministerio de Defensa, por lo que se entiende que el beneficiario solo sería dicha entidad, pero entendemos que el objetivo de esta disposición debería (no podría) alcanzar a otras entidades con similar situación como la Fuerza Aérea, el Ejército y la Marina de Guerra del Perú, no obstante, al parecer la misma norma restringiría su aplicación; asimismo, con relación al concepto “deuda tributaria que se mantiene con la SUNAT”, podría entenderse que dicha transferencia incluye no solo tributos cuyo destino es el Tesoro Público, sino también contribuciones como EsSalud y ONP que son también administradas por la SUNAT; y en ese orden de ideas, se debería establecer un procedimiento para la modificación del acreedor tributario y la cancelación de la parte proporcional de la deuda que se transfieran y que le corresponde a cada uno de los entes, distintos al Tesoro Público.

En relación con la deuda tributaria de cobranza dudosa y deuda cobranza onerosa, calificada como tal sobre las cuales se agotaron las acciones de cobranza o no han tenido resultados exitosos en recuperar dicha deuda, su no aplicación o aplicación restringida de esta norma, podría generar una acumulación sobredimensionada de una deuda que nunca será recuperable.

³ <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/11805/12371/>

⁴ Norma publicada el 30/11/2021 y que en su artículo 15 dispone:

*Artículo 15. Transferencia de deudas

15.1. Dispónese la transferencia al Ministerio de Economía y Finanzas de la deuda tributaria que el Ministerio de Defensa mantiene con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT, por los ejercicios económicos correspondientes a los años 2012 – 2020. El Ministerio de Defensa y la SUNAT suscriben la respectiva acta de conciliación donde se establece el monto de la deuda que será materia de transferencia.

15.2. El Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General del Tesoro Público, consolida la deuda transferida, conforme a lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 27 del Código Tributario.”

Este artículo 27 define a las deudas de cobranza dudosa como aquéllas respecto de las cuales se han agotado todas las acciones de Cobranza Coactiva, y siempre que sea posible ejercerlas. Del mismo modo las deudas de recuperación onerosa la definen como aquéllas cuyos montos no justifican su cobranza, y aquéllas que autoliquidadas por el contribuyente y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago, y siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

Por su parte la SUNAT ha emitido diversas normas para regular esta facultad que le otorga el artículo 27 del Código Tributario, no obstante, entendemos que dicha normatividad podría ser revisada, evaluada y mejorada.

La Resolución de Superintendencia n.º 047-2014/SUNAT⁵ declara como de recuperación onerosa a la deuda que, al 31 de diciembre de cada año, hubieran transcurridos más de cuatro (4) años desde la notificación de los valores y el saldo de la deuda por valor sea menor a 1.45 UIT o la deuda por deudor sea menor a las 5 UIT. Para la deuda que tenga más de 8 años desde la notificación y el saldo por valor sea 2.1 UIT y la deuda por deudor no exceda las 10 UIT. Sin embargo, excluye la deuda de EsSalud, ONP y del RUS y nuevo RUS.

Esta norma que está vigente tiene más de ocho (8) años, se sugiere que sea evaluada y actualizada en función a los resultados en la efectividad lograda y no excluir a los contribuyentes del RUS y de EsSalud porque se podría considerar discriminatorio.

Respecto al procedimiento para extinguir las deudas tributarias de cobranza dudosa, se debe tener en cuenta que es responsabilidad de los ejecutores y auxiliares coactivos tomar acciones por la deuda en cobranza que se les asigna.

Mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos n.º 004-2020-SUNAT/700000⁶ se aprueba los porcentajes de estimación de cobranza dudosa para las Cuentas por Cobrar, netas de reclamaciones, apelaciones y fraccionamientos de Tributos Internos y Aduaneros al 31 de diciembre del Ejercicio Contable 2019, para la elaboración de los Estados Financieros de la SUNAT.

	Tributos Internos	Tributos Aduaneros
Por vencer	1%	1%
Vencidas de 0 a 30 días	1%	1%
Vencidas de 31 a 60 días	3%	8%
Vencidas de 61 a 90 días	8%	55%
Vencidas más de 90 días y menos de un año	31%	91%
Vencidas más de un año	100%	100%

Como se puede apreciar la SUNAT señala que la deuda vencida hace más de un (1) año, se debe considerar al 100% como de cobranza dudosa tanto para la deuda de tributos internos como de aduanas, y aquellas que están vencidas en más de 90 días y menos de un año las estima como cobranza dudosa al 31% de Tributos Internos y 91% de la deuda aduanera.

Las deudas tributarias son cuentas por cobrar y forman parte de los activos en los Estados Financieros de la Cuenta General de la República. Por ejemplo, la Cuenta

5 Publicada el 14/02/2014

6 Emitida el 18/02/2020

General para el ejercicio 2019, considera como incobrable para el Estado, y calificado como una estimación de Cuentas de Cobranza Dudosa determinada e informada por la SUNAT el importe de S/.50,240 millones, entendemos que dicha estimación se sustenta en la Resolución n.º 004-2020-SUNAT/700000 que como se señala aprobó los porcentajes de estimación de cobranza dudosa y al castigo contable de dicha deuda.

Cabe indicar que, para el ejercicio contable 2020 con Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos n.007-2021-SUNAT/700000⁷ se aprueba los porcentajes de estimación de cobranza dudosa para las Cuentas por Cobrar, netas de reclamaciones, apelaciones y fraccionamientos de Tributos Internos y Aduaneros al 31 de diciembre del Ejercicio Contable 2020, para la elaboración de los Estados Financieros de la SUNAT.

	Tributos Internos	Tributos Aduaneros
Por vencer	3%	0%
Vencidas de 0 a 30 días	3%	0%
Vencidas de 31 a 60 días	4%	3%
Vencidas de 61 a 90 días	9%	39%
Vencidas más de 90 días y menos de un año	27%	83%
Vencidas más de un año	100%	100%

Si bien, comparado con los porcentajes del ejercicio 2019 ha habido cambios, lo que se puede indicar con precisión es que la deuda vencida hace más de un (1) año, se debe considerar al 100% como de cobranza dudosa tanto para la deuda de tributos internos como de aduanas.

La SUNAT oficialmente presenta estimados de deuda de cobranza dudosa sobre la base de parámetros generales y para fines de castigo contable que para el ejercicio 2019 fue de S/.50,240 millones.

Sin embargo, se sugiere evaluar las características de esta deuda y las razones de su imposibilidad de cobro, podría tratarse de empresas que ya no operan, o no tiene activos sobre los cuales la SUNAT pueda cobrar, o si en general son deudas antiguas sobre los cuales SUNAT no ha tenido ningún resultado positivo en recuperar la deuda tributaria.

Si no consideramos las deudas de los principales contribuyentes en todo el país, empresas que entendemos están en actividad y son los mayores aportantes al fisco, entonces podríamos afirmar que la deuda no recuperable se encuentra en el universo que SUNAT los denomina del Resto de Contribuyentes, es decir, todos menos los Principales Contribuyentes.

Por lo indicado, anteriormente podemos señalar que la deuda de cobranza dudosa definida como aquéllas respecto de las cuales se han agotado todas las acciones de Cobranza Coactiva, según estimados de la propia SUNAT para el 2019 es de S/.50,240 millones, que representa aproximadamente el 42% de la deuda tributaria total. Esta deuda ha sido castigada contablemente, es decir no figura en el Balance al 31/12/2019 en la Cuenta General de la República, porque la SUNAT la calificó como de cobranza dudosa. Sin embargo, entendemos que dicha deuda se mantendrá activa en la gestión diaria.

7 Emitida el 19/02/2021

Acorde con lo expuesto, sugerimos evaluar la incorporación en el artículo 27° del Código Tributario en el sentido si durante los 48 meses o 4 años no se logró éxito en la cobranza dicha deuda debe ser calificada automáticamente como de cobranza dudosa y debe ser extinguida, salvo excepciones específicas que la SUNAT establezca; precisándose en el indicado artículo 27° del Código Tributario que por la deuda tributaria que durante los últimos cuatro (4) años, contados desde su ingreso al proceso coactivo, no se obtuvo ningún resultado o el resultado obtenido en dicho periodo no supera, por decir, el 10% de la deuda en la recuperación de la deuda; será considera de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, salvo las excepciones que la SUNAT disponga en las resoluciones que emita para tal fin.

Asimismo, dicha propuesta podría ir acompañada; como una medida de transparencia; de una publicación de las personas y entidades a las que la SUNAT extingue deuda por cobranza dudosa u onerosa e incluso, ser considerada esta acción en la calificación de los contribuyentes a la que se refiere el Decreto Legislativo n.º 1535⁸.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

8 Publicada el 19/03/2022

Artículo 28

COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Los intereses comprenden:

1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33°;
2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181°; y,
3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36°.

 **Luis Enrique Zárate Reyes**

Comentario

Esta disposición recoge, legalmente, los criterios y conceptos que se establecen en la doctrina tributaria y precisa además para el caso peruano, los diversos tipos de intereses aplicables incluyéndose al tributo (impuesto, tasas y contribución), multas y los que se generan por el aplazamiento y fraccionamiento.

Unos detalles a tener en cuenta, la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo n.º 27038¹, establece que la deuda tributaria se expresará en números enteros. Asimismo, para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, se podrá utilizar decimales.

Asimismo, se señala que mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar se establecerá, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, así como el procedimiento de redondeo.

¹ Publicada el 31/12/1998

Esta disposición permite que la SUNAT adecúe sus sistemas de control y genere la deuda sin decimales, es decir, redondeado a cifras enteras.

Para dicho redondeo la SUNAT ha publicado la Resolución de Superintendencia n.º 025-2000-SUNAT², la cual establece los criterios a seguir para dicho procedimiento de redondeo.

Cabe indicar que con la RTF n.º 08221-9-2022 se confirma dicho procedimiento.

Por otro lado, evaluando el criterio de aplicación de los intereses moratorios a la deuda declarada y no pagada en su oportunidad, por tratarse de recursos públicos que tienen un costo de oportunidad en términos de bienestar para la sociedad, consideramos justificable su aplicación.

Pero dicha afirmación podría ser discutible si se trata de deuda que ha sido determinada por la Administración Tributaria y con la cual el contribuyente manifiesta su disconformidad y acude a un proceso administrativo o judicial para tratar de demostrar su improcedencia y en ese proceso el tiempo de demora incrementa los intereses y hace que los mismos, en caso determinarse un resultado desfavorable para el contribuyente, se convierta en deuda impagable.

En todo caso, consideramos que sería necesario evaluar el costo que representa la aplicación de la Tasa de Interés Moratorio (TIM) cobrada por la SUNAT y como su no aplicación o aplicación diferenciada para la deuda determinada por SUNAT y que es discutida por el contribuyente, influiría en las decisiones financieras de los contribuyentes quienes se podrían ver incentivados a acogerse a un procedimiento que concluya dichas controversias.

En efecto, no siempre que la obligación resulta incumplida el deudor asume responsabilidad ante tal hecho, tal situación se produce cuando la causa desencadenante le puede ser atribuida.

Cuando la obligación resulte incumplida, la relación obligatoria es sustituida por la obligación del resarcimiento del daño, que en adelante va a tener su propia vida jurídica. La función del resarcimiento del daño es devolver al patrimonio del acreedor el equilibrio perdido por el incumplimiento.

La doctrina suele estar de acuerdo al enumerar cuales son los requisitos o condiciones para que se produzca el resarcimiento de daños; uno es que la obligación haya quedado total o parcialmente incumplida, que este incumplimiento sea motivado por culpa no excusable o dolo del deudor, y que se haya producido daño al acreedor.

No obstante, la evaluación se referiría a deuda en discusión, es decir, se trata de deuda por la que se está a la espera de una resolución para considerarla como deuda firme; por lo que aún no se puede considerar deuda exigible, sino que se trataría de una posible recaudación o de potencial ingreso.

Por lo indicado, se sugiere evaluar para estos casos, opciones alternas para efectuar el ajuste de la deuda en controversia para que se pueda acoger posteriormente a un fraccionamiento y no dilatarse el objetivo primigenio que es el pago.

Una primera opción podría ser plantear el acogimiento de los saldos de deuda sin actualización alguna tomando como referencia alguna legislación emitida por el gobierno, la segunda adoptar una tasa de interés variable, que tenga como referencia alguna tasa de mercado, y la tercera consiste en indexar el valor de la obligación tributaria.

² Publicada el 24/02/2000

Deuda sin intereses: En este punto analizando nuestra propia legislación, vemos que el mismo Estado ha determinado que el ingreso como recaudación de detracciones efectuado por SUNAT y abonado indebidamente al Tesoro Público en lugar de ser abonado a ESSALUD; ONP; y otros entes beneficiarios de los tributos, se devuelva sin intereses y en ocho (8) cuotas semestrales.

En efecto, la Sexta Disposición Complementaria Final de la Ley n.º 30519 - Ley de Equilibrio Financiero del presupuesto del sector Público para el año Fiscal 2017³, autoriza al Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público, a devolver la recaudación realizada por la Administración Tributaria acreditada en cuentas de dicha Dirección General y que corresponde al pago de deuda tributaria o aportaciones a favor de otras entidades beneficiarias distintas al Tesoro Público. La citada devolución no incluye el pago de intereses o cargos adicionales de ningún concepto.

Mediante decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas se establece el procedimiento, plazos y condiciones en que se lleva a cabo lo dispuesto en el párrafo precedente, acorde con la disponibilidad de la Caja Fiscal.

Asimismo, el Decreto Supremo n.º 410-2017-EF⁴, establece el procedimiento para la devolución de la recaudación acreditada en cuenta de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público, que corresponde al pago de Deuda Tributaria o aportaciones a favor de otras entidades beneficiarias distintas al Tesoro Público.

En dicho Decreto Supremo se señala que el importe que el Tesoro Público debe devolver a otras entidades es S/. 1,065,283,180.14 (Mil sesenta y cinco millones doscientos ochenta y tres mil ciento ochenta y 14/100 Soles); que además de devolverse sin intereses se devuelve en ocho (8) cuotas semestrales, desde el 2018.

Intereses moratorios: Los intereses moratorios resarcen y buscan desincentivar el daño moratorio directo, producido por la indisponibilidad del capital, sea este específicamente dinero o cualesquiera otras cosas o bienes.

Indexación: El daño moratorio ocasionado al capital no dinerario, como consecuencia de la depreciación del dinero debe resarcirse por vía de reajuste del dinero o indexación.

En el caso del impuesto adeudado, la indexación protege el valor real de la obligación tributaria.

La indexación de la deuda tributaria estará relacionada a los niveles de inflación.

Considerando lo anteriormente señalado, y con el fin de proteger el valor real del impuesto adeudado, hemos efectuado una comparación de algunas alternativas de actualización viables, así en el siguiente cuadro se puede apreciar la variación de mil soles (S/. 1,000 soles) considerando:

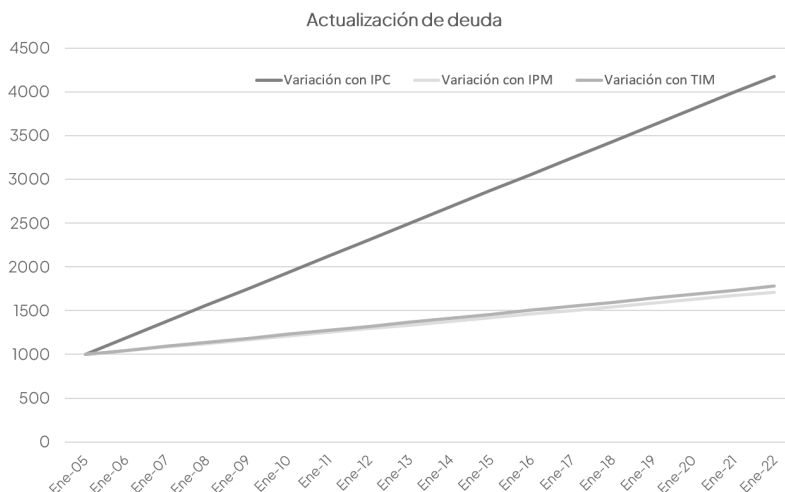
- Variación por Índice de Precios al Consumidor (IPC)
- Variación por Índice de Precios al por Mayor (IPM)
- Variación por la tasa de interés moratorios (TIM) aplicada por SUNAT.

De este análisis efectuado se aprecia que los S/. 1,000 soles del periodo tributario diciembre 2004 con vencimiento en enero 2005 al 31 de diciembre de 2022, se convierten en:

³ Publicada el 02/12/2016

⁴ Publicada el 29/12/2017

- S/. 1,778.03 soles según variación de IPC
- S/. 1,712.27 soles según variación de IPM
- S/. 4,175.00 soles según actualización utilizando la TIM.



Considerando lo indicado, se sugiere evaluar alternativas de cálculo de interés para actualizar la deuda que es determinada por la SUNAT y que pueda encontrarse en controversia.

Asimismo, una opción que también se adicionalmente se debería evaluar es la aplicación de intereses diferenciada, de acuerdo al perfil de cumplimiento que presente cada contribuyente, es decir, aplicar un procedimiento similar al que realizan las entidades financieras cuando otorgan un crédito, para dicho efecto la evaluación de una aplicación diferenciada de intereses a los contribuyentes podría estar enmarcada en el Decreto Legislativo n.º 1535⁵ decreto que regula la calificación de los sujetos que deben cumplir obligaciones administradas y/o recaudadas por la SUNAT, conforme con un perfil de cumplimiento, así como los efectos de dicha calificación.

Finalmente, un análisis específico requiere la actualización de las multas, al respecto se debe considerar (2) aspectos, desde cuándo se debe calcular el interés para las multas y que tasa es la que se debe aplicar.

En efecto, a la fecha, la Administración Tributaria determina las multas por ejemplo asociadas a una obligación sustancial como una declaración incorrecta, desde el periodo al que corresponde la declaración y la actualiza con la TIM tratando a la multa identificada como parte de la deuda tributaria, de esta manera considerando el plazo de prescripción que tiene la Administración, si el año 2022 identifica un error en la declaración presentada el año 2020 además del cobro del impuesto determinado incorrectamente y actualizado desde el año 2020 hasta el año 2022, aplica una multa que puede estar determinada con base en la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) o los ingresos del contribuyente y la actualiza, de acuerdo al ejemplo, también desde el año 2020 hasta el año 2022; en estos casos, se debe recordar que las multas no deben tener efecto recaudatorio sino tienen como objetivo modificar el comportamiento de los contribuyentes, por lo que, se sugiere evaluar

⁵ Publicada el 19.03.2022

primero, que la multa se actualice con una tasa distinta a la TIM a fin que tenga un menor impacto en el contribuyente pudiendo evaluarse el IPC o IPM y además, que tanto la multa como el interés se determinen desde la fecha en que la Administración notifica la infracción y exige el pago de la Multa, es decir, emite la Resolución de Multa correspondiente (en el ejemplo señalado desde el año 2022).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 29

LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO

El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello.

El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- a. Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- b. Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente, salvo las excepciones establecidas por ley.

Comentario

Este artículo, al igual que otros, requiere una actualización. Si bien actualmente su vigencia no se discute, su desarrollo y aprobación se efectuaron en una coyuntura que obviamente no es la más reciente.

Con respecto al lugar para el pago, se debe precisar que el lugar puede ser físico o virtual. La pandemia que asoló a todos hace unos años hizo que el lugar no se refiera necesariamente a un lugar físico, y que al mismo se pueda ingresar de manera virtual y no presencial. Incluso la misma SUNAT, desde el 1 de mayo de 2020, con la Resolución de Superintendencia n.º 074-2020-SUNAT, dispuso que todas las declaraciones tributarias se deben presentar a través de la página web de la SUNAT, y se desactivaron, además, las agencias del Banco de la Nación que se tenían en los Centros de Servicios al Contribuyente donde los Principales Contribuyentes estaban obligados a declarar y pagar.

Dichas medidas efectuadas por la misma SUNAT están orientadas con la política de masificación de servicios no presenciales para el cumplimiento de las obligaciones de los administrados. Así, se considera conveniente eliminar la posibilidad de presentar las declaraciones elaboradas mediante los PDT en los lugares designados para el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales de los principales contribuyentes, o en las sucursales y agencias bancarias autorizadas.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallnorma/H682696>

Artículo 30**OBLIGADOS AL PAGO**

El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes.

Los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario.

**Luis Enrique Zárate Reyes****Comentario**

El segundo párrafo de este artículo requiere una evaluación específica para el caso de pagos realizados ante la SUNAT, básicamente por el momento en que la oposición motivada a la que se refiere se deba recibir, además se debe considerar en cierta medida lo indicado expresamente en el artículo 37 del mismo Código que señala expresamente que “El órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo”, en esta línea, el pago se recibe en todos los casos y la oposición motivada a la que se refiere este artículo se podría efectuar en un momento posterior a efectuado el pago.

Como se indicó anteriormente, el sistema de recaudación de SUNAT se implementó inicialmente, bajo la premisa que el pago de tributos se efectúa en la ventanilla de los bancos con los que SUNAT ha firmado convenio de recaudación o si se trataba de Principales Contribuyentes, en las sedes de la SUNAT donde se había habilitado una agencia del banco de la nación para la recepción de los pagos.

En el caso de los pagos efectuados en las ventanillas de los bancos, se solicita el formulario que contiene los datos de identificación del deudor, el periodo al que corresponde, el código de tributo o multa a pagar y el importe a cancelar; es decir, no se valida que el que efectúa el pago, el que acude a la ventanilla del Banco sea necesariamente el mismo deudor tributario.

Posteriormente con la implementación del pago virtual, el procedimiento requiere que para ingresar a la página de SUNAT el contribuyente ingrese con su RUC y su Clave SOL, de esta manera se garantiza que la operación sea realizada por el contribuyente; en este caso, la posibilidad que un tercero pueda realizar un pago virtual es nula.

No obstante, desde el 2023, la SUNAT con la RS n.º 251-2022-SUNAT ha implementado como una alternativa de pago virtual adicional, el pago sin Clave Sol, esta alternativa se establece entendemos, para estandarizar el proceso presencial y virtual y la accesibilidad al proceso de pago (no se incluye en este caso, la presentación de declaraciones), en este escenario entendemos que la SUNAT ha aprobado o actualizado, internamente un procedimiento para recibir los posibles casos de oposición motivada del pago realizado, presentado por el deudor tributario.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 31

IMPUTACIÓN DEL PAGO

Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo cuando deban pagarse las costas y gastos a que se refiere el Artículo 117, en cuyo caso estos se imputarán según lo dispuesto en dicho Artículo.

El deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago.

Cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo período se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria.

 **Luis Enrique Zárate Reyes**

Comentario

Este artículo establece un orden, una prelación, que es necesario y se rige básicamente por lo ya establecido en el Código Civil.

En efecto, los artículos 1256 al 1259 del Capítulo Cuarto del Código Civil, aprobado con el Decreto Legislativo n.º 295, precisan el procedimiento de imputación del pago y el criterio es similar al establecido en este artículo.

En este punto es necesario indicar que en materia civil los intereses no generan intereses, salvo que sean capitalizados. La capitalización, a su vez, sólo puede pactarse por escrito después de contraída la obligación, siempre que medie no menos de un año de atraso. Esta norma sobre el anatocismo se encuentra prevista por el artículo 1250 del referido Código Civil. En materia tributaria es sabido que no se aplica la capitalización de intereses.

Considerando lo indicado, resulta razonable, como medida de protección para el acreedor ante el deudor moroso, que éste, deba pagar en primer término los intereses, que como se ha indicado en materia tributaria no generan intereses; y posteriormente el capital, que usualmente genera intereses.

Cabe indicar que, sin perjuicio de lo indicado en párrafos anteriores, en el caso de pagos efectuados ante la SUNAT esta requiere información específica (RUC, período, tributo), que permite la imputación del pago de manera adecuada, salvo excepciones como el caso del pago de multas las cuales se encuentran sujetas a rebajas por incentivos o gradualidad dependiendo de la subsanación correspondiente.

Con respecto a la imputación en el pago de multas indicado en el párrafo anterior se debe tener en cuenta lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12227-5-2013, el mismo que, en su segundo criterio precisa que

para efecto del acogimiento parcial al Régimen de incentivos previsto por el artículo 179º del Código Tributario, en aplicación de los artículo 31º y 181º del citado código, los pagos parciales que se realicen deberán imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ellos a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en que se realice el referido pago. (p. 16)

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2013, 25 de julio). Resolución n.º 12227-5-2013. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/5/2013_5_12227.pdf

Artículo 32

FORMAS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional. Para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios:

- a. Dinero en efectivo;
- b. Cheques;
- c. Notas de Crédito Negociables;
- d. Débito en cuenta corriente o de ahorros;
- e. Tarjeta de crédito; y,
- f. Otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

Los medios de pago a que se refieren los incisos b), c) y f) se expresarán en moneda nacional. El pago mediante tarjeta de crédito se sujetará a los requisitos, formas, procedimientos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La entrega de cheques bancarios producirá el efecto de pago siempre que se hagan efectivos.

Los débitos en cuenta corriente o de ahorro del deudor tributario, así como el pago con tarjeta de crédito surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.

Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél, no surtirán efecto de pago. En este caso, si el pago fue realizado hasta la fecha de vencimiento del plazo a que se refiere el Artículo 29°, la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento. Si el pago se hubiera efectuado después del vencimiento del plazo previsto en el citado artículo, no se cobrarán los intereses que se hubieran generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales, podrán disponer el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará como bien inmueble los bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.



Luis Enrique Zárate Reyes

Comentario

Este artículo establece el marco jurídico sobre el cual se construye el sistema de recaudación no obstante entendemos que su redacción podría ser optimizada a fin de agilizar, facilitar y simplificar el proceso de pago de tributos en general, en esa línea a continuación efectuamos algunas sugerencias de mejora.

La primera sugerencia que se plantea es evaluar la disposición con respecto a que el pago de la deuda tributaria se realiza solo en moneda nacional, si bien, es entendible que esta disposición está asociada a las normas presupuestales del país que también están en soles, debe evaluarse la posibilidad de no establecer restricción alguna respecto de la moneda y permitir acorde a las necesidades actuales que sea la Administración Tributaria la que establece los medios que considere necesarios.

Lo indicado en el párrafo anterior esta además ligada a la tendencia internacional de gravar los servicios digitales, como sabemos los negocios digitales se ofrecen en los distintos países y el Perú no es ajeno a esta tendencia y los servicios que se consumen diariamente son, por ejemplo, las plataformas Uber, Netflix, Amazon, entre otras. En estos casos si se grava a un no domiciliado para el pago de estos impuestos, para simplificar el proceso de pago se debería permitir el pago con otras monedas como el Dólar Norteamericano o el Euro, no obstante entendemos que las reglas para aplicar el tipo de cambio correspondiente para el ingreso de esta recaudación en las cuentas del Tesoro Público, que podría ser siendo en Soles, es una tarea que debe asumir la Administración Tributaria al momento de implementar el sistema de recaudación de estos impuestos.

Además de lo indicado anteriormente, se sugiere evaluar la existencia de otras forma de pago ya en funcionamiento y que también podría ser parte del análisis en la actualización del proceso de pago y no restringirlo a solo el uso de moneda nacional, nos referimos a la posibilidad por ejemplo, de pagar impuestos a cargo de personas naturales como las cuotas del NRUS o el Impuesto al arrendamiento, con puntos de canje de algún establecimiento comercial como Puntos Bonus, o con las millas acumuladas en las tarjetas de crédito o débito; en estos casos también correspondería a la Administración Tributaria establecer las reglas a aplicar para facilitar y masificar el proceso de pago.

Finalmente, se debe evaluar las nuevas formas de moneda digitales ya existentes en la economía mundial, conocidas como las criptomonedas o activo digital que emplea un cifrado criptográfico para garantizar su titularidad y asegurar la integridad

de las transacciones, y controlar la creación de unidades adicionales, es decir, evitar que alguien pueda hacer copias de la misma, al respecto, entendemos que este tipo de alternativas se podría masificar en el futuro por lo que, la legislación debería tener un marco adecuado y flexible para que, llegado el momento de su implementación, esta tenga las seguridades legales correspondientes.

Por otro lado, con relación a los medios de pago señalados en este artículo, es necesario precisar que, si bien no se considera expresamente a los documentos valorados emitidos por el Estado, tales como los documentos cancelatorios del Tesoro Público, Nota de Crédito Negociable, Certificado Inversión Pública Regional y Local – Tesoro Público, Certificado Inversión Pública Gobierno Nacional-Tesoro Público, estos son una herramienta de pago que utiliza el Estado y son financiadas con cargo al presupuesto de cada sector.

Con respecto a lo indicado en el punto anterior, es necesario reflexionar con respecto a la necesidad que el mismo Estado destine fondos para cancelar impuestos, cuando los mismos regresan nuevamente al mismo Estado al ser este el beneficiario de los mismos. Un análisis inicial podría concluir que no es necesario que el estado desembolse dinero por estas obligaciones, pero, en un análisis posterior y de detalle, se debe tener en cuenta que la Administración Tributaria administra la información de hechos impositivos de todos los sujetos a los impuestos, siendo la información del pago una variable sujeta a control así como la información de compras y ventas que realiza el mismo Estado con proveedores y/o clientes; por lo que, entendemos que el uso de estos Documentos Valorados y el procedimiento implementado por la Administración para su uso virtual en el pago de impuestos es una alternativa viable y comprobable de uso y control pudiéndose evaluar su extensión incluso al pago de contribuciones para cuyo efecto, debería ser la Administración Tributaria la que establezca las reglas y procedimientos a implementar para dicha aplicación.

En efecto, el posible uso de documentos valorados para cancelar contribuciones o aportaciones por parte de las entidades del estado, debe ser necesariamente administrado y controlado por la Administración Tributaria, porque ésta en calidad de ente recaudador de las aportaciones, informa diariamente a las entidades de salud y pensiones los pagos y cancelaciones efectuadas, además de acuerdo a lo indicado en este artículo, la deuda tributaria se extingue, entre otros, por el pago y en tal virtud, se establece que el pago se efectuará en la forma que señale la ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de estos, la Resolución de la Administración Tributaria, y en el lugar de pago que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

En todo caso se debe tener presente que la SUNAT ejerce las funciones de órgano administrador de las referidas aportaciones por lo cual es fundamental que intervenga en el proceso de pago de dichos tributos. Además, las normas contenidas en el Código Tributario vinculadas a las funciones de la administración tributaria parten del presupuesto que esta controla no solo la información de la declaración, sino también el pago de los tributos a su cargo, puesto que, sólo así, contará con todos los elementos que le permitirán desarrollar los procesos y acciones que deben efectuarse después que vence el plazo para presentar la declaración y realizar el pago del tributo, tales como el control de omisos, la emisión de órdenes de pago, la determinación de deuda y la cobranza coactiva, de corresponder.

Finalmente, se debe recordar que la SUNAT, proporciona al ente de Salud, la acreditación de derechos ante dicha entidad, lo que incluye la cuenta individual del asegurado y el indicador de oportunidad en el pago del aporte, a efectos de que dicha entidad determine las condiciones en el derecho de cobertura en Salud. Asimismo, en el caso de las pensiones la SUNAT proporciona la información de la Cuenta Individual del Afiliado Obligatorio.

Un tema adicional que entendemos requiere actualización en este artículo 32 es el referido a la precisión que se efectúa con respecto a los cheques bancarios, en principio la emisión y pago con cheque implica necesariamente la presencia del emisor y del receptor del pago y además un horario de atención específico, es decir, se tiene un medio físico (talónario de cheques) que requiere una firma manual por parte del contribuyente y requiere la atención presencial en una ventanilla de una agencia bancaria para la recepción del mismo en los horarios de atención de la agencia, esta forma de pago entendemos sería la utilizada de manera masiva hasta fines del siglo pasado, pero a la fecha con los avances en las facilidades de pago del mercado y más aun con el efecto de la pandemia del 2020, este tipo de pagos presenciales está quedando en desuso, siendo reemplazados por los pagos digitales no presenciales, por lo que, así como se tiene una Ley que establece que las devoluciones de impuestos se debe efectuar siempre con abono en cuenta bancaria, sugerimos que también los pagos se efectúen con alguno de los pagos virtuales y digitales implementados por la Administración Tributaria y dejar sin efecto o minimizar el uso de cheques (*o como en el caso de pago de deuda aduanera permitir solo el pago con cheque certificado o de gerencia*), que además implicaría dejar sin efecto el uso del quinto párrafo de este artículo 32 del Código, que señala:

Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél, no surtirán efecto de pago. En este caso, si el pago fue realizado hasta la fecha de vencimiento del plazo a que se refiere el Artículo 29°, la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento. Si el pago se hubiera efectuado después del vencimiento del plazo previsto en el citado artículo, no se cobrarán los intereses que se hubieran generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento.

Disposición que entendemos genera un procedimiento administrativo adicional de control por el medio de pago efectuado y sobre el cual no se tendría límites de aplicación, es decir, se podría utilizar cuando el cheque que no se hizo efectivo es de 10 soles o es de un millón de soles.

Asimismo, este artículo señala la posibilidad excepcional del pago de tributos en especie, si bien no es expreso el procedimiento, se debe entender que la valoración según el valor de mercado la efectúa el mismo Ministerio de Economía y Finanzas y se precisa dicho valor en el decreto supremo correspondiente, con esta disposición se puede aplicar este valor para el pago del tributo correspondiente ante la Administración Tributaria.

Finalmente, un tema quizás no relacionado directamente a lo indicado en el presente artículo pero que la Administración Tributaria debe evaluar es el relacionado con las estadísticas de declaraciones y pagos, es decir, la información de las bases imponibles y de los pagos debería mostrar las cifras no solo con respecto a quien efectúa la declaración y el pago y donde se realizan ambos, sino además, diferenciar dichas bases imponible y pagos por región, actividad, entre otros, así por ejemplo, se debería mostrar la suma de las bases imponibles y pagos de las empresas financieras, cerveceras, diferenciadas entre otras, y no consolidadas, por ejemplo, la misma Administración Tributaria tiene oficinas en todo el país y se debería mostrar cuanto se declara y paga en sueldos en Huancavelica, Loreto, Puno, Tumbes, etc. y no mostrar la información consolidada por SUNAT como empleador solo en Lima; de igual manera las cerveceras deberían informar cuanto se vende en provincias, este tipo de información le daría un valor agregado al pago de tributos y transparentaría la información de los ingresos generados en cada región o provincia; si bien entendemos que la estructura de la Administración al tener una dependencia para principales contribuyentes nacionales es válida desde el punto de vista de control y gestión, también es necesario considerar la transparencia de la información como una función accesorio a esta.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 33**INTERESES MORATORIOS**

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142°, 150°, 152° y 156° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Comentario

Por definición y de acuerdo con lo señalado en el Código Civil, el interés moratorio es el incremento sobre el valor principal de una deuda determinada y vencida que corrige los efectos del retraso de su cumplimiento. Estos intereses se aplican siempre en obligaciones dinerarias fuera de plazo.

Su finalidad principal es la de reparar el daño que causa el pago fuera de plazo pactado.

En tal sentido, este artículo establece el criterio a seguir para actualizar la deuda no pagada en su oportunidad, regulando límites que son establecidos por la Superintendencia de Banca y Seguros y que la tasa a aplicar no supere en 10% a la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional; es decir, la lectura de este artículo permite a la Administración Tributaria aplicar tasas menores.

En este punto es necesario recordar que el considerar tasas muy bajas, pueda generar un comportamiento financiero no deseado, en efecto, si la tasa es muy baja comparada con otras tasas que se apliquen por otras deudas que el obligado tenga el mercado financiero el comportamiento natural sería pagar las deudas con mayores tasas y asumir el costo de las tasas menores.

Por otro lado, se debe considerar que las entidades financieras aplican tasas a sus clientes evaluando previamente su comportamiento financiero y por ende el riesgo crediticio que representan; en cambio como se puede apreciar este artículo no diferencia y aplica una sola tasa para todos los contribuyentes, excepto en los casos de vencimientos de los plazos para resolver la impugnación, no obstante no se considera que para algunos sujetos la TIM a aplicar pueda resultar muy alta o muy baja considerando su comportamiento en el mercado; por lo indicado se sugiere evaluar por parte de la Administración Tributaria evaluar la aplicación de tasas de interés moratorio diferenciadas considerando el comportamiento o calificación de los contribuyentes a la que se refiere el Decreto Legislativo n.º 1535.

Asimismo, y como se indica en el análisis del artículo 28º efectuado anteriormente, sugerimos evaluar la aplicación de la TIM para las multas, como es de conocimiento a la fecha a las multas se les otorga el tratamiento de deuda tributaria sin embargo, se reitera que la aplicación de multas no debe tener como objetivo el incremento de recaudación sino la modificación del comportamiento del infractor, lo cual podría sustentar una modificación con respecto a la actualización de las multas sin necesidad que se aplique la TIM sino aplicar, por ejemplo, el Índice de Precios al Consumidor (IPC), que ya se utiliza en este artículo cuando los plazos establecidos para resolver las impugnaciones.

Por otro lado, con respecto a la suspensión señalada en el presente artículo, es necesario evaluar el concepto de plazo razonable; para tal efecto es necesario revisar la Sentencia del Tribunal Constitucional 44/2022 – Expediente n.º 03468–2019–PA/TC – Banco Internacional del Perú SAA (INTERBANK), dicha sentencia declara FUNDADA la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia dispone que el Tribunal Fiscal y la SUNAT procedan conforme con lo indicado en los fundamentos desarrollados; dispone que la SUNAT efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, conforme con los fundamentos de la presente sentencia y sin la aplicación de la regla de capitalización de intereses; y ordena a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

Con respecto a la supuesta vulneración al derecho al plazo razonable, sostiene que la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración de dicho derecho, por lo que procede a evaluar cuatro (4) criterios para determinar dicha vulneración:

- i) Complejidad del asunto: sostiene que no es un hecho complejo el comprobar si los pagos realizados por concepto de Impuesto a la Renta tienen sustento o no,
- ii) Actividad o conducta del interesado: no se aprecia la dilación del proceso por acciones de la recurrente,
- iii) La conducta de las autoridades administrativas: no se ha cumplido con justificar la excesiva demora en la que se ha incurrido, y,
- iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: la demora producida ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante, pues de su deuda tributaria la mayor parte corresponde a los intereses moratorios.

En esta línea concluye que la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad, en tanto que es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación y resulta incongruente que el ordenamiento jurídico peruano restrinja su imposición libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario.

Además, sobre el plazo razonable, sostiene que el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos resulta una restricción legítima del derecho en cuestión, en tanto la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente, lo cual es prolongado a su vez por la interposición de recursos.

Asimismo, señala que, con respecto a la capitalización de intereses, la no suspensión de la aplicación de la capitalización de interés está supeditada en cada caso a la verificación de la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa. Por ende, concluye que la aplicación de la capitalización de intereses no constituye per se de relevancia constitucional, toda vez que es una regla de fuente legal.

Lo indicado nos lleva a sugerir la evaluación de propuestas prácticas y aplicables de manera general, asociadas a la solución efectiva y rápida de las controversias que entendemos se generan producto de un proceso de fiscalización de SUNAT y cuyo resultado se extiende en la interposición de todos los recursos habilitados tanto en sede administrativa como en judicial, estas propuestas además de los cálculos de intereses, podría estar a esquemas utilizados en otros países como por ejemplo, la conciliación tributaria utilizada en Chile, en la cual se faculta al contribuyente y a la Administración Tributaria a llegar a un acuerdo que no necesariamente debe ser sobre la totalidad de los reparos o deuda tributaria, sino que, en los puntos en donde exista controversia fundada, se pueda arribar a un acuerdo que, concluya beneficiosamente para el Fisco y para el Contribuyente, optimizando tiempos y agilizando los actuales procesos.

Asimismo, se debe tener en cuenta que el 07 de febrero del 2023, el Tribunal Constitucional establece que la Administración Tributaria está prohibida de aplicar intereses moratorios luego de vencido los plazos para resolver el recurso administrativo, en efecto, al resolver el Expediente n.º 03525-2021-PA/TC el Tribunal Constitucional emite la Sentencia 10/2023 la cual establece como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 69 supra la cual señala:

Regla sustancial:

A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal:

En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

Cabe indicar que, en rigor, lo que establece el Tribunal es que el cálculo de los intereses moratorios se suspende cuando la SUNAT y el Tribunal Fiscal demoran en sus procesos más del plazo que tienen para resolver según lo establecido en el Código Tributario; no obstante, los efectos prácticos de este fallo es que se aplica esta suspensión para periodos anteriores a la modificación del Código Tributario; y además, extiende la suspensión a la etapa judicial, con base en derechos y principios constitucionales.

Con respecto a esta sentencia el Ministerio de Economía y Finanzas el 13 de febrero del 2023 efectuó un pedido de aclaración y la SUNAT el mismo día presentó un pedido de Nulidad.

La Procuraduría Pública del Ministerio de Economía y Finanzas solicitó la aclaración de la sentencia en los siguientes puntos:

- i) que se aclare la sentencia en el extremo que faculta a los jueces aplicar el control difuso cuando haya vencido el plazo legal para resolver la demanda contencioso-administrativa;
- ii) que se precise si ante la suspensión de los intereses moratorios procede la actualización de la deuda tributaria en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC); y
- iii) que se aclare el extremo de la aplicación del plazo razonable contenido en el fundamento 64 de la sentencia.

Con respecto a cada punto el Tribunal Constitucional el 16 de marzo de 2023, señala:

- i) Que el artículo 33° del Código Tributario establece expresamente que “la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”; es decir, a contrario sensu, el precepto dispone con claridad que durante la tramitación del proceso contencioso-administrativo son aplicables los intereses moratorios sin suspensión alguna y en esta misma línea, aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales resulta inconstitucional a menos que pueda acreditarse, objetivamente, que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable. Por lo que, en este punto, no existe nada que aclarar.
- ii) En este punto el Tribunal Constitucional precisa que la materia de discusión y debate, así como el establecimiento del precedente vinculante tanto en su regla procesal como en su regla sustancial, se ha centrado en el análisis de los intereses moratorios generados con posterioridad al vencimiento de los plazos legales para resolver los medios impugnatorios en sede administrativa-tributaria o los recursos en sede judicial, de modo que no es parte de tal análisis el contenido del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que dispone la aplicación del índice de precios al consumidor, el cual mantiene plena vigencia.

Es necesario añadir que efectivamente, de la sentencia se desprendería que el análisis de constitucional efectuado se centraba solo en los plazos para la aplicación de intereses moratorios más no en la forma de cálculo a aplicar una vez vencido dichos plazos, lo que de una interpretación sistémica se entendía lo mismo que el Tribunal en este punto ha aclarado, es decir, en todos los casos, luego de vencidos los plazos legales para resolver los medios impugnatorios la deuda se debe actualizar con la aplicación del índice de precios al consumidor (IPC).

- iii) Sobre este punto, el Tribunal indica que en el fundamento 64 de la sentencia se precisa que lo desarrollado en ella “*no significa, necesariamente, que resolver fuera de los plazos legales suponga violar el plazo razonable de resolución, porque en ocasiones, la complejidad del asunto u otros factores, puede justificar el retraso; lo cual significa que la autoridad no será responsable de ello y que aún será válida una decisión sobre el fondo, mas no que, más allá del cumplimiento del plazo instituido por el legislador democrático, pueda continuar incidiéndose sobre la propiedad del justiciable, quien se ha limitado a ejercer los derechos fundamentales procesales que la Constitución le confiere*”.

Por lo indicado, reitera que la sentencia es clara en que, más allá de lo que acontezca respecto del plazo razonable, siempre que se apliquen intereses moratorios luego de cumplido el plazo legal para resolver los medios impugnatorios en sede administrativa tributaria o los recursos en sede judicial, ello resultará inconstitucional, a menos de que pueda acreditarse, objetivamente, que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado. Tampoco corresponde aquí aclaración alguna.

Por lo indicado, anteriormente el Tribunal Constitucional declara improcedente el pedido de Aclaración presentado por el MEF.

Respecto al pedido de Nulidad presentado por la SUNAT, en la misma se argumenta, entre otras cosas que, el Tribunal Constitucional:

- i) ha establecido un precedente que permite a las grandes empresas dejar impagas deudas de más de 12 mil millones de soles por intereses moratorios, lo que vulnera el derecho a una decisión congruente y el derecho de defensa;
- ii) ha incurrido en arbitrariedad al omitir considerar que las grandes empresas consienten la demora en resolver porque durante ese tiempo utilizan los importes que no pagan para obtener mayor ganancia, mientras que el Estado se ve privado del pago oportuno de su acreencia tributaria;
- iii) ha vulnerado los parámetros constitucionales que rigen la emisión de un nuevo precedente;
- iv) ha desnaturalizado el control difuso y ha vulnerado la independencia judicial, dado que, a su consideración, no se puede resolver de la misma manera una multiplicidad de casos que requieren de una respuesta particular y diferenciada; más aún cuando la anterior composición resolvió a favor del Estado en más de 70 casos;
- v) ha vulnerado los parámetros constitucionales que rigen el control difuso establecidos en la jurisprudencia preexistente;
- vi) ha excedido sus competencias al actuar como un legislador positivo, pues ha establecido reglas similares a una amnistía respecto del cobro de intereses moratorios;
- vii) ha desnaturalizado los derechos invocados, dado que estos no autorizan la inaplicación de los intereses moratorios por la demora en resolver; y,
- viii) ha resuelto la causa de manera contraria al principio de razonabilidad y a la propia jurisprudencia constitucional preexistente sobre intereses moratorios en sede tributaria.

Al respecto, el Tribunal precisa que el ordenamiento procesal constitucional peruano, desde su origen con la Ley n.º 23506 y posteriores leyes y códigos emitidos para regular el trámite de los procesos de tutela de derechos fundamentales, así como las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional, han coincidido en no establecer un recurso para anular las sentencias emitidas por el supremo intérprete de la Constitución. Esto debido a que las decisiones adoptadas en última instancia procesal-constitucional, son definitivas, pues agotan la jurisdicción interna; por lo indicado, lo petitionado por la procuraduría de la SUNAT con respecto a la nulidad parcial de la sentencia de autos carece de sustento normativo.

Por otro lado, el Tribunal califica la petición como una de aclaración, y señala que lo aducido por la solicitante evidencia una intención de lograr un reexamen de lo decidido, lo cual no resulta atendible, dado que no caben impugnaciones contras las sentencias del Tribunal Constitucional. Ello, en definitiva, desnaturaliza los fines de la aclaración, razón por la cual lo solicitado resulta improcedente.

Asimismo, el Tribunal precisa que el hecho de que la procuraduría recurrente cuestione lo decidido y sus alcances, no comporta, en modo alguno, que sus alegatos resulten ciertos, pues únicamente demuestran su disconformidad con la decisión adoptada; más aún cuando la materia debatida y resuelta únicamente se encuentra vinculada a la imposición de intereses moratorios liquidados con posterioridad al vencimiento del plazo legal establecido para resolver los medios impugnatorios en sede administrativa y judicial.

Además, se señala expresamente que la finalidad del procedimiento tributario es el cobro de la obligación tributaria generada a propósito de los tributos que a cada contribuyente le corresponde abonar al vencimiento de cada periodo tributario anual, en cumplimiento de su deber de contribuir. No obstante, al mismo tiempo se determinó –en concordancia con los propios desarrollos legislativos– que autorizar normativamente el cobro de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso, es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos de que tal vencimiento pueda ser atribuido a la responsabilidad del administrado.

Por lo indicado, anteriormente el Tribunal Constitucional declara improcedente el pedido de Nulidad presentado por la SUNAT.

Finalmente, es necesario indicar que la suspensión de la aplicación de intereses moratorios ya se encuentra establecido en el Código para la etapa administrativa y de acuerdo con la sentencia anteriormente señalada por derechos y principios constitucionales, no debe cobrarse intereses moratorios por la demora en la resolución de los casos que no sea imputable al contribuyente, incluso desde antes de la modificación del Código que dispuso expresamente su suspensión actualizándose en estos casos la deuda tributaria en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 34

CÁLCULO DE INTERESES EN LOS ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA

El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

 **Luis Enrique Zárate Reyes**

Comentario

Con respecto a lo indicado en el presente artículo, antes de efectuar un análisis de su aplicación y posibles mejoras, es necesario tener en cuenta que su objetivo es establecer el procedimiento de cálculo de los intereses cuando estos anticipos y pagos a cuenta no se pagan oportunamente.

No obstante, entendemos que este artículo podría ser ampliado y establecer la forma de cálculo de los intereses que se deben determinar a favor de los contribuyentes, cuando con motivo de las normas legales vigentes se efectúan anticipos y pagos a cuenta y posteriormente al momento de la determinación anual del impuesto se determina una pérdida tributaria en el caso del impuesto a la renta. Actualmente, en estos casos, los contribuyentes pueden pedir la devolución de los pagos a cuenta efectuados desde la fecha de determinación de la pérdida tributaria anual obtenida, y los intereses de devolución se calculan desde la fecha de la solicitud del saldo a favor generado por los pagos a cuenta efectuados aun

cuando se obtuvo pérdida en el ejercicio.

Lo indicado anteriormente también sucede con el ITAN. Es decir, en los casos de pérdidas tributarias, se calculan intereses de devolución desde la determinación de la obligación anual y no desde la fecha del pago a cuenta mensual efectuado, lo que se podría considerar como injusto por cuanto los anticipos y pagos a cuenta en estos casos en lo que se obtienen pérdidas tributarias, han sido pagados sin existir base imponible alguna y el cálculo de los intereses de devolución se debería efectuar desde la fecha del pago a cuenta.

En relación a la aplicación de este artículo, el punto en controversia ha sido sobre los intereses moratorios y las sanciones por omisiones en los pagos a cuenta en caso de que, después de su vencimiento o determinación, se modifiquen sus bases de cálculo como consecuencia de fiscalizaciones o declaraciones rectificatorias.

Al respecto, es necesario precisar que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal tienen una posición uniforme en el sentido de que sí corresponden los intereses y las sanciones por las modificaciones posteriores que afectan los pagos a cuenta; no obstante, estos casos llegaron al Poder Judicial buscando revertir este criterio.

Por lo indicado se han generado una gran cantidad de jurisprudencia que detallamos a continuación:

La Sentencia de Casación n.º 4392-2013¹, con la cual la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema dispone como precedente vinculante en materia tributaria las siguientes reglas:

5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía, tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas, sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la norma anotada, resultando para ello muy importante que el juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria por interpretar.

5.2.2 No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones, como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del TUO del Código Tributario.

Como se aprecia estas reglas con carácter de precedente vinculante no se pronuncian sobre si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta, sino sobre los métodos de interpretación que se deben aplicar, de manera específica a los artículos 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y al artículo 34° del Código Tributario, normas que regulan los pagos a cuenta.

Esta sentencia, se pronuncia sobre una controversia en la que se exigía al contribuyente el pago de intereses por la modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias de ejercicios precedentes que servían de base para calcular el coeficiente.

En cuanto a los pagos a cuenta, sobre la base de las reglas establecidas con carácter de precedente vinculante, la Corte Suprema interpreta el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no se trata de tributos y que son asimilables a

¹ Emitida el 24/03/2015

empréstitos forzosos. Además, interpreta que el artículo 34° del Código y concluye que los pagos a cuenta que deben cumplirse son aquellos establecidos conforme con la base y los elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, y que estos no se alteran con la rectificación posterior de los elementos de base del coeficiente, que podría ser posterior a la determinación del impuesto definitivo².

Por lo indicado, las reglas con carácter de precedente vinculante no se pronuncian sobre los intereses aplicables a la modificación de los pagos a cuenta, la interpretación de la Corte Suprema, efectuada sobre la base de aquellas, concluye que no resultan de aplicación los intereses por la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta producida por la presentación de declaraciones rectificatorias del ejercicio precedente.

Esta sentencia ha servido de precedente para que los contribuyentes señalen que no se deben aplicar intereses ni sanciones por las omisiones en los pagos a cuenta originados por causas posteriores, como rectificatorias o fiscalizaciones, tanto así que en sentencias de casación posteriores, como la emitida en el Expediente n.º 2103-2019, la Corte Suprema resolvió en el mismo sentido que esta Sentencia de Casación n.º 4392-2013.

Posteriormente, el Tribunal Fiscal emite la Resolución n.º 05359-3-2017³, que constituye precedente de observancia obligatoria y establece que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del impuesto a la renta en caso de que, con posterioridad al vencimiento o a la determinación de la obligación principal, se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta, el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

De esta manera, tenemos dos (2) criterios opuestos entre la Casación n.º 4392-2013, cuyos numerales 5.2.1 y 5.2.2 constituyen reglas con carácter de precedente vinculante, y la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal.

Con posterioridad a la Casación n.º 4392-2013, la Corte Suprema emitió pronunciamientos, como la Sentencia de Casación n.º 21669-2019⁴, en la que se indica que se configura la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario si como consecuencia de un procedimiento de fiscalización se altera, con posterioridad, la base de cálculo de los pagos a cuentas, en la misma línea, en la Sentencia de Casación n.º 12482-2019⁵, la Corte Suprema señala que el criterio contenido en la Casación n.º 4392-2013 no aplica a las sanciones por las omisiones en los pagos a cuenta, así, la Corte Suprema delimitaba los alcances de la Casación n.º 4392-2013.

Por otro lado, el Decreto Legislativo n.º 1528⁶, incorpora un tercer párrafo al artículo 34° del Código Tributario, precisando que los intereses moratorios de los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta, el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

2 Cabe indicar que anteriormente, como en la Sentencia de Casación n.º 5048-2012, la Corte Suprema había resuelto que sí corresponde la aplicación de intereses moratorios en estos casos.

3 Emitida el 23/06/2017

4 Emitida el 22/10/2020

5 Emitida el 17/09/2019

6 Publicado el 03/03/2022

Por lo indicado, desde la vigencia del Decreto Legislativo n.º 1528, se tiene una norma expresa que precisa la aplicación de intereses por la modificación de pagos a cuenta; no obstante, como sabemos las normas no son retroactivas, por lo que aún se tendría, entendemos, la contradicción de la Corte Suprema con el Tribunal Fiscal por los casos anteriores a la vigencia de dicho decreto legislativo.

No obstante, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema en la Sentencia de Casación n.º 27444-2018⁷, señala que librar del pago de intereses moratorios en el caso planteado llevaría a un incentivo para que los contribuyentes, en mérito de modificaciones o rectificaciones de la base de cálculo de los pagos a cuenta, puedan pagar montos menores o diminutos a los establecidos por la ley, sustentados únicamente en que realizaron los pagos a cuenta dentro de los periodos mensuales fijados para depositarlos, por lo que tal interpretación transgrede los artículos 34º del Código Tributario y el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta; se añade además que un pago incompleto por estar sustentando en una liquidación errónea nunca puede ser considerado oportuno.

Así, concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios por la omisión en los pagos a cuenta por la presentación de declaraciones rectificatorias de ejercicios precedentes que modificaron la base de cálculo del coeficiente.

De esta manera, la Sentencia de Casación n.º 27444-2018 se estaría alineando a los criterios de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, asimismo, se debe tener en cuenta que la modificación del artículo 34º del Código Tributario dispuesta por el Decreto Legislativo n.º 1528 también se alinea a dicho criterio, lo cual no deja dudas respecto de la posición con relación a este caso.

Aún más, con posterioridad a la Sentencia de Casación n.º 27444-2018, la Corte Suprema ha emitido diversas sentencias de casación como la 04646-2019, la 8872-2019 y la 5949-2020, que resuelven en el mismo sentido, es decir, ratifican la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta cuyas bases fueron modificadas.

Y en esa misma línea, el 10 de abril del 2023, por unanimidad, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema, declaró fundados los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, en la Sentencia Casatoria n.º 6619-2021-Lima, asimismo, estableció las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante, referidas a la aplicación de intereses generados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de obligatorio cumplimiento:

5.4.1 Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan.

5.4.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad.

5.4.3 No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe

7 Emitida el 26/04/2022.

precisarse que, la presente regla no es aplicable i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial.

5.4.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.

5.4.5 Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

Por lo indicado, se entiende que el procedimiento de actualización de pagos a cuenta del impuesto a la renta ha quedado clara y legalmente establecido.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 35

**Artículo derogado por el artículo 64 de la Ley n.º 27038,
publicada el 31 de diciembre de 1998**

Artículo 36

APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo.

En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, y con los siguientes requisitos:

- a. Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso, la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y b) Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. Excepcionalmente, mediante Decreto Supremo se podrá establecer los casos en los cuales no se aplique este requisito.

La Administración Tributaria deberá aplicar a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será inferior al ochenta por ciento (80%) ni mayor a la tasa de interés moratorio a que se refiere el Artículo 33°.

El incumplimiento de lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva, por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago. Para dicho efecto se considerará las causales de pérdida previstas en la Resolución de Superintendencia vigente al momento de la determinación del incumplimiento.

Comentario

El fraccionamiento es un mecanismo que flexibiliza el cumplimiento del pago de la deuda y es una herramienta útil para las empresas que pasan por momentos de iliquidez o restricciones crediticias que permitan el cumplimiento.

Este artículo 36° debe ser evaluado conjuntamente con lo indicado en el inciso n) del artículo 92° del mismo código, el cual establece expresamente que la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento es un derecho de los contribuyentes.

Asimismo, como bien se precisa en este artículo se tiene dos (2) tipos de fraccionamiento y/o aplazamiento, el primero que es el denominado general y cuyas reglas y requisitos lo establece el Poder Ejecutivo y el segundo que es denominado particular, el cual se ajusta a las disposiciones que para tal efecto dicte la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

La SUNAT al amparo de la facultad otorgada por el artículo 36° del Código Tributario aprobó, mediante Resolución de Superintendencia n.º 161-2015/SUNAT¹, el Reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos y mediante Resolución de Superintendencia n.º 190-2015/SUNAT², las disposiciones para la aplicación de la excepción que permite a la SUNAT otorgar aplazamiento y/o fraccionamiento por el saldo de la deuda tributaria de tributos internos anteriormente acogida al artículo 36 del Código Tributario.

Por su parte con Resolución de Superintendencia de Aduanas n.º 000899-1999 se aprobó el procedimiento específico "Aplazamiento y/o fraccionamiento Art. 36 Código Tributario" INRA-PE.19 (versión 2), recodificado como RECA-PE.02.03, el cual regula el otorgamiento, registro y control del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria aduanera con carácter particular;

Por lo indicado, se tenía que tanto el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria generada por tributos internos como por tributos aduaneros se sustentan en el artículo 36 del Código Tributario, sin embargo, el procedimiento para su otorgamiento y seguimiento se encontraba regulado por separado en normas que aplican a la deuda a fraccionar o aplazar, se trate de deuda de tributos internos o aduaneros; por lo expuesto con Resolución de Superintendencia n.º 087-2021/SUNAT³ se aprueba un único marco normativo que regula el aplazamiento y/o fraccionamiento así como el refinanciamiento de la deuda de tributos internos y aduaneros.

Si bien estas normas son las que se aplican actualmente para los fraccionamientos particulares, un análisis de las mismas concluye que las mismas pueden ser optimizadas en diversos aspectos, tales como los que se indican a continuación.

Una limitación vigente a la fecha está relacionada al momento y el periodo al que corresponde la deuda a aplazar y/o fraccionamiento, en efecto, la presentación de la solicitud de fraccionamiento debería poder presentarse en el mismo momento de presentación de la declaración jurada donde declara deuda que no puede pagar y no como sucede a la fecha que debe pasar unos días o semanas para poder solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento.

1 Publicado el 14/07/2015

2 Publicado el 17/07/2015

3 Publicado el 30/06/2021

Esta limitación entendemos que no tendría un sustento técnico o algún problema de implementación por cuanto hay excepciones en las que si se permite presentar la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento al momento de presentar declaración donde determina su deuda, pero siempre que el deudor tributario tenga ingresos anuales que no superen las 150 UIT, lo cual podría ser considerado discriminatorio para todos aquellos deudores cuyos ingresos anuales son de 150 UIT más un sol⁴.

Además, el no poder fraccionar inmediatamente la deuda declarada por el mismo deudor tributario, implica que por la deuda declarada y por la que no pudo solicitar fraccionamiento y/o aplazamiento, la misma Administración Tributaria ha emitido la Orden de Pago correspondiente y además, una vez pasado el plazo para la cancelación de la orden de pago, que probablemente no podrá cumplir, se inician las acciones coactivas correspondientes, es decir, se dilatan por una parte los tiempos para presentar la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento y por otra los tiempos y procedimientos de ejecución de cobranza se aplican de manera efectiva.

Por lo indicado, sugerimos evaluar una optimización y permitir que se presente la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento desde el momento en que se presenta la declaración jurada determinando deuda.

Otro punto que se sugiere evaluar es la limitación del acogimiento al fraccionamiento y/o aplazamiento de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de un ejercicio aun no vencido, pero si por otro lado, se declara incorrectamente un pago a cuenta mensual la Administración Tributaria sanciona con el 50% del tributo omitido de declarar según artículo 178 numeral 1) del Código Tributario.

Aquí, al igual que el indicado anteriormente, se entiende que en este caso tampoco se tendría un sustento técnico o algún problema de implementación por cuanto el Decreto Legislativo n.º 14875 que estableció el régimen de aplazamiento y/o fraccionamiento de las deudas tributarias administradas por la SUNAT permitió el acogimiento de los pagos a cuenta de los periodos enero, febrero y marzo de 2020 siempre que el plazo para el aplazamiento y/o fraccionamiento concluya hasta el 31 de diciembre de 2020.

Finalmente, al igual que los pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta, se sugiere evaluar la posibilidad de incluir en una solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

Otro tema que amerita desde nuestro particular punto de vista, una evaluación, es la posibilidad de que una deuda tributaria reclamada pueda ser fraccionada. A la fecha para iniciar el proceso de aplazamiento y/o fraccionamiento primero se tiene que desistir de la impugnación, una vez aceptado el desistimiento se puede presentar la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento.

Sin embargo, desde que se acepta el desistimiento la deuda se convierte en deuda exigible y mientras que para aprobarse el aplazamiento y/o fraccionamiento se tiene 30 días las acciones de cobranza de la Administración Tributaria son inmediatas.

Por lo indicado, sugerimos evaluar estas y además otras medidas que hagan viable el objetivo del aplazamiento y/o fraccionamiento que es brindar al deudor tributario facilidades para el pago de la deuda que, por razones financieras propias de las empresas no han podido ser canceladas en el plazo establecido.

Cabe indicar, además, que hay factores no solo empresariales que afectan la liquidez de las empresas, sino que el mismo estado podría estar incidiendo en las mismas con medidas como las retenciones, percepciones y las detracciones,

4 Artículo 2° de la Resolución de Superintendencia n.º 161-2015/SUNAT publicada el 14/07/2015.

5 Publicado el 10/05/2020

así como la misma naturaleza de los impuestos al valor agregado cuya obligación tributaria se genera con la emisión del comprobante de pago cuando los clientes pueden estar cancelando en plazos de 30 o más días.

Finalmente, unas sugerencias que consideramos tener en cuenta están relacionadas a la posibilidad que el contribuyente pueda pagar la cuota de acogimiento con el saldo de la cuenta de deducciones o incluso con el saldo a favor materia que tuviese, considerando que la premisa de la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento es que el deudor tributario afronta una etapa de iliquidez; por otro lado, se sugiere utilizar la información del perfil de cumplimiento enmarcada en el Decreto Legislativo n.º 1535 decreto que regula la calificación de los sujetos que deben cumplir obligaciones administradas y/o recaudadas por la SUNAT, para evaluar la cantidad de meses a otorgar en fraccionamiento y/o aplazamiento, el monto de la cuota de acogimiento e incluso la tasa de interés a aplicar.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 37

OBLIGACIÓN DE ACEPTAR EL PAGO

El órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria, sin perjuicio que la Administración Tributaria inicie el Procedimiento de Cobranza Coactiva por el saldo no cancelado.

 Luis Enrique Zárate Reyes

Comentario

Con respecto a lo indicado en este artículo con relación a “aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria”, se debe tener en cuenta que, en el caso de deuda aduanera se complementa con la necesidad del importador de nacionalizar la mercancía que trae del exterior hecho que crea una relación entre el Estado, que actúa a través de la aduana y los operadores de comercio exterior, en este caso, el Estado a través de la aduana, en este caso representado por la SUNAT, actúa para cobrar los tributos aduaneros; pero además exige el cumplimiento de ciertos requisitos para el ingreso de la mercancía (como sanitarios o salubridad, por ejemplo).

En este caso no se persigue un fin únicamente recaudatorio emanado de la obligación tributaria; sino también tiene por objeto exigir a los particulares cumplir determinados procedimientos para obtener la autorización que permita el ingreso o salida de las mercancías del territorio nacional, entonces en el caso aduanero, los deberes como declarar la mercancía, ponerla a disposición para su verificación por la aduana, y efectuar el pago de los derechos de aduana, no son accesorios sino necesarios para que la mercancía importada pueda ser ingresada a territorio nacional.

La situación descrita no se presenta en el caso del pago de tributos internos, en este caso la determinación de deuda es autodeclarativa y el pago del total de la deuda no es una obligación para presentar la declaración, este hecho hace aplicable

lo dispuesto en este artículo y además implica la necesidad de la Administración Tributaria de posibilitar a los contribuyentes el presentar la declaración, determinar la deuda y la posibilidad de efectuar el pago total, parcial o el no pago de la deuda determinada.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 38**DEVOLUCIONES DE PAGOS
INDEBIDOS O EN EXCESO**

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectúan en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.

Los intereses se calculan aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.

Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario debe restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplica la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior.

 **Luis Enrique Zárate Reyes****Comentario**

En este artículo es necesario evaluar diversos aspectos, primero respecto al período de cálculo de los intereses de devolución, como se aprecia se señala que los intereses se calculan desde “el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva”, la fecha de inicio del cálculo es de fácil determinación, no obstante, la fecha de fin podría implicar algunos temas a tener en cuenta al aplicar el interés de la devolución básicamente

por el que se debe entender por “poner a disposición del solicitante la devolución respectiva”, se refiere ¿a la fecha de emisión o de la notificación de la resolución que aprueba la devolución?, ¿a la fecha de emisión del cheque?, ¿la fecha del abono en la cuenta del solicitante?, ¿la fecha en que el solicitante cobra efectivamente el cheque?; al respecto entendemos que por aplicación práctica la fecha a utilizar para determinar un cálculo adecuado, sería la fecha de emisión de la Resolución, no obstante desde dicha fecha hasta el abono efectivo en la cuenta del solicitante o hasta la fecha del cobro efectivo del cheque por parte de este, puede pasar un plazo de tiempo adicional.

Un segundo punto a evaluar es que en este artículo se diferencian dos (2) tipos de tasas de intereses a aplicar dependiendo de dos (2) supuestos previstos y diferenciados por el accionar de la Administración, es decir, cuando exista un documento emitido por la Administración se aplica la misma Tasa de Interés Moratorio (TIM) que se utiliza cuando se tiene deuda tributaria por pagar y cuando no es así se aplica la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional, es decir, se paga el interés de ahorros de las entidades financieras, que por lo general es inferior a la TIM; dicho de otro modo si el pago indebido es inducido por la Administración Tributaria se devuelve con un interés compensatorio mayor pero si no es inducido sino es efectuado de manera voluntaria por el sujeto se calcula con un interés de ahorros.

Lo indicado en el párrafo anterior demuestra un tratamiento financiero utilizado como regla tributaria y que, para un análisis más profundo, sería interesante tener cifras de las Administraciones Tributarias (cantidad y monto) respecto a la aplicación de este cálculo diferenciado de intereses en devolución, y evaluar en base a dichas cifras si, por ejemplo, se unifica el tratamiento de este cálculo de interés estableciendo que, en todos los casos de pagos indebidos (sin diferenciar si hubo o no inducción por parte de la Administración Tributaria), se aplique la TIM.

Finalmente, se sugiere que un tratamiento similar al indicado en el presente análisis, es decir, considerar una sola tasa de interés y que de preferencia esta sea la TIM a la que se refiere el artículo 33° del código, se debería dar al artículo 5° de la Ley N° 28053 Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 39

DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT

Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:

- a. Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros. La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT.
- b. Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes. Mediante Resolución de Superintendencia se fijará un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. Tratándose de montos menores al fijado, la SUNAT, podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte de acuerdo a lo establecido en el Artículo 40°.
- c. En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no

negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.

Tratándose de tributos administrados por los Gobiernos Locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables. Será de aplicación en lo que fuere pertinente lo dispuesto en párrafos anteriores.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerán las normas que regularán entre otros, la devolución de los tributos que administran los Gobiernos Locales mediante cheques no negociables, así como la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables.



Luis Enrique Zárate Reyes

Comentario

Este artículo ha tenido varias actualizaciones y en principio se sugiere que, en una próxima aprobación de un Texto Único Ordenado, se considere dichas actualizaciones y precisiones efectuadas, así como otras medidas que entraran en vigencia en un corto plazo.

Así por ejemplo, se tiene la Ley n.º 30734¹, que establece el derecho de las personas naturales a la devolución automática de los impuestos pagados o retenidos en exceso, la misma que fue modificada por el Decreto de Urgencia n.º 025-2019² que precisa que la devolución de oficio³ se realiza utilizando el abono en cuenta o cualquier otro mecanismo que se apruebe por decreto supremo refrendado por el ministerio de Economía y Finanzas y además señala que dicha devolución se efectúa a partir del día hábil siguiente al último día de vencimiento del plazo establecido por la SUNAT para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio al que corresponde la devolución respectiva; de esta manera habiéndose publicado el cronograma de vencimientos para la campaña del Impuesto a la Renta del ejercicio 2022 mediante R.S. n.º 288-2022/SUNAT, la fecha de inicio del cálculo de intereses para devolución de oficio de Rentas de Trabajo correspondiente al ejercicio 2022 es el 12 de abril de 2023.

Al respecto es necesario indicar que las precisiones del indicado Decreto de Urgencia n.º 025-2019, eran necesarias para la operatividad de esta devolución de oficio, en efecto, sin la precisión del abono en cuenta, la responsabilidad de la devolución implicaba incluso la posible emisión de cheques u órdenes de pago a personas naturales y el no precisar que la devolución de oficio se realiza luego del vencimiento establecido para la presentación de la declaración, complicaba el proceso de devolución en sí, porque podía devolverse saldos antes que el contribuyente presente su declaración y el control de saldos tanto para el contribuyente como para la administración misma; al respecto debe recordarse que el plazo original establecido en el numeral 5.7 del artículo 5º de la Ley n.º 30734 establecía que la devolución de oficio, se efectuaba a partir del primer día del mes de febrero del ejercicio siguiente al que correspondía la devolución respectiva.

1 Publicada el 28/02/2018

2 Publicada el 12/12/2019

3 El objetivo de esta ley podría ser contradictorio si se considera que la función principal de una Administración Tributaria es la recaudación, no obstante, las reglas establecidas, el universo identificado y básicamente por la capacidad de la Administración Tributaria para implementarla debe ser considerado como un servicio al contribuyente, sin embargo, consideramos que estas disposiciones pueden seguir siendo optimizadas y complementadas, por ejemplo, con el uso de la cuenta DNI establecida con la Ley n.º 31120 y su reglamento aprobado con el DS n.º 184-2021-EF.

Aquí es necesario tener en cuenta además, lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley n.º 31670⁴ que crea las pensiones mínimas y promueve los aportes voluntarios alternativos con fines previsionales, el cual señala expresamente:

Artículo 5. Aportes con cargo a devoluciones de impuestos

Se faculta al Ministerio de Economía y Finanzas a ampliar el alcance de los aportantes que pueden solicitar devoluciones de pago de impuestos de renta de cuarta y quinta categoría o de cualquier otro tributo o saldo que tenga como titular al afiliado, para abonarse a su cuenta individual de capitalización (CIC).

Como se puede apreciar implementar lo indicado implicaría que la devolución ya no se abone a la cuenta que el sujeto tenga en cualquier entidad financiera o incluso en la cuenta DNI, sino a su cuenta individual de capitalización (CIC) que tenga en una Administradora de Fondos de Pensiones, lo cual diversifica las opciones que el sujeto, persona natural, con derecho a devoluciones tiene y obligará a la Administración Tributaria a adecuar sus procesos e incluir esta opción como una adicional a las ya existentes.

Por otro lado, se tiene la aprobación y publicación del Decreto Legislativo n.º 1533⁵ el cual modifica el artículo 39° que se analiza en este caso y que básicamente establece como criterio general que las devoluciones se efectúan con abono en cuenta. Cabe indicar que, de acuerdo con lo dispuesto por la primera disposición complementaria final del indicado decreto, esta norma entra en vigencia a partir del día siguiente de la publicación en el diario oficial "El Peruano" del decreto supremo que apruebe las disposiciones necesarias para su aplicación; decreto supremo que a la fecha de elaboración del presente (enero 2023) aún no se publica.

No obstante, es necesario indicar que las disposiciones referidas al uso de la cuenta-DNI están vigentes, así como las modificaciones de normas especiales con rango de ley que regulan diversas devoluciones en las que se precisa que la devolución se efectúa mediante abono en cuenta corriente.

Lo que se puede apreciar con la publicación de estas normas es la clara intención del legislador de evitar la presencia del contribuyente en el proceso de devoluciones, así como evitar la emisión de cheques para este proceso, lo que entendemos también debería estar alineado con el proceso de pago, es decir, limitar o minimizar el uso de cheques para el pago de tributos e incentivar el uso de los pagos digitales no presenciales. Por otro lado, considerando las alternativas de devolución que se plantean, entendemos que facilitarán y agilizarán el proceso de devolución en un futuro cercano.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

4 Publicada el 13/01/2023

5 Publicado el 19/03/2022

Artículo 40

COMPENSACIÓN

La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas:

1. Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.
2. Compensación de oficio por la Administración Tributaria:
 - a. Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.
 - b. Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago.

La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación.

En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31.

3. Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale.

La compensación señalada en los numerales 2. y 3. del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del presente artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.

Se entiende por deuda tributaria materia de compensación a que se refieren los numerales 2. y 3. del primer párrafo del presente artículo, al tributo o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente, o al saldo pendiente de pago de la deuda tributaria, según corresponda.

En el caso de los anticipos o pagos a cuenta, una vez vencido el plazo de regularización o determinada la obligación principal, se considerará como deuda tributaria materia de la compensación a los intereses devengados a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34, o a su saldo pendiente de pago, según corresponda.

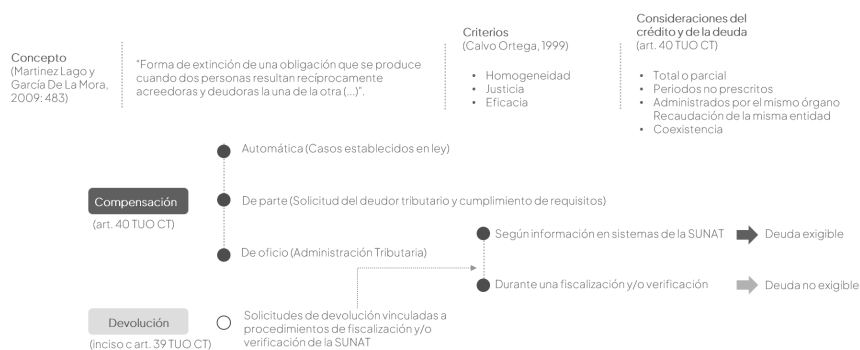
Al momento de la coexistencia, si el crédito proviene de pagos en exceso o indebidos, y es anterior a la deuda tributaria materia de compensación, se imputará contra ésta en primer lugar, el interés al que se refiere el artículo 38 y luego el monto del crédito.

Para efecto de este artículo, son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.

 José Antonio Peña Rivera

Comentario¹

Figura 1
La compensación de la obligación tributaria



En el estudio que realiza Fernández Fuentes (1997), respecto de la compensación tributaria, comenta que es una institución que ha evolucionado en el tiempo, y que tuvo en sus inicios una fuerte resistencia fundamentada en el principio de indisponibilidad del crédito tributario: "Las primeras tendencias fueron reacias a la admisibilidad de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria. Las razones últimas de tal inadmisibilidad eran el principio de indisponibilidad del crédito tributario y el deber constitucional de contribuir" (p. 100). Sin embargo, como veremos más adelante, la doctrina, así como la legislación de diversos países iberoamericanos, ha adoptado el mecanismo de la compensación como un medio de extinción de la obligación tributaria

Calvo Ortega (1999) define a la compensación tributaria como un medio de extinción de las obligaciones tributarias basado en la justicia (no se puede exigir una prestación de una persona de la que se es deudor) y en la eficacia (no realizar por separado dos pagos), y concluye que ambos criterios pueden verse atendidos con la compensación tributaria.

Asimismo, este autor señala que para que la compensación opere, deben darse determinadas condiciones de homogeneidad de los créditos: "ésta exige, lógicamente, unas condiciones de homogeneidad entre los créditos. El crédito tributario está especialmente dotado para ello: tiene naturaleza pecuniaria, un carácter periódico en la mayor parte de los tributos y una liquidación que no ofrece problemas específicos" (p. 263). Así, Calvo Ortega ha establecido los principios de justicia y eficacia como fundamento de la compensación, así como las condiciones de homogeneidad que deben presentarse para que esta se efective.

¹ Extracto adaptado de la tesis titulada "Ser o no ser de la compensación de deudas tributarias no exigibles", mediante la cual el autor obtiene el grado académico de magister en Derecho de la Empresa por la Pontificia Universidad Católica del Perú

Martínez Lago y García De La Mora (2009), conceptualizan que “La compensación es la forma de extinción de una obligación que se produce cuando dos personas resultan recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra” (p. 483). Estos autores, al igual que Calvo Ortega (1999), mencionan que para que se produzca la extinción mediante la compensación se deben cumplir determinadas condiciones, que en este caso deben establecerse en las normas impositivas. Por otro lado, Bravo Cucci (2012) señala que el efecto extintivo se causará por el imperio de la ley en la oportunidad en que ambas obligaciones coexistan.

En el mismo orden de ideas, Bravo Cucci (2012) agrega que para que pueda darse la extinción de la deuda mediante la compensación, resulta necesario el cumplimiento de determinados requisitos. Así, tenemos que debe existir un crédito a favor del contribuyente, el crédito no debe corresponder a periodos prescritos y los créditos deben provenir de tributos administrados por el mismo órgano.

En este punto, podemos apreciar que existe un consenso en la doctrina en cuanto a la compensación tributaria, según el cual para que esta última se efectivice se deben cumplir determinadas condiciones previstas en la norma.

A decir de Fernández Fuentes (1997), la compensación como medio de extinción de la deuda tributaria ha sido recogida en diversos ordenamientos jurídicos con la finalidad de facilitar el cumplimiento tributario de las obligaciones de los contribuyentes: “los ordenamientos jurídicos más modernos la aceptan para facilitar el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes” (pp. 113–114). Esto se puede apreciar a través de la legislación comparada, en la cual encontramos similares concepciones de la compensación tributaria. Así, tenemos la Ley de Procedimiento Tributario de Argentina (artículo 28 del Decreto n.º 821/98), el Código Fiscal mexicano (artículos 23 y 24 del Código), así como la Ley General Tributaria de España (artículo 59 de la Ley 58/2003).

Adicionalmente, es de mencionar que el Modelo de Código Tributario del CIAT considera a la compensación como una forma de extinción de la obligación tributaria, tal como se describe a continuación:

Artículo 64. Compensación.

1. Las deudas tributarias podrán compensarse total o parcialmente con créditos por tributos, sus accesorios y sanciones, líquidos, exigibles y no prescritos, siempre que sean administrados por la misma Administración Tributaria, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
2. La compensación podrá realizarse por cualquiera de las siguientes formas:
 - a) Automática por los obligados tributarios, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.
 - b) A instancia del obligado tributario.
 - c) De oficio por la Administración Tributaria.
3. Los obligados tributarios podrán solicitar compensación de sus saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme con deudas en concepto de tributos, anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones, intereses y sanciones pecuniarias que mantengan con la Administración Tributaria.
4. Los saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme, sin solicitud expresa de compensación por parte de los interesados, podrán ser imputados al pago de la deuda comenzando por las deudas de periodos más antiguos, referentes a periodos no prescritos y en el orden de prelación de los conceptos establecidos en el artículo 62 de

este Código (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2015, p. 73).

De acuerdo con nuestro ordenamiento legal, existen tres modalidades de compensación tributaria: compensación automática por parte del deudor tributario, compensación de oficio practicada por la Administración Tributaria y la compensación a solicitud del deudor tributario.

Asimismo, se establece un mecanismo especial de compensación, tratándose de devolución de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), tal como se cita a continuación:

Artículo 39º.- DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT

Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:

- c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria (DS n.º 133-2013-EF, 2013, art. 39).

Es de tener en cuenta que la aplicación de la compensación de oficio, a que se refiere el precitado artículo, requiere que la deuda materia de compensación sea consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución presentada por el deudor (Tribunal Fiscal, 2014). Este tipo de compensación se tratará en detalle más adelante.

Los procedimientos para las compensaciones de parte y de oficio, en este último caso a la que se refiere el literal b del numeral 2 del artículo 40, se encuentran regulados en las Normas para la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio, aprobadas por la Administración Tributaria (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2007).

En definitiva, podemos decir que la compensación es una forma de extinción de la obligación tributaria, la cual se produce cuando dos personas resultan recíprocamente acreedoras y deudoras entre sí, representando un mecanismo que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dicha institución se fundamenta en lo siguiente:

- i Justicia: no se puede exigir el cumplimiento de una prestación de un sujeto de la que se es deudor, por ejemplo, que se realicen medidas coactivas a un deudor que tiene un crédito líquido y disponible a su favor.

- ii Eficacia: permite al Estado obtener una mayor cantidad de recursos a un menor costo del aparato fiscal.
- iii Practicabilidad: simplifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, al permitirse realizar dos pagos de manera simultánea, satisfaciéndose mutuamente a los acreedores y deudores.
- iv Comodidad: reduce los costos del cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, elimina el desplazamiento de dinero (gastos y los riesgos de su manejo), o los costos de tiempo de dirigirse a una oficina fiscal o a una agencia autorizada de cobro.

Especial atención a la compensación tributaria de oficio de deuda no exigibles

Con relación a la compensación de oficio a que se refiere el inciso c del artículo 39 y el inciso a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, consideramos pertinente ahondar en esta modalidad, dado que se trata de nuestro tema de investigación, con especial atención a aquellos casos que se presenten durante un proceso de verificación o fiscalización, compensando deudas no exigibles.

Bravo Cucci (2010) sostiene que no es procedente la compensación de créditos de deudas tributarias no exigibles, para lo cual cita el criterio vertido por el Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 6568-3-2002, la misma que resuelve sobre la improcedencia de la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles durante los procesos de verificación o fiscalización, debido a que estas deudas deben ser líquidas y exigibles. Además, agrega que se habría limitado su derecho a impugnar la deuda. De la misma opinión es Gamba Valega (2012), quien se refiere a las compensaciones que regula el artículo 39 del Código Tributario señalando que la compensación de oficio contra deudas no exigibles vulnera el derecho a un debido procedimiento administrativo, al limitarse el derecho del contribuyente de impugnar la determinación de la deuda.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal ha tenido pronunciamientos opuestos a las posiciones de los citados autores, estableciendo, en pronunciamientos posteriores al citado por Bravo Cucci (2010), que la Administración Tributaria se encuentra facultada para compensar deudas no exigibles, al amparo de lo establecido en el inciso c del artículo 39 y el inciso a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario:

En virtud a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 39º del Código Tributario, la Administración se encuentra facultada para verificar la existencia de pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares así como el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario y efectuar la acotación correspondiente, pudiendo compensar las deudas con los importes por pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares cuya devolución se solicita, sin que dichas deudas deba necesariamente tener carácter de exigible (Tribunal Fiscal, Res. n.º 01147-I-2005, 2005)².

Si bien se trata de una resolución que atiende un caso en particular, considera que es factible que la Administración realice la compensación prevista en el inciso c del artículo 39 del Código Tributario, para lo cual el ente recaudador debe emitir el valor correspondiente a fin de que el contribuyente pueda impugnar la deuda compensada, salvaguardando su derecho de defensa y el debido procedimiento. Además, en dicha resolución se precisa que las deudas no necesariamente deben tener la condición de exigibles (Tribunal Fiscal, 2012a). En este punto, podemos decir que, al encontrarse obligada la Administración Tributaria a emitir los actos administrativos que determinan la deuda, así como los que aprueban la compensación, el contribuyente tiene la oportunidad de impugnar la deuda tributaria o la compensación efectuada, posición contraria a la sostenida por Gamba Valega (2012).

² Similares criterios fueron vertidos por este Tribunal en las Resoluciones n.os 06619-4-2002, 05092-4-2003, 03981-1-2004, 04000-5-2004, 07293-8-2010 y 17183-9-2011.

Cabe señalar, que la Administración Tributaria ha establecido criterios para este tipo de compensaciones, concluyendo lo siguiente:

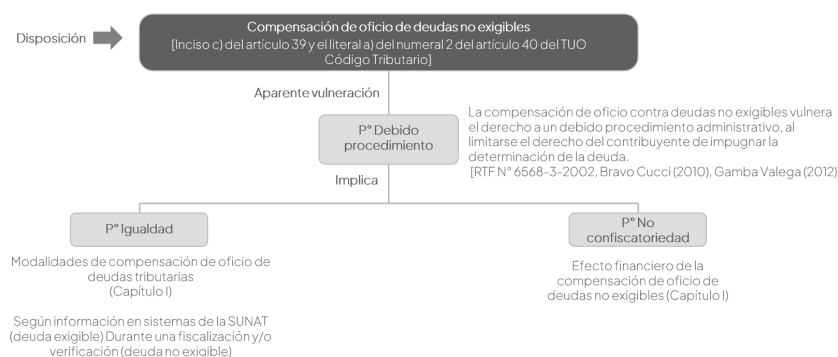
(...) si un contribuyente tiene un crédito por devolución de retenciones o percepciones del IGV y la Administración Tributaria durante una verificación o fiscalización efectuada a raíz de la solicitud de devolución de dicho crédito determina deuda tributaria pendiente de pago, podrá compensar de oficio dicho crédito con la indicada deuda, siempre que corresponda a períodos no prescritos, administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad (SUNAT, 2006).

Entendemos pues, de acuerdo con la posición descrita anteriormente, que la Administración Tributaria no discrimina el tipo de deuda tributaria que deba ser compensada.

Por otro lado, Peña Rivera (2021), en su tesis de maestría, analiza si la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor tributario vulnera el principio del debido procedimiento administrativo, lo que implicaría un trato discriminatorio (principio de igualdad) o una situación de confiscatoriedad a la propiedad del deudor (principio de no confiscatoriedad), problemática que se ilustra en la Figura 2.

Figura 2

Problemática de la compensación de oficio de deudas no exigibles



Nota. Elaborado por Peña Rivera (2021).

Al respecto, el citado autor concluye que

el tratamiento diferenciado que ha introducido el inciso c) del artículo 39 y el literal a) del numeral 2 del artículo 40 Código Tributario, que establece la posibilidad de que la SUNAT pueda compensar de oficio, durante un procedimiento de fiscalización o verificación, deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor tributario, no vulnera el derecho a la igualdad de los deudores por cuanto la medida adoptada es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir; constituyendo un trato legal diferenciado con base en justificaciones objetivas y razonables, no vulnerando los principios de no confiscatoriedad y del debido procedimiento administrativo-tributario". (p. 99)

Peña Rivera llega a dicha conclusión al haber aplicado el test de proporcionalidad al problema planteado, lo cual se resume en la Figura 3.

Figura 3
Test de proporcionalidad



Nota. Elaborado por Peña Rivera (2021).

Dicho autor también plantea un caso práctico sobre este tipo de compensación, el cual considero pertinente replicar en el siguiente recuadro.

Caso práctico³

Situación planteada:

En fecha 12 de marzo de 2012 una empresa (cuyo último dígito de RUC es el número 4) ha solicitado la devolución de un pago indebido del Impuesto General a las Ventas (IGV) por el importe de S/ 150 000.00, correspondiente al periodo tributario de enero 2012, el cual resulta procedente. Por otro lado, la Administración Tributaria, como resultado de una verificación parcial del IGV por los periodos de noviembre 2011 a enero 2012, iniciada a partir de la devolución solicitada por la empresa, ha determinado un tributo omitido del IGV por S/ 120 000.00 y una multa por declarar cifras falsas (numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario) por S/ 60 000.00, correspondientes al periodo tributario de noviembre 2011, procediendo a compensar de oficio la deuda tributaria determinada contra el crédito a favor del periodo de enero 2012.

La Resolución de Determinación y la Resolución de Devolución, en la cual se incluye la compensación de oficio, se emiten el 10 de abril de 2012, coexistiendo el 13.02.2012 (fecha de vencimiento del periodo enero 2012, según cronograma SUNAT de obligaciones mensuales). Dichas resoluciones son notificadas al contribuyente posteriormente.

Una vez notificadas las resoluciones de la Administración Tributaria, la empresa impugna la determinación, dentro del plazo legal, y el área de Reclamaciones de la Administración Tributaria considera que no existe reparo al IGV en el periodo noviembre 2011, declarando fundado el reclamo el 18 de diciembre de 2012, ordenando la devolución del monto compensado. La devolución de oficio, del monto compensado, se realiza el 23 de enero de 2013.

Solución propuesta:

En un primer lugar, se actualiza⁴ la deuda tributaria determinada y la multa:

3 Tomado de Peña Rivera (2021).
4 Corresponde aplicar la TIM mensual de 1.2% en moneda nacional, para deudas tributarias en moneda nacional a partir del 01 de marzo de 2010 hasta el 31 de marzo de 2020. (RS n.º 053-2010-SUNAT, 2010).

Tributo omitido IGV S/120 000.00

Intereses: $(S/120\,000 \times 2.52\%) / 100 = S/3\,024.00$

Monto actualizado de la Resolución de Determinación pasible de ser compensada: S/123 024.00.

Resolución de Multa S/60 000.00

Intereses: $(S/60\,000 \times 2.56\%) / 100 = S/1\,536.00$

Monto actualizado de la Resolución de Multa pasible de ser compensada: S/61 536.00.

La Resolución de Devolución se emite compensando el total de la Resolución de Multa (S/61 536.00) y parte de la Resolución de Determinación (S/88 464.00), haciendo un total de S/150 000.00, monto al que asciende la solicitud de devolución⁷.

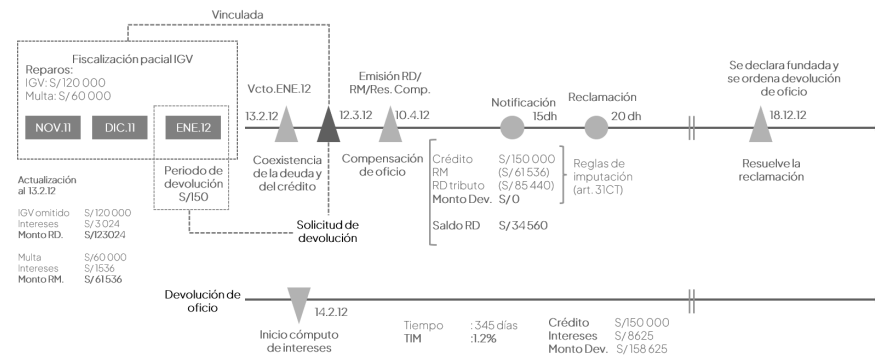
Posteriormente, al declararse fundado el reclamo del contribuyente, se procedería a emitir de oficio la devolución del pago indebido actualizado del 14.02.2012 (Fecha posterior al vencimiento) al 23.01.2013 con la tasa de devoluciones vigente a esa fecha⁸, generándose los siguientes intereses: $(S/150\,000 \times 5.75\%) / 100 = S/8\,625.00$. Por tanto, la devolución de oficio sería por S/158 625.00.

Por lo cual, en el presente caso, se puede apreciar que contribuyente no se ha visto afectado, al reconocerse intereses de S/8 625.00, por el tiempo transcurrido, desde el día siguiente al vencimiento del periodo que corresponde al pago indebido y la fecha en que se pone a disposición los fondos devueltos.

Figura 4

Línea de tiempo y aspectos relacionadas a la compensación de oficio de deudas no exigibles - caso práctico

Nota. Elaborado por Peña Rivera (2021).



En resumen, podemos establecer que para que la Administración Tributaria pueda compensar de oficio deudas tributarias no exigibles contra créditos a favor de los contribuyentes, durante un proceso de verificación o fiscalización, se deben cumplir los siguientes supuestos:

⁵ 63 días transcurridos por 1/30 de la TIM (1.2%).

⁶ 64 días transcurridos por 1/30 de la TIM (1.2%).

⁷ Para efectos de la compensación se han empleado las reglas de imputación del artículo 31° del TUO del Código Tributario, compensando para tal efecto la deuda de menor monto, al tener deudas de un mismo periodo.

⁸ Corresponde aplicar una tasa mensual de devolución de 0.5% en moneda nacional, para créditos tributarios en moneda nacional a partir del 01 de enero de 2011 hasta el 31 de marzo de 2020. (RS n.º 342-2010-SUNAT, 2010; RS n.º 296-2011-SUNAT, 2011).

⁹ 345 días transcurridos por 1/30 de la tasa de devoluciones (0.5%). Respecto a la tasa de devolución aplicable, el Tribunal Fiscal tiene un criterio particular (RFT n.º 21079-1-2012), mediante el cual considera que el pago indebido solicitado inicialmente por el contribuyente ya ha sido devuelto, y que al compensar indebidamente la Administración Tributaria ha generado un nuevo pago indebido, imputable a ésta, por lo cual le sería aplicable la TIM (1.2%).

- i La existencia de un crédito a favor del contribuyente, no siendo factible compensar deudas con créditos de distintos contribuyentes (Tribunal Fiscal, Resolución n.º 3559-1-2002, 2002);
- ii Que exista o se determine una deuda tributaria impaga, no siendo necesario que esta sea exigible (Tribunal Fiscal, Res. n.º 01147-1-2005, 2005);
- iii Que se emita, de corresponder, el acto administrativo mediante el cual se determina la deuda (Tribunal Fiscal, Res. n.º 13408-8-2012, 2012);
- iv Que el crédito corresponda a periodos no prescritos (DS n.º 133-2013-EF, 2013, art. 40);
- v Que sean administrados por el mismo órgano administrador (DS n.º 133-2013-EF, 2013, art. 40);
- vi Que constituya ingreso de una misma entidad (DS n.º 133-2013-EF, 2013, art. 40);
- vii Que la deuda tributaria y los créditos coexistan (DS n.º 133-2013-EF, 2013, art. 40); y,
- viii Que la deuda materia de compensación sea consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución presentada por el deudor, tratándose de la compensación prevista en el inciso c) del artículo 39 del TUO del Código Tributario (Tribunal Fiscal, Res. n.º 07631-3-2014, 2014).

Referencias

- Bravo Cucci, J. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario (4.ª Ed.). Jurista.
- Bravo Cucci, J. (2012). La obligación tributaria como base del derecho procedimental y procesal tributario. En D. Yacolca Estares (Coord.), Tratado de derecho procesal tributario (Vol. 1) (pp. 59-83). Instituto Pacífico.
- Calvo Ortega, R. (1999). Curso de derecho financiero (3.ª Ed.) (Vol. 1). Civitas.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.. (2015). Modelo del código tributario del CIAT - Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0000007>
- Código Fiscal de la Federación. (1981, 31 de diciembre [actualizado al 2021]). Ciudad de México. <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo56.pdf>
- Fernandez Fuentes, G. (1997). La compensación tributaria: antecedentes y estado actual. Cuadernos de Estudios Empresariales, (7), 99-116. <https://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewFile/CESE9797110099A/10392>
- Gamba Valega, C. (2012). Régimen jurídico de los procedimientos tributarios. En D. Yacolca Estares (Coord.), Tratado de derecho procesal tributario (Vol. 1) (pp. 121-129). Instituto Pacífico.
- Ley n.º 11.683, Ley de Procedimientos Fiscales (1998, 13 de julio). Buenos Aires. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.
- Ley n.º 58/2003, Ley General Tributaria. (2003, 18 de diciembre). Madrid. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Ley n.º 27444, Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril [actualizada al 2023]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detalle norma/H805476>
- Martínez Lago, M. Á., & García de la Mora, L. (2009). Lecciones de derecho financiero y tributario (6.ª Ed.). Iustel.
- Peña Rivera, J. A. (2021). Ser o no ser de la compensación de deudas tributarias no exigibles [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/20892>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006, 1 de agosto). Informe n.º 188-2006-SUNAT/2B0000. Lima. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1882006.htm>

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2007, 18 de setiembre). Resolución de Superintendencia n.º 175–2007/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2007/175.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2010, 30 de diciembre). Resolución de Superintendencia n.º 342–2010/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2010/indices/indcor.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2011, 29 de diciembre). Resolución de Superintendencia n.º 296–2011/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2011/indices/indcor.htm>
- Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de julio [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2002, 12 de noviembre). Resolución n.º 6568–3–2002. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2002, 2 de julio). Resolución n.º 3559–1–2002. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2002_1_03559.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005, 22 de febrero). Resolución n.º 01147–1–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_01147.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012, 13 de diciembre). Resolución n.º 21079–1–2012. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2012, 14 de agosto). Resolución n.º 13408–8–2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_13408.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014, 24 de junio). Resolución n.º 07631–3–2014. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/3/2014_3_07631.pdf

Artículo 41

CONDONACIÓN

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley.

Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo.

 **John Hitler** Mena Dávila

Comentario

El dispositivo legal contenido en el artículo 41 de la norma procedimental en materia tributaria prescribe que la deuda tributaria y, por remisión, la deuda tributaria aduanera, se extinguen por condonación establecida por ley o una norma de rango equivalente (decreto legislativo). En ese sentido, se puede colegir que solo el legislador originario y el legislador derivado, en el caso de delegación de facultades, pueden extinguir la deuda tributaria y aduanera, a través de una ley en el primer caso, y a través de un decreto legislativo o decreto de urgencia (si se disuelve el Congreso, al amparo del último párrafo del artículo 135 de la norma fundamental) en el segundo caso.

De acuerdo con la Real Academia Española (s.f.), condonar significa 'perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda'. En ese orden de ideas, cuando el legislador originario, a través de una ley, o el legislador derivado, a través de un decreto legislativo, decide extinguir la deuda tributaria y aduanera por condonación al amparo del artículo 41 de la norma procedimental tributaria, en estricto está perdonando o liberando al deudor tributario del cumplimiento de su obligación que subyace en la relación jurídica tributaria.

El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), en su artículo 54, señala lo siguiente en relación con la institución jurídica de la condonación:

La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca.

Como se puede evidenciar, la condonación de la deuda tributaria, de acuerdo con el citado modelo de código tributario, solo debe ser por ley para el caso de los tributos; y en el caso de los intereses y las multas, se faculta a la autoridad administrativa a extinguirlos por condonación, en la forma y las condiciones establecidas en el dispositivo legal habilitante.

A mayor abundamiento, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) prescribe en su artículo 41 lo siguiente:

La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, en concepto de multas y recargos, sólo pueden ser condonadas mediante resolución de la Administración Tributaria dictada en la forma y condiciones que se establezcan en este Código.

De la interpretación literal de la citada regla supranacional se puede extraer la premisa de que se distingue entre la facultad para extinguir al insoluto y los demás elementos de la deuda tributaria, estableciéndose que solo por ley de alcance general se puede extinguir el tributo, delegando en la Administración Tributaria la potestad de condonar las multas y los intereses, a través de una norma administrativa de alcance general, en la forma y las condiciones previamente establecidas en la norma procedimental tributaria.

En el caso peruano, la norma procedimental no distingue entre las formas de condonación del tributo y los demás componentes de la deuda tributaria, constituyéndose que la deuda tributaria se extingue por condonación establecida por una ley de alcance general o una norma de rango equivalente; es decir, el decreto legislativo. Por lo tanto, en el ordenamiento jurídico peruano, la condonación de los elementos de la deuda tributaria es una facultad reservada para el legislador originario y el legislador derivado, previo cumplimiento de las formas y condiciones establecidas en el Código Tributario, y no existe posibilidad jurídica alguna para que las multas y los intereses moratorios se extingan a través del ejercicio de la facultad discrecional de la Administración Tributaria.

La institución jurídica de la condonación fue establecida por primera vez en el artículo 36 del Código Tributario creado con el Decreto Supremo n.º 263-H del 12/8/1966, en el siguiente sentido:

La obligación de pago de los tributos, recargos, multas y demás sanciones sólo puede ser condonada o remitida (perdonada) en la forma que establezca la ley.

Como se puede apreciar, el legislador peruano no ha seguido la línea del modelo de Código Tributario para América Latina y el modelo del Código Tributario del CIAT, en el extremo de permitir que las multas y los intereses moratorios se extingan a partir de una norma producida por la Administración Tributaria, según los parámetros establecidos en la norma procedimental en materia tributaria. En el caso peruano, los elementos de la deuda tributaria solo se extinguen por ley o norma de rango equivalente, de acuerdo con la norma de reconocimiento.

El segundo Código Tributario aprobado con el Decreto Legislativo n.º 25859 prescribió lo siguiente en su artículo 41, en relación con la institución jurídica de la condonación:

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada en la forma que establece la Ley.

Excepcionalmente los Gobiernos Locales y los Gobiernos Regionales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren.

En la disposición normativa establecida en la norma legal citada se puede verificar que el legislador extendió la facultad de condonar las multas y los intereses moratorios a los gobiernos regionales y locales respecto de los tributos que administren; es decir, acerca de los impuestos establecidos en la ley de tributación municipal, y de las contribuciones y tasas.

El tercer Código Tributario, creado con el Decreto Legislativo n.º 773, estableció lo siguiente acerca de la institución de la condonación:

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley.

Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren.

En el cuarto Código Tributario, creado con el Decreto Legislativo n.º 816, se estableció lo siguiente en relación con la institución de la condonación:

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley.

Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren.

En el quinto Código Tributario, creado con el TUO aprobado por el Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, se estableció lo siguiente respecto de la institución jurídica bajo comentario:

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley.

Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo.

El Código Tributario aprobado con el Decreto Supremo n.º 133-2013-EF siguió regulando la institución de la condonación en el mismo sentido que los códigos que le antecedieron, con la salvedad de establecer que los gobiernos locales podrán condonar las contribuciones y tasas. no obstante, dicha excepcionalidad no es tan cierta, puesto que de acuerdo con el artículo 74 de la Constitución los gobiernos locales tienen la siguiente competencia: "Los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley".

Así mismo, el numeral 4 del artículo 195 de la Constitución Política del Perú prescribe lo siguiente en relación con la competencia de los gobiernos locales: "Son competentes para crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, conforme a ley". Por lo tanto, los gobiernos locales son competentes para extinguir la deuda tributaria derivada del pago de las contribuciones y tasas, no siendo dicha competencia una facultad excepcional

establecida por el legislador, sino una facultad constitucional de los gobiernos locales establecida por el constituyente. De igual manera, es pertinente precisar que lo que sí es excepcional, y lo ha establecido el legislador dentro de su competencia, es el hecho de habilitar a los gobiernos locales a extinguir la deuda tributaria por condonación respecto de las multas e intereses de los impuestos que administran, puesto que, respecto de los impuestos, los gobiernos locales no tienen potestad tributaria. En ese sentido, resulta acertado y necesario que el legislador haya establecido dicha excepcionalidad en la norma procedimental en materia tributaria.

En relación con el uso de la institución jurídica de la condonación, mediante el Decreto Legislativo n.º 674 se facultó a la Copri (actualmente Proinversión) para condonar las deudas tributarias; es decir, una norma con rango de ley autorizó a la citada entidad pública a aplicar lo establecido en los incisos a, b, c y d del artículo 27 del TUO del Código Tributario. Ante la duda del sector empresarial, se consultó a la SUNAT si para efectos de la condonación de las deudas tributarias, además del acuerdo adoptado por Proinversión para aplicar lo dispuesto en el inciso c del artículo 27 del TUO del Código Tributario, se requiere de algún acto adicional, a fin de que la SUNAT pueda considerar realizada tal condonación. La Administración, con el Informe n.º 242-2003-SUNAT/2B0000, señaló que para que proceda la condonación establecida en el Decreto Legislativo n.º 674 no se requiere de ningún acto adicional.

Por lo tanto, queda sumamente claro que una vez que el legislador originario o el legislador derivado deciden, dentro de su amplio margen de discrecionalidad derivada de la potestad tributaria, condonar las deudas tributarias, resulta suficiente el acaecimiento de los supuestos establecidos en el dispositivo legal que establece la condonación, no siendo necesario algún acto adicional para que se extinga la deuda tributaria conforme a lo prescrito en el inciso c del artículo 27 de la norma procedimental en materia tributaria.

Otro antecedente respecto de la extinción de la deuda tributaria por condonación lo encontramos en el artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 1257, dispositivo legal que estableció lo siguiente:

Extínganse las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia del presente decreto legislativo, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles).

Como se puede apreciar, con la dación del citado dispositivo legal se extinguió la deuda tributaria y aduanera, por tributo y período, siempre y cuando la misma fuera menor de S/ 3950.00 al 30 de setiembre de 2016. En ese orden de ideas, los supuestos para la extinción de la deuda tributaria a través de la institución tributaria de la condonación son establecidos por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, al amparo del artículo 104 de la norma fundamental.

En relación con la legislación comparada, el artículo 59 del Código de Legislación Tributaria de España prescribe lo siguiente:

Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

En ese sentido, para el legislador español una forma de extinguir la deuda tributaria y aduanera es a través de la institución jurídica de la condonación o el perdón del legislador respecto de la deuda del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

A mayor abundamiento, el artículo 75 del Código de Legislación Tributaria de España establece una reserva de ley absoluta, en la medida que en su norma adjetiva tributaria se determina que las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de la voluntad del legislador originario:

Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Es importante señalar que, a diferencia del ordenamiento jurídico tributario peruano, en el ordenamiento español el legislador ha establecido que las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria, pero también se extinguen con el perdón del legislador a través de la institución de la condonación.

El Código Tributario de Ecuador, en su artículo 54, establece que las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de la ley; es decir, también se advierte una reserva de ley absoluta para la condonación de las deudas tributarias. Así mismo, en el ordenamiento jurídico de Ecuador se faculta la condonación de los intereses y multas a través de una resolución de la máxima autoridad tributaria, cumpliendo los requisitos establecidos en la ley:

Las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente, en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca. (artículo 54)

Así mismo, el artículo 37 del Código Tributario de Ecuador prescribe que la obligación tributaria se extingue con los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro.

En ese orden de ideas, de una interpretación sistemática de los artículos 37 y 54 del Código Tributario de Ecuador se puede colegir que la obligación tributaria se extingue por condonación, facultándose a la Administración Tributaria a extinguir los intereses y las multas a través de una condición establecida en una resolución administrativa, de acuerdo con los parámetros establecidos en la ley, siguiendo el modelo de Código Tributario del CIAT.

El Tribunal Fiscal, en la RTF n.º 10296–5–2007, estableció que el hecho de que al sujeto del impuesto vehicular le hayan robado el vehículo no lo exime del pago de la obligación tributaria. Así mismo, corrigió la calificación realizada por la municipalidad respecto de la solicitud formulada por el contribuyente en el extremo de la pretensión condonatoria, la misma que fue calificada como una solicitud de exoneración por la administración tributaria local, debiendo haberse tramitado como una solicitud de condonación, al tratarse de una deuda generada y no de una deuda que se generará en el futuro. Finalmente, el colegiado administrativo declaró improcedente la pretensión del contribuyente, al no existir, al momento de la presentación de la solicitud, una norma con rango de ley que prevea la condonación de la deuda tributaria para el caso de robo de vehículos.

El caso analizado precedentemente genera un debate acerca de si se debería incluir como un supuesto para condonar las deudas tributarias derivadas del impuesto vehicular el hecho de haber sufrido la pérdida de la propiedad del vehículo que fue el presupuesto de la generación de la deuda tributaria, siendo correcta la declaración de improcedencia y la calificación de la solicitud realizada por parte del contribuyente como una condonación de deuda y no una exoneración, como erróneamente calificó la solicitud el gobierno local.

En la RTF n.º 06066-2-2003, el colegiado administrativo confirmó la decisión de la administración tributaria local en el extremo de que declaró improcedente la solicitud de condonación de las obligaciones tributarias adquiridas con el gobierno local, toda vez que el contribuyente no acreditó en el procedimiento no contencioso la norma legal que conceda con carácter general la condonación de la deuda tributaria invocada por el recurrente en su solicitud de condonación, situación que acredita que la condonación de las deudas tributarias solo procede cuando exista una norma de rango de ley o rango equivalente que establezca dicha situación jurídica, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 41 de la norma adjetiva en materia tributaria.

El Tribunal Fiscal, en la RTF n.º 05410-5-2005, estableció que, frente a la declaratoria de la inconstitucionalidad de las ordenanzas que crearon los arbitrios municipales cobradas al recurrente, se deja sin efecto la deuda tributaria al haberse expulsado del mundo jurídico las normas inconstitucionales, no correspondiendo amparar la solicitud de condonación del contribuyente, al no existir deuda y no existir una norma de rango de ley que prevea esa situación jurídica, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 41 del TUO del Código Tributario.

En ese orden de ideas, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una norma legal o norma de rango de ley que crea tributos conforme a lo establecido en el artículo 74 de la norma fundamental, no está condonando deuda tributaria, puesto que esa facultad solo le corresponde al legislador originario o el legislador derivado de acuerdo con el dispositivo constitucional citado precedentemente. En estricto, el supremo intérprete de la constitución está expulsando a dicha norma del mundo jurídico por ser contraria a las reglas y los principios de la norma suprema. La consecuencia jurídica de esa declaratoria de inconstitucionalidad es que se deje sin efecto la deuda tributaria generada durante la vigencia de dicha norma, por lo que no corresponde que los contribuyentes presenten solicitudes de condonación de deuda, dado que la condonación de deuda se produce de manera inmediata al día siguiente de la publicación en el diario oficial El Peruano del dispositivo legal que establece el supuesto habilitante de la condonación de la deuda tributaria, no existiendo necesidad de una solicitud de parte o la producción de una norma reglamentaria para que la Administración Tributaria proceda conforme con la voluntad del legislador positivizada en una norma de rango de ley.

Finalmente, en la RTF n.º 08302-2-2001, el colegiado administrativo realizó una diferencia entre la institución jurídica de la exoneración y la institución jurídica de la condonación en materia tributaria. En la exoneración, el legislador originario o el legislador derivado decide eximir del pago de la obligación tributaria a un universo de contribuyentes. En ese sentido, en la exoneración se produce el hecho imponible, pero por mandato de una norma de ley o de rango equivalente se libera de la obligación futura a un universo de contribuyentes; es decir, en la exoneración no se va a generar la deuda tributaria por aplicación inmediata de la voluntad del legislador materializada en una ley o norma de rango equivalente. A contrario sensu, en la condonación, si se ha devengado una deuda tributaria, al haberse producido el hecho imponible, y el contribuyente no la canceló en el plazo establecido, pero por mandato expreso de la ley, dicha deuda tributaria se extingue por la voluntad del legislador de perdonar al sujeto pasivo del pago de la deuda tributaria y liberarlo del cumplimiento de tal obligación.

Robles (2010), sobre la base de una concepción amplia de la potestad tributaria, señala que se trata de un concepto que abarca al tributo (su creación y exoneración), así como otras materias, como las sanciones tributarias. Coincidimos con la doctora Robles en el extremo de que se debe entender que los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución deben aplicarse plenamente a todos los componentes de la deuda tributaria; es decir, para el insoluto, los intereses y las multas.

En ese orden de ideas, resulta constitucionalmente válido interpretar que es una facultad originaria de las municipalidades la condonación de las tasas y contribuciones a través de una ordenanza municipal (reserva de ley absoluta) y de una interpretación sistemática del segundo párrafo del artículo 74 del texto constitucional, con el numeral 4 del artículo 195 de la norma fundamental y el último párrafo del artículo 41 del TUO del Código Tributario, se puede colegir que los gobiernos locales tienen competencia para extinguir vía condonación los intereses y multas, respecto de los impuestos que administren conforme con lo establecido en la Ley de Tributación Municipal.

En el ámbito de los impuestos nacionales, resulta necesario, como medida para reactivar la economía e impulsar el pago de las deudas tributarias no prescritas, la modificación del artículo 41 del TUO del Código Tributario e incorporar la siguiente regla: “Las multas e intereses de la deuda tributaria podrán ser condonadas mediante resolución de la Administración Tributaria dictada en la forma y condiciones que se establezcan en este Código”.

Es pertinente precisar que tanto el modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 54, como el modelo de Código Tributario del CIAT, en su artículo 41, establecen la competencia de la Administración Tributaria para extinguir vía condonación los intereses y las multas de la deuda tributaria. Así mismo, el Código Tributario de Ecuador establece la competencia de la Administración Tributaria para extinguir las multas y los intereses de la deuda tributaria mediante condonación. Por lo tanto, resulta indispensable el debate jurídico y doctrinario acerca de delegar a la autoridad administrativa la competencia para extinguir por condonación dos elementos de la deuda tributaria, es decir, los intereses y las multas, a través de una norma de superintendencia con alcance general, que busque recuperar el pago de la deuda tributaria no prescrita y respecto de la cual se hayan agotado todas las vías para su recuperación.

Vinueza (2021) manifestó que la condonación o remisión de intereses y multas ha contribuido a la recuperación de la deuda tributaria en el Ecuador y la consecuente eficiencia recaudatoria para el sujeto activo de la relación tributaria, y, por otro lado, ha apoyado la generación de liquidez derivada del ahorro fiscal para las personas naturales y microempresarios. En ese sentido, la delegación de la facultad de extinguir dos elementos de la deuda tributaria distintos del insoluto, a través de una modificación del artículo 41 del TUO del Código Tributario, resulta ventajosa tanto para el Estado como para los contribuyentes.

En esa línea argumentativa, Reinoso (2015) manifestó que la ley orgánica que delegó la facultad a la Administración Tributaria de condonar un elemento de la deuda tributaria (intereses moratorios) tuvo una incidencia significativa en la regularización de las deudas tributarias por parte de los sujetos pasivos para regularizar y liquidar su obligación sustantiva. En ese sentido, sobre la base del derecho y la realidad comparada, resulta indispensable delegar la facultad de extinguir los intereses moratorios y las multas tributarias a la Administración, de acuerdo con los parámetros establecidos en la norma habilitante, que debería ser el artículo 41 de la norma adjetiva en materia tributaria.

A contrario sensu, Toledo Zúñiga y Paredes Paredes (2021), citando la sentencia del Tribunal Constitucional de España 73/2017, manifestaron que con la condonación

se afecta el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y se altera el modo de reparto de las cargas tributarias, por lo que dicha medida debe ser excepcional, y solo en casos debidamente justificados se debe proceder con el uso de dicha institución jurídica. Así mismo, los autores citados, remitiéndose a las normas tributarias chilenas, manifestaron que el código tributario chileno delega en la máxima autoridad tributaria la facultad de extinguir vía condonación los intereses y las multas de la deuda tributaria en caso de que se materialicen los supuestos establecidos en el citado código.

Por lo antes expuesto, se puede colegir que la condonación de la deuda tributaria derivada de la obligación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es una institución jurídica que permite perdonar o extinguir la deuda tributaria de los contribuyentes a través de una ley o norma de rango equivalente. Sin embargo, el uso de dicha herramienta jurídica debe ser excepcional, y solo en ciertas circunstancias de índole económico y social se debe producir ese perdón, como medida para aliviar la carga fiscal de los contribuyentes y reactivar la economía en un periodo de recesión o paralización económica, a fin de no afectar el contenido esencial del principio de igualdad tributaria y no alterar el modo de reparto de las cargas tributarias.

A mayor abundamiento, la condonación es una forma de liberar al deudor tributario del cumplimiento de la obligación tributaria sin que se haya producido la satisfacción de la deuda tributaria; es decir, sin que se haya producido el pago del tributo, los intereses y las multas en caso de haberse producido una infracción a las normas tributarias de alcance procesal y sustancial. Así mismo, la condonación se produce por la mera voluntad del legislador originario o el legislador derivado, para extinguir parcial o totalmente la deuda tributaria, y por remisión de la ley general de aduanas al artículo 27 del TUO del Código Tributario, para la extinción de la deuda tributaria aduanera.

Es importante señalar que la institución jurídica de la condonación es distinta de la institución jurídica de la exoneración. Según Bravo Cucci (2013), la exoneración supone un encuentro entre dos normas jurídicas: una norma tributaria que establece el supuesto de hecho que vincula el deber de contribuir y una norma exoneratoria que priva de eficacia a la norma tributaria frente al acaecimiento del hecho imponible. En ese sentido, en la exoneración, la norma tributaria no tiene eficacia en relación con la generación de deuda tributaria; en cambio, en la condonación, la norma tributaria tiene eficacia y produce plenamente sus efectos en la generación de la deuda tributaria, pero por voluntad del legislador originario o derivado se libera del cumplimiento de dicha obligación al sujeto pasivo vía el perdón total o parcial de la deuda establecida de manera taxativa en la norma legal habilitante.

Las administraciones tributarias, de acuerdo con el modelo de Código Tributario de América Latina, el CIAT y los códigos tributarios de Ecuador y Chile, deben tener la facultad de extinguir los intereses y las multas de la deuda tributaria y aduanera, de acuerdo con los parámetros establecidos por el legislador en la norma procedimental tributaria, con el propósito de fomentar el pago de las deudas tributarias con una antigüedad mayor a diez años y respecto de las cuales no haya operado el plazo de prescripción; así como la posibilidad jurídica de aplicar el precedente vinculante de la Corte Suprema en relación con la inconstitucionalidad del cobro de los intereses moratorios durante el periodo de vigencia de la norma, sin la necesidad de que exista una demanda contencioso-administrativa en curso o pendiente de pronunciamiento por parte del Poder Judicial.

Finalmente, la condonación opera de manera inmediata e instantánea al momento de la publicación de la norma habilitante para la condonación de la deuda tributaria y aduanera, sin la necesidad de la producción de una norma reglamentaria y sin el impulso de una solicitud de parte. Así mismo, si un ciudadano presenta una solicitud de condonación sin que se haya publicado una norma que establezca esa situación jurídica, la misma debe ser declarada improcedente.

Referencias

- Bravo Cucci, J. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores.
- Código de Legislación Tributaria. (2003, 17 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria&modo=2
- Código Tributario. (2005, 14 de junio). Quito.
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Legislativo n.º 1257, Decreto Legislativo que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT. (2016, 8 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1169389>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Real Academia Española. (s.f.). Diccionario de la lengua española (23.a Ed.). Condonar. <https://dle.rae.es/condonar?m=form>
- Reinoso, A. (2015). Análisis del impacto recaudatorio de la Ley Orgánica de remisión de intereses, multas y recargos, período 2008 - 2015 [Tesis de maestría, Instituto de Altos Estudios Nacionales]. Repositorio Digital IAEN. <http://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/5889>
- Toledo Zúñiga, P. A., & Paredes Paredes, F. I. (2021). Amnistías fiscales en Chile: un análisis desde los principios Constitucionales de igualdad y legalidad tributarias. Revista De Derecho (Coquimbo), 28. <https://dx.doi.org/10.22199/issn.0718-9753-2021-0017>
- Vinuesa, V. (2021). Impacto de la amnistía tributaria del año 2018 en las finanzas de las compañías anónimas manufactureras del Distrito Metropolitano de Quito, administraciones zonales Eloy Alfaro y Quitumbe [Tesis de maestría, Universidad Politécnica Salesiana]. Repositorio Institucional de la Universidad Politécnica Salesiana. <http://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/20140>

Artículo 42

CONSOLIDACIÓN

La deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

 John Hitler Mena Dávila

Comentario

El artículo 1300 del Código Civil prescribe lo siguiente acerca de la institución jurídica de la consolidación: “La consolidación puede producirse respecto de toda la obligación o de parte de ella”.

La Corte Suprema, en la Casación n.º 795–2012–Lima, estableció el siguiente criterio jurisprudencial respecto de la consolidación:

La consolidación o confusión es un medio de extinguir la obligación y en virtud al cual se reúnen en una misma persona las calidades contradictorias de acreedor y de deudor, puesto que nadie puede ser acreedor y deudor de sí mismo. Para Felipe Osterling la consolidación puede ser total o parcial, la primera se configura cuando concurren en una misma persona, por completo, las calidades de acreedor y deudor respecto del íntegro de una obligación y en el caso de la segunda, cuando concurren en una misma persona sólo de manera parcial las calidades de acreedor y deudor, la extinción de la relación obligatoria por consolidación se produce dentro de los límites en que convengan las dos calidades incompatibles. (considerando 5)

En ese orden de ideas, la institución jurídica de la confusión extingue la obligación cuando se materializa en la misma persona la calidad de acreedor y deudor respecto de una obligación. Por ejemplo, si el sujeto A solicita el pago de las mejoras realizadas en el inmueble de propiedad de B, y después de un tiempo A se convierte en propietario de dicho inmueble, A sería el nuevo deudor y a la vez acreedor de la obligación. En consecuencia, se debe extinguir la obligación conforme con lo dispuesto en el artículo 1300 del Código Civil.

La Corte Suprema, en la Casación n.º 608-04-Lima, estableció el siguiente criterio jurisprudencial sobre la institución jurídica de la Consolidación:

Que la doble condición jurídica del “coheredero acreedor” se encuentra reconocida en el artículo ochocientos ochenta del código civil, en la que señala que éste conserva los derechos derivados del crédito, por tanto, será heredero con derecho a una parte alícuota de la herencia, asumiendo igualmente obligaciones proporcionales a su cuota y también la de acreedor de la obligación. Esa condición de coheredero que le obliga a responder por las deudas de la sucesión da lugar a una situación particular en la que se convierte aunque parcialmente en deudor de su propia acreencia; ante esta situación, la parte última del artículo en comentario admite la posibilidad de que pueda operar la consolidación en virtud del cual se extingue parcialmente el crédito de dicho heredero hasta donde alcance su obligación, que es proporcional a su cuota, debiendo reclamar el saldo de su crédito a los demás coherederos. (considerando 3)

En el citado criterio jurisprudencial se advierte la aplicación de la institución jurídica de la consolidación o confusión como medio para la extinción parcial de una obligación, como consecuencia que el acreedor se convierte en deudor de una alícuota de los bienes del causante. Por lo tanto, no queda la menor duda de que para que opere la consolidación debe existir una transferencia de propiedad y dicho acto jurídico convierta al acreedor en deudor total o parcial de la obligación.

En la Resolución n.º 090-2018-Sunarp-TR-T, el colegiado administrativo en materia registral estableció el siguiente criterio en relación con la institución de la consolidación:

En suma, cuando el acreedor y el deudor están reunidos en una misma persona se produce la consolidación o confusión. Este solo hecho acarrea la extinción de la obligación y, por ende, la desaparición de la garantía que la respalda. Sin embargo, no debe perderse de vista lo prescrito por el artículo 1300 del Código Civil: “La consolidación puede producirse respecto de toda la obligación o de parte de ella.” En tal sentido, si en virtud de la cesión de derechos se produce la consolidación entonces es innecesario que en aquel título se consigne o reconozca expresamente la extinción de la hipoteca. En consecuencia, se revoca el extremo de la observación que requiere un título aclaratorio. (p. 4)

Por lo tanto, de acuerdo con el criterio jurisprudencial del Tribunal Registral, la consolidación o confusión es una institución jurídica que se produce cuando la figura de acreedor y deudor recae sobre una misma persona y dicha situación genera como consecuencia jurídica la extinción total o parcial de la obligación, siendo innecesario que se reconozca expresamente en el título la extinción de la obligación.

En el ámbito tributario la institución jurídica de la consolidación o confusión se encuentra regulada en el artículo 42 del TUO del Código Tributario. Por lo tanto, sobre la base del principio de especialidad, cualquier conflicto o litis respecto de la aplicación de la institución de la consolidación en materia tributaria debe resolverse a partir de las reglas establecidas en el citado dispositivo legal.

El artículo 42 del TUO del Código Tributario prescribe lo siguiente en relación con la institución jurídica de la consolidación: “La deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo”.

De la interpretación literal del citado dispositivo legal, se puede colegir que el legislador ha establecido que la deuda tributaria se extingue cuando:

- **Norma 1:** El acreedor tributario se convierte en deudor tributario. Es decir, el gobierno en sus distintos niveles (Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local) y las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente, se convierten en la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.
- **Norma 2:** Como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo. Es decir, tiene que existir una trasmisión de la propiedad de los bienes o derechos gravados con el tributo.

En ese sentido, en materia tributaria, la confusión o consolidación es una institución que extingue la deuda tributaria como consecuencia de que el acreedor tributario se convierte en deudor tributario tras la transferencia de propiedad de los bienes y derechos que son objeto del tributo. De ninguna manera se puede extinguir cuando el contribuyente se convierte en acreedor como consecuencia de la citada transferencia.

Hernández (2005) establece que el artículo 42 del TUO del Código Tributario regula la institución jurídica de la consolidación o confusión, donde el acreedor tributario se convierte en deudor tributario a la vez, como consecuencia de la transferencia de propiedad de los bienes o derechos que son objeto del tributo. En ese orden de ideas, se puede advertir que la figura de la consolidación se materializa en el impuesto predial cuando la municipalidad adquiere la propiedad de un bien inmueble con deuda tributaria del anterior propietario, ya sea por donación o expropiación.

A continuación, se presentan algunos ejemplos prácticos sobre la institución de la confusión, de acuerdo con Hernández (2005):

- a. "A" es acreedor de "B". Por lo tanto, "B" es deudor de "A". Posteriormente, "B" fallece y transmite la totalidad de su patrimonio a "A", su único heredero, desapareciendo así la figura del deudor "B". Por ello, "A", originalmente acreedor de "B", se convierte en deudor de sí mismo como consecuencia de haber heredado los bienes y deudas de "B"; es decir, la totalidad del patrimonio de "B". Nótese que en este caso la consolidación se produce en cabeza del acreedor, que es la única situación jurídica prevista en el artículo 42 del Código Tributario, al prescribir que la deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor tributario se convierta en deudor de la obligación tributaria.
- b. "A" es acreedor de "B". Por lo tanto, "B" es deudor de "A". Imaginemos que "A" fallece y transmite la totalidad de su patrimonio a "B", su único heredero, con lo cual le está transmitiendo todas sus acreencias. En este caso, es en cabeza del deudor "B" que se produce la consolidación, pues "B", que era deudor de "A", recibe la integridad del patrimonio de "A" por herencia, y, consecuentemente, el crédito de "A" frente a "B", convirtiéndose "B" en acreedor y deudor de sí mismo. La consolidación, en cabeza del deudor, no está prevista como medio de extinción de la obligación tributaria en el ordenamiento jurídico tributario peruano, debido a que el legislador originario o derivado no ha querido que tal situación produzca la extinción de la deuda tributaria.
- c. ¿El deudor "B" de los ejemplos anteriores es un gobierno subnacional frente a "A", que es un acreedor del gobierno nacional? Si "A" transfiere por mandato de una ley su acreencia a la entidad "B", que es una entidad pública de un gobierno subnacional, ¿se podría extinguir la obligación tributaria por consolidación? Aunque dicha situación jurídica no se encuentra prevista expresamente en el artículo 42 del Código Tributario, el deudor "B", según lo prescrito en el artículo 4 del citado cuerpo normativo, es una entidad que ostenta la calidad de acreedor tributario. Por lo tanto, de una interpretación sistemática del artículo 4 y el artículo 42 del TUO del Código Tributario se puede colegir que si se produciría la extinción de la obligación tributaria, cuando el deudor tributario se convierte

en acreedor tributario, siendo que en ese caso en particular, la transmisión de los derechos y bienes se producirá respecto de una entidad que tiene la calidad de acreedor tributario, no siendo posible la materialización de la confusión cuando el deudor tributario no tiene la condición establecida en el artículo 4 del Código Tributario.

Haciendo un análisis de la legislación comparada, el Código Tributario de Ecuador establece en el numeral 3 de su artículo 37 que la obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por confusión; es decir, por la institución jurídica de la consolidación, donde el acreedor tributario se convierte en deudor tributario como consecuencia de la transferencia de derechos sometidos a imposición.

A mayor abundamiento, el artículo 53 del Código Tributario de Ecuador establece que se extingue por confusión la obligación tributaria cuando el acreedor tributario se convierte en deudor como consecuencia de la transferencia de los bienes o derechos que originan el tributo respectivo.

En ese orden de ideas, de una interpretación sistemática de los artículos 37 y 53 del Código Tributario de Ecuador se puede colegir que el legislador de dicha jurisdicción tributaria ha establecido como vía de extinción de la obligación tributaria la materialización de la institución jurídica de la confusión, la misma que debe entenderse como una situación jurídica en la que el acreedor tributario se convierte en deudor como consecuencia de la transferencia de los bienes y derechos sometidos a imposición.

Es pertinente precisar que el modelo de Código Tributario del CIAT y el Código Tributario de España no han previsto como una forma de extinción de la obligación tributaria la materialización de la institución jurídica de la confusión o consolidación, por lo que ante dicho vacío normativo corresponde remitirse a las normas del derecho civil sobre la base del principio de que el juez conoce el derecho y no puede dejar de emitir un pronunciamiento por el vacío de la norma.

Por lo tanto, la institución jurídica de la confusión o consolidación es un medio utilizado por las jurisdicciones tributarias para extinguir total o parcialmente la obligación tributaria. En el caso peruano, dicha institución se encuentra regulada en el artículo 42 del TUO del Código Tributario, donde los dos presupuestos para la extinción total o parcial de la obligación tributaria son a) la transferencia de bienes y derechos al acreedor tributario sometidos a imposición y b) que el acreedor tributario, como consecuencia de dicha transferencia, adquiera la calidad de acreedor tributario y deudor tributario.

En aplicación de la norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en lo no previsto por la norma adjetiva tributaria, resulta jurídicamente posible la remisión a las normas del derecho civil respecto de la institución jurídica de la confusión o consolidación. En ningún caso se producirá la consolidación cuando el deudor tributario se convierta en acreedor tributario, puesto que dicha situación jurídica no se encuentra prevista en el Código Tributario como un supuesto de extinción de la obligación tributaria por confusión. El deudor tributario distinto a los sujetos establecidos en el artículo 4 del Código Tributario jamás podrá convertirse en acreedor de la deuda tributaria por la transmisión de los bienes y derechos sometidos a imposición porque dicha situación jurídica no está prevista en nuestro ordenamiento jurídico.

Finalmente, la sola transferencia de propiedad del deudor tributario al acreedor tributario no extingue la obligación tributaria por consolidación. Dicha transferencia debe realizarse a título universal como consecuencia de la muerte del deudor y de que el mismo haya diseñado su testamento, en el que transmite la propiedad de sus bienes inmuebles a la municipalidad en la que tiene la condición de deudor tributario, por lo que se puede colegir que esta institución del ordenamiento civil no resultaría

aplicable con la sola remisión a las normas del Código Tributario, en aplicación de la norma IX de su Título Preliminar, resulta indispensable remitirse a las normas del derecho civil sustantivo para su plena y adecuada aplicación.

Referencias

- Corte Suprema de la República. (2005, 8 de junio). Casación n.º 608-04-Lima. Lima.
- Corte Suprema de la República. (2013, 11 de junio). Casación n.º 795-2012-Lima. Lima.
- Código Civil. (1984, 25 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Hernández, L. (2005). La consolidación como medio de extinción de la deuda tributaria. *IUS ET VERITAS*, 15(30), 271-277.
- Tribunal Registral. (2018, 8 de febrero). Resolución n.º 090-2018-Sunarp-TR-T. Trujillo.

Artículo 42

CONSOLIDACIÓN

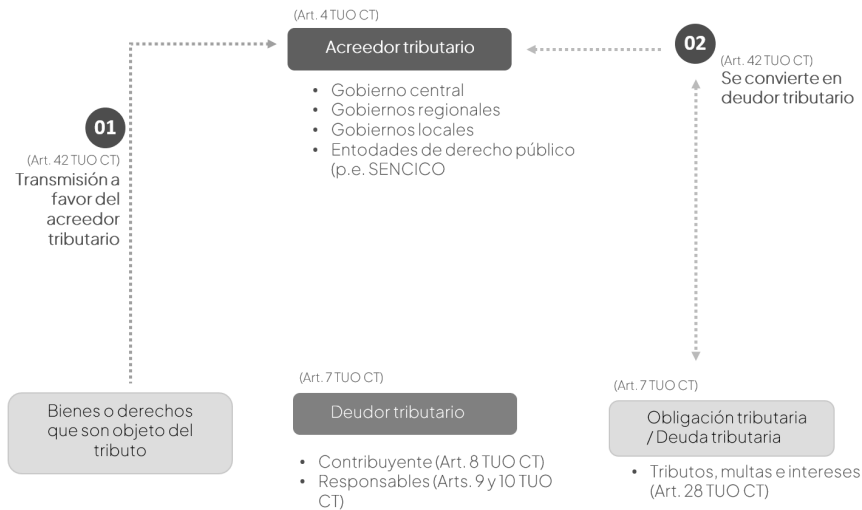
La deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

 José Antonio Peña Rivera

Comentario

Definición y controversias alrededor de esta forma de extinción de la deuda tributaria

Figura 1
La consolidación de deudas tributarias



Una de las figuras adoptadas por nuestra legislación para extinguir la deuda tributaria (entiéndase, la obligación tributaria) es la consolidación¹, institución que ha generado mucha controversia en la doctrina tributaria nacional e internacional, ya que a Algunos consideran que es una figura del derecho civil que resulta casi imposible de aplicarse en materia tributaria podría encontrar espacios de aplicación.

La consolidación también es conocida como “confusión”, como lo ha recogido nuestro Tribunal Fiscal al pronunciarse con respecto a la aplicación de esta institución (Tribunal Fiscal, 2001)². Igualmente, como veremos más adelante, en la doctrina tributaria internacional y la legislación comparada se alude a la confusión de la obligación tributaria en referencia a la consolidación.

Entre las definiciones jurídicas sobre la confusión, tenemos la de Cabanellas de Torres (1998), quien define a la confusión de derechos como aquella “situación jurídica planteada por la reunión simultánea en una persona de las cualidades de acreedor y deudor en el mismo negocio” (p. 85). En el mismo sentido, Chanamé Orbe (2016) señala que

hay confusión cuando la titularidad pasiva y la activa de la obligación se reúnen en un mismo sujeto. Por ejemplo, el acreedor hereda al deudor o éste a aquel. La confusión extingue ipso iure la obligación porque el vínculo jurídico no puede subsistir sin dos sujetos distintos. Nadie puede ser deudor de sí mismo. (p. 232)

A decir de Villegas (2003), la confusión tributaria opera “cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado) como consecuencia de transmisión a su nombre de bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor” (p. 380). Además, comenta que tal situación en materia tributaria rara vez surge, señalando como ejemplo, cuando el Estado recibe una herencia, cuyas obligaciones incluyen deudas tributarias, en este caso dichas deudas se extinguen al operar la confusión.

En el mismo sentido, Calvo Ortega (1999), señala que “la reunión en un mismo sujeto de la condición de acreedor y deudor de una obligación extingue ésta por confusión” (p. 267), indicando que esta forma de extinción tiene un ámbito muy limitado en materia tributaria. Asimismo, menciona que esta “no se da en la sucesión inter vivos, porque el contribuyente no queda liberado cualquiera que sea el sujeto que suceda al primer sujeto pasivo” (p. 267)³. Este autor, al igual que Villegas, sostiene que uno de los casos en que operaría la confusión es cuando el Estado acepte una herencia de un deudor tributario; sin embargo, agrega que, tratándose de una herencia a beneficio de inventario, la confusión operaría cuando se acredite que los bienes de la herencia son mayores a las deudas del fallecido (p. 267).

Por otro lado, Ferreiro Lapatza (1999), señala que, aunque ninguna norma o principio tributario impide directamente la aplicación de la confusión como medio de extinción de la obligación tributaria, esta no puede encontrar aplicación en materia tributaria (p. 437)⁴. Asimismo, sostiene que para “efectos de la obligación tributaria, la transmisión de una deuda mortis causa no puede producir su extinción por confusión” (p. 437), debido a que en la legislación civil española la herencia diferida ab intestato o no a favor del Estado se entenderá siempre aceptada a beneficio

1 En la Figura 1 se puede apreciar gráficamente su operatividad

2 Cuando, al definir la consolidación de la deuda tributaria, cita a Villegas, quien la denomina “confusión”.

3 Similar posición comparte Ferreiro Lapatza (1999), al considerar que “más problemática se presenta la posibilidad de confusión a causa de una transmisión de la deuda inter vivos”, en comparación a la sucesión mortis causa (p. 437).

4 En el mismo sentido, Sáinz de Bujanda (1991) señala que existen posiciones discrepantes sobre la causa de la extinción por confusión, cuando se trata del impuesto sucesorio, resultando esta figura en una nula trascendencia práctica (p. 289).

de inventario (p. 437). Esta posición difiere a la planteada por Calvo Ortega (1999), quien, como hemos señalado, considera que la confusión operaría (en el caso del Estado) cuando se acredite que los bienes de la herencia son mayores a las deudas del fallecido⁵.

Con una posición distinta a la de Ferreiro Lapatz (1999), Giuliani Fonrouge (1987), refiriéndose a la legislación civil argentina, señala que “la confusión ocurre cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor” (p. 603). A diferencia de los autores citados anteriormente, sostiene que no son pocos los casos en que esta puede producirse respecto de las obligaciones tributarias, como es el caso cuando i) el Estado es heredero del deudor a título universal⁶, y ii) el Estado adquiere bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, sucediendo a título particular las obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto. En este último caso, el autor cita como ejemplo el impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el impuesto, donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión de dominio (p. 603)⁷.

En la doctrina nacional, Hernández Berenguel (2005), reseña algunos casos en los que podría operar la extinción de la deuda tributaria por consolidación. En el caso de un deudor tributario (persona natural), este solamente podría darse “si hay una transmisión a título universal del patrimonio del deudor a favor del acreedor tributario. Esto ocurrirá si al fallecimiento del deudor, su acreedor tributario resulta ser el heredero” (p. 275). Otra situación sería por fusión, en la cual el acreedor tributario adquiere la totalidad del patrimonio del deudor. Precizando el autor que “tal posibilidad resulta prácticamente imposible en nuestro derecho positivo ... salvo claro está que la persona jurídica o entidad, previamente a la fusión, tenga como socio o accionista a entidades del Estado o como único titular al propio Estado” (p. 275).

Es de notar que en la legislación comparada la figura de la consolidación ha sido recogida expresamente en las normas tributarias de diversos países de la región. Así, tenemos, entre otros, el artículo 49 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) de Costa Rica⁸, el artículo 36 del Código Tributario de Uruguay⁹, el artículo 53 del Código Tributario de Ecuador¹⁰, el artículo 169 de la Ley del Nuevo Régimen Tributario de Paraguay¹¹ y el artículo 57 del Código Tributario de Bolivia¹². Asimismo, en el Modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015, pp. 69–70), en los comentarios a su artículo 57 —que trata sobre la extinción de la obligación tributaria—, se señala que a criterio de las administraciones tributarias¹³ se pueden establecer otras formas de extinción como la consolidación o confusión.

5 Al respecto, en el caso peruano, el artículo 830 del Código Civil establece que cuando no existan herederos en grado sucesible, los bienes que integran la masa hereditaria son adjudicados a la Sociedad de Beneficencia, o, a falta de esta, a la Junta de Participación Social del último domicilio del causante, o a la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana si este estuvo domiciliado en el extranjero. Además, el referido código precisa que, de existir deudas del causante, la entidad adjudicataria cumplirá con el pago de estas hasta donde alcance el valor de los bienes adjudicados. Así, en caso de herencias ab intestato, no es factible que opere la consolidación de deudas tributarias, debido a que la propia norma revela que las deudas subsisten y que tienen que ser honradas por la entidad que se adjudica los bienes.

6 Situación descrita también por Villegas (2003) y Calvo Ortega (1999).

7 Respecto de este último caso, Hernández Berenguel (2005) sostiene que “la sola transmisión al acreedor tributario de los bienes objeto del tributo adeudado por quien realice la transferencia, de ninguna manera conlleva a su vez la transmisión de la deuda tributaria —salvo que una norma expresa así lo estableciera—, de manera que no se produce la consolidación a que alude el artículo 42 del Código Tributario” (pp. 274–275). De este modo, el autor señala que el transferente de los bienes seguirá siendo deudor frente al acreedor tributario.

8 Ley n.º 4755 de 1971.

9 Ley n.º 14.306 de 1974.

10 Resolución n.º 9 de 2005.

11 Ley n.º 125/91 de 1992.

12 Ley n.º 2492 de 2003.

13 Debe entenderse que la decisión de considerar una u otra figura de extinción de la obligación tributaria es del ente público que ostenta la potestad tributaria de dictar leyes o normas con rango de ley.

Condiciones para que opere la consolidación

Ahora bien, luego de recorrer las distintas posiciones sobre la consolidación, y conociendo que esta es una forma de extinción de la obligación tributaria adoptada por diversos países de la región, es importante identificar las condiciones necesarias para que esta opere en el marco de la legislación nacional. Así, tenemos que la SUNAT ha establecido que para que esta se produzca es necesario que concurra lo siguiente: i) que el acreedor de la obligación tributaria, para el caso del Gobierno central, se convierta en deudor de la misma, y ii) que la conversión del acreedor en deudor tributario se origine como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo, siendo condición necesaria que esto último sea acreditado por medio del acto jurídico que la origina (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2002).

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado que para que opere la consolidación de deudas tributarias debe existir un acto de transmisión de bienes o derechos. En el caso analizado por este tribunal, una entidad pública alegaba la extinción de su deuda (obligaciones sociales y previsionales) debido a que el Ministerio de Economía y Finanzas había asumido dicha deuda al amparo de una directiva gubernamental; sin embargo, no se había producido ninguna transmisión de bienes o derechos a favor del Gobierno central necesaria para configurar un caso de consolidación de deuda (Tribunal Fiscal, 2001). En este caso queda claro que para que la consolidación opere debe haberse producido la transmisión de bienes o derechos a favor del acreedor tributario y no solo que este haya asumido la obligación del pago.

En conclusión, la consolidación como forma de extinción de la obligación tributaria ha sido objeto de debate tanto a nivel nacional como internacional. Esta figura, también conocida como confusión, plantea la extinción de la deuda tributaria cuando el acreedor y el deudor de la misma obligación se fusionan en una sola persona, situación que puede darse, por ejemplo, cuando el Estado hereda bienes con deudas tributarias.

La doctrina y la legislación comparada muestran divergencias sobre la viabilidad y aplicabilidad de esta figura en el ámbito tributario. Mientras algunos autores como Calvo Ortega (1999) y Giuliani Fonrouge (1987) señalan casos específicos en los que la consolidación podría operar, otros como Ferreiro Lapatz (1999) consideran improbable su aplicación efectiva en materia tributaria debido a las condiciones restrictivas que implicaría su ejercicio.

En el contexto nacional, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la interpretación de la SUNAT han establecido condiciones claras para que la consolidación opere, principalmente la transmisión efectiva de bienes o derechos que generen la transformación del acreedor en deudor tributario. Esta interpretación es consistente con la necesidad de demostrar el acto jurídico que origina dicha transmisión, como se evidenció en el caso analizado por el Tribunal Fiscal.

En resumen, si bien la consolidación representa una opción contemplada por diversas legislaciones para extinguir deudas tributarias, su aplicación efectiva y los criterios para su cumplimiento son aún objeto de interpretación y debate tanto en la doctrina como en la práctica jurídica tributaria nacional e internacional.

Referencias

- Cabanellas de Torres, G. (1998). Diccionario jurídico elemental (13.ª Ed.). Heliasta.
- Calvo Ortega, R. (1999). Curso de derecho financiero (3.ª Ed.) (Vol. 1). Civitas.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Chanamé Orbe, R. (2016). Diccionario jurídico moderno (10.ª Ed.). Lex & iuris.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1999). Curso de derecho financiero español (21.ª Ed.) (Vol. 1). Marcial Pons.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1987). Derecho financiero (4.ª Ed.). Depalma.
- Hernández Berenguel, L. (2005). La consolidación como medio de extinción de la deuda tributaria. *Ius Et Veritas*, 15(30), 271-277. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11805>
- Sáinz De Bujanda, F. (1991). Lecciones de derecho financiero (9.ª Ed.). Universidad Complutense.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002, 19 de junio). Informe n.º 178-2002-SUNAT/K00000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i1782002.htm>
- Tribunal Fiscal. (2001, 13 de junio). Resolución n.º 754-4-2001. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/4/2001_4_0754.pdf
- Villegas, H. B. (2003). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (8.ª Ed.). Astrea.

Artículo 43

PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, prescribe a los cuatro (4) años.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Prescripción. Generalidades

La prescripción es uno de los procedimientos que con mayor frecuencia inician los contribuyentes, lo que genera una gran carga procesal tanto para las administraciones tributarias como para el Tribunal Fiscal¹.

Con la presentación de la solicitud de prescripción, el recurrente persigue la suspensión de la cobranza de sus deudas tributarias mientras se evalúa su pretensión, principalmente en los casos en que se hubiera iniciado el procedimiento coactivo.

Generalmente, la finalidad del recurrente que presenta una solicitud de prescripción es que luego de la evaluación hecha por la Administración Tributaria se declare la incobrabilidad de la deuda pendiente y la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de esa declaración.

¹ De acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528 con respecto a tributos municipales, cerca del 24 % del total de las apelaciones que se presentaron ante el Tribunal Fiscal corresponden a procedimientos no contenciosos en los que se solicitó la declaración de prescripción. A su vez, en cuanto a los tributos internos administrados por la SUNAT, entre 2016 y 2019 los expedientes no contenciosos en los que se evaluó la prescripción constituyeron, en promedio, el 12 % del total de apelaciones.

Los recurrentes suelen sustentar la solicitud de prescripción solo en el incumplimiento de la Administración Tributaria de la gestión de las obligaciones tributarias en el plazo señalado en la ley.

Sin embargo, el transcurso del plazo señalado en el Código Tributario no es suficiente para que se declare la prescripción, pues para que se configure este derecho es necesario que también concurren varios requisitos de forma y de procedencia.

De acuerdo con el diseño de este derecho en el Código Tributario, la prescripción tiene efectos extintivos, pero no con respecto a la deuda tributaria por la cual se solicita.

La declaración de la prescripción tendrá efectos sobre las facultades de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones.

Regulación de la prescripción

Las reglas de la prescripción están contenidas entre los artículos 43 y 49 del Código Tributario. no obstante, en ninguna de estas normas se ha definido lo que debe entenderse por la prescripción.

En el artículo 27 del Código Tributario se ha señalado las formas de extinción de la obligación tributaria, entre las cuales no se encuentra considerada la prescripción. Sin embargo, antes de que el Decreto Legislativo n.º 953 modifique dicho artículo, en el último párrafo, ya derogado, se indicaba expresamente que “la prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”.

Como se puede apreciar, antes de la modificación del artículo 27 sí se definía lo que debía entenderse por prescripción en nuestro sistema tributario, y no era considerada una forma de extinción de las obligaciones tributarias.

A diferencia del tratamiento de la prescripción en el Código Tributario, en algunas legislaciones tributarias foráneas la prescripción sí produce la extinción de la obligación tributaria.

En el caso de España, es considerada como un medio de extinción de las deudas tributarias. Así, en el primer párrafo del artículo 59 de la Ley General Tributaria² se señala que las deudas tributarias podrán extinguirse, entre otros medios, por prescripción. La regulación de este derecho se encuentra descrita entre los artículos 66 y 70 del mismo cuerpo normativo. En el segundo párrafo se señala que la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en los que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. A su vez, en el tercer párrafo se señala expresamente que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria³.

² Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria:

1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.
2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado”.

³ Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.
2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.
3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria”.

En el ámbito latinoamericano se puede tomar como referencia el texto del artículo 66 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), versión del 2015⁴, según el cual la prescripción opera sobre el derecho de la Administración Tributaria, por lo que constituye una forma de extinción de la obligación tributaria. Una consecuencia de la naturaleza extintiva de la prescripción es el derecho que tiene el contribuyente de solicitar la devolución de los pagos que hubiera efectuado con respecto a una obligación declarada prescrita, ya que esos pagos se consideran indebidos, como se señala en el artículo 73.

En el sistema tributario peruano deben concurrir varios requisitos para que opere la prescripción. El primero es el transcurso del tiempo, que debe ser igual o mayor al plazo señalado en el artículo 43 del Código Tributario.

Luego de verificar el transcurso del plazo de prescripción, se debe revisar si existen o no eventos de interrupción o suspensión de ese plazo. La mayoría de los eventos considerados corresponden a la actividad de la Administración Tributaria para gestionar la deuda durante el plazo. Así, la prescripción es una suerte de sanción para el acreedor tributario que no ejerció de manera oportuna y diligente sus facultades durante el tiempo establecido en el Código Tributario.

También se ha considerado como eventos que inciden sobre el plazo de prescripción algunos que dependen de la acción del deudor tributario, como los pagos voluntarios o el reconocimiento expreso de la obligación tributaria que hubiere efectuado durante ese plazo.

Para que se configure la prescripción se requiere la concurrencia de dos requisitos principales: el transcurso del tiempo y la inexistencia de eventos de interrupción o suspensión durante ese plazo. Sin embargo, no será suficiente para que opere la prescripción, puesto que el contribuyente deberá presentar previamente la solicitud correspondiente para el reconocimiento de este derecho, cumpliendo los requisitos de procedencia señalados en el Código Tributario, dado que en nuestro sistema tributario la prescripción no opera de oficio. A su vez, la Administración Tributaria deberá emitir un pronunciamiento reconociendo el derecho de prescripción luego de la evaluación que realice.

Si la declaración de la autoridad competente para la evaluación de la solicitud de prescripción procede, recién se podrá considerar que operó la misma, lo que implica el reconocimiento de ese derecho.

La declaración procedente de la prescripción por parte de la autoridad competente no supone la extinción de la obligación tributaria. La prescripción en el sistema tributario peruano extingue las acciones de la Administración Tributaria y opera cuando estas no han sido ejercidas durante el plazo señalado en el Código Tributario.

Fundamento de la prescripción

Las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar sustentadas en las facultades asignadas en la ley, las cuales deben ser ejercidas oportunamente. Si no se procede así, los contribuyentes deben tener expedito el derecho para solicitar la prescripción luego del transcurso del plazo establecido en el Código Tributario, lo que es una consecuencia de la inacción de la Administración Tributaria. De esta manera se brinda seguridad jurídica a los administrados.

Sobre este tema, el Tribunal Fiscal señaló en la Resolución n.º 00161-1-2008 que:

⁴ Disponible en

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

El fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad para hacer valer algún derecho. Es decir, la seguridad jurídica tiene por expresión a la preclusividad, o lo que es lo mismo, que las situaciones de pendencia o claudicantes que pueden afectar el área de intereses personales o patrimoniales del ciudadano no se prolonguen por tiempo indefinido. (p. 4)

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en la sentencia emitida en el Expediente n.º 04164-2010-PA/TC, donde se señala que:

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43º del Código Tributario, con la prescripción se extingue la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación, la acción para exigir su pago y aplicar sanciones [...]. Es decir, se hace responsable ante la despreocupación de la Administración Tributaria para exigir su derecho durante un lapso determinado de tiempo, constituyéndose en una institución jurídica que se fundamenta en los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva, entendiéndose que no procede ninguna retención o cobro por parte de la administración ante su operatividad. (fundamento 7)

El sustento de la prescripción es el principio de seguridad jurídica, derecho que se configurará como consecuencia de la inacción de la Administración Tributaria con respecto a sus facultades durante el tiempo previsto en la ley tributaria.

Plazos de prescripción

Los plazos de prescripción están descritos en el artículo 43 del Código Tributario. En su texto se señalan expresamente los plazos de prescripción que corresponden a las facultades de la Administración Tributaria, los mismos que varían de acuerdo con algunas condiciones de la deuda tributaria.

Según lo previsto en el artículo señalado, las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones prescriben a los cuatro años, siempre que el contribuyente haya cumplido con presentar la declaración determinativa correspondiente.

En el caso de los contribuyentes que no presentaron la declaración determinativa, denominados comúnmente como omisos a la presentación, el plazo de prescripción es de seis años.

Para los tributos retenidos o percibidos que no hubieran sido pagados por los agentes correspondientes, el plazo es de diez años.

El Tribunal Fiscal ha adoptado criterios de observancia obligatoria referidos a los plazos de prescripción. Al respecto, resulta conveniente destacar dos precedentes.

En primer lugar, la Resolución n.º 07646-4-2005 del Tribunal Fiscal, del 14 de diciembre de 2005, según la cual:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo n.º 816, el plazo de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178º del citado Código consiste en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, es de diez (10) años. (p. 3)

En segundo lugar, la Resolución n.º 09217-7-2007 del Tribunal Fiscal, del 28 de septiembre de 2007, que determinó que:

El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1) del artículo 176º del texto original del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo n.º 816 y su modificatoria realizada por la Ley n.º 27038, es de cuatro (4) años⁵. (p. 2)

Cuadro 1
Plazo de prescripción (artículo 43 del Código Tributario)⁶

Fuente	Tipo de deuda o crédito	Acciones ^a	Plazo
Primer párrafo del artículo 43W	Deudas por las que se presentó la declaración determinativa	1, 2 y 3	4 años
Resolución n.º 09217-7-2007	Infracciones por no Wpresentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos	3	4 años
Primer párrafo del artículo 43	Deudas por las que no se presentó la declaración determinativa (omisos a la presentación)	1, 2 y 3	6 años
Segundo párrafo del artículo 43	Tributos retenidos o percibidos no pagados en la fecha de vencimiento	1, 2 y 3	10 años
Cuarto párrafo del artículo 43	Créditos por tributos	4	4 años
Resolución n.º 07646-4-2005	Infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178 del Código Tributario, que consiste en no pagar los tributos retenidos o percibidos dentro de los plazos establecidos	3	10 años

^a Tipos de acción: 1 (para determinar la obligación tributaria), 2 (para exigir el pago de la obligación tributaria), 3 (para aplicar sanciones) y 4 (para solicitar devoluciones o compensaciones).

Acciones por las que se puede solicitar la prescripción

La declaración de la prescripción extingue la acción del acreedor tributario por no haberla ejercido durante el plazo establecido en la ley.

El Código Tributario ha considerado que pueden prescribir las acciones de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, para imponer sanciones tributarias y para exigir el pago de la deuda tributaria. Asimismo, también pueden ser objeto de prescripción las acciones del deudor tributario para solicitar devoluciones y compensaciones.

⁵ En la versión actual del Código Tributario, la referencia es únicamente al numeral 1 del artículo 176, cuyo texto es el siguiente:
"Artículo 176.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES
Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:
1.- No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos".
⁶ Este cuadro y los siguientes se elaboraron a partir de las clases del curso Teoría de los Tributos, a cargo del autor de este texto.

Con respecto a la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, el beneficiario será el contribuyente si la solicitud se declara procedente. Esto incluso favorece a los responsables solidarios⁷.

En los considerandos de la Resolución n.º 00226-Q-2016, de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal señaló que:

Se considera que los efectos de la prescripción implican una restricción o barrera para la Administración en relación con sus acciones de determinación, cobro y sanción, de forma que cuando aquella es opuesta por el deudor tributario y se verifica que ha operado, debe concluirse la cobranza coactiva de la deuda, impidiéndose que esta pueda ser exigida en dicha vía. (p. 4)

Con respecto a la prescripción, la acción para exigir el pago de la obligación tributaria es la que más frecuentemente se invoca en este tipo de solicitudes. Esto se debe a que la declaración de la prescripción vinculada a esta acción tiene como consecuencia privar a la Administración Tributaria de la posibilidad de exigir al deudor el cumplimiento de la obligación tributaria, incluso en los casos en que la cobranza coactiva se ha iniciado.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley General Tributaria y sus reglamentos. (2003, 18 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos&modo=2
- Tribunal Constitucional. (2011, 31 de mayo). Expediente n.º 04164-2010-PA/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/04164-2010-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2005, 14 de diciembre). Resolución n.º 07646-4-2005. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2005/resolucion/2005_4_07646.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 28 de septiembre). Resolución n.º 09217-7-2007. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2007/resolucion/2007_7_09217.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 8 de enero). Resolución n.º 00161-1-2008. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2007/resolucion/2008_1_00161.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016, 20 de enero). Resolución n.º 00226-Q-2016. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2016/resolucion/2016_Q_00226.pdf

⁷ De acuerdo con el numeral 5 del artículo 20-A del Código Tributario.

Artículo 44

CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.
7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Comentario

Inicio del plazo de prescripción

En el artículo 44 del Código Tributario se ha señalado expresamente desde cuándo se inicia el cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias. Dentro de esos plazos, la Administración Tributaria está habilitada a actuar para ejercer sus facultades.

El plazo de prescripción de los tributos y las infracciones inicia desde el 1 de enero del año siguiente de la fecha en que venció el plazo para declarar la obligación tributaria, se hizo exigible o tuvo nacimiento, o desde el día siguiente a la fecha de notificación del valor, según corresponda.

Del numeral 1 al 3 se describe desde cuándo se inicia el cómputo del plazo de prescripción con respecto a las deudas por tributos:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.

A su vez, en el numeral 4 se señala desde cuándo inicia el cómputo del plazo de prescripción referido a las infracciones tributarias:

4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Por otro lado, en el numeral 7 se indica desde cuándo inicia el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria por la cual se emitió una resolución de determinación o una resolución de multa:

7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Este último numeral fue incorporado a través del Decreto Legislativo n.º 1113, y de acuerdo con su texto se entiende que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las obligaciones tributarias por las cuales se emitió y notificó una resolución de determinación o una resolución de multa inicia en un momento distinto al del plazo de prescripción que corresponde a las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, respectivamente.

Sobre este tema, se puede citar lo señalado por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución n.º 04638-1-2005¹, conforme a la cual:

¹ Al respecto, ver la Exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1113 (<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/05/EXP-DL-1113.pdf>) y la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 713-5-2000, del 20 de septiembre del 2000.

La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor. (p. 2)

Para ejercer la acción de cobro de la deuda, la Administración Tributaria debe haber determinado de oficio la obligación tributaria en una fiscalización, proceso que culmina con la emisión de una resolución de determinación. Solo después de haber determinado la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad de exigir el pago de aquella.

En el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat² se señala que “el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos”.

Mediante el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, la que incluye la obligación aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con ellas. Este procedimiento culmina con la notificación de las resoluciones de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan a las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

En los casos en que se emita resoluciones de determinación y de multa como resultado de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha ejercido sus facultades de determinación de deuda y de aplicación de sanciones, respectivamente. Luego de la notificación de los valores al deudor tributario se debe iniciar la cobranza de la deuda, lo que supone el ejercicio de la acción de cobro de las obligaciones tributarias representadas en esos valores, por lo que se inicia el plazo de prescripción correspondiente.

Es conveniente resaltar el criterio de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal contenido en la Resolución n.º 09789-4-2017, del 7 de noviembre de 2017, referido a la aplicación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, conforme al cual

el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44º del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo. (p. 10)

También se debe señalar que esta norma fue precisada mediante la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo n.º 1421³, publicado el 13 de setiembre de 2018, con respecto a su aplicación temporal.

Los casos descritos en los numerales 5 y 6 se refieren a la prescripción de la acción para solicitar devoluciones y compensaciones, acción cuyo titular es el contribuyente, y en estos se señala la fecha de inicio del plazo de prescripción según el crédito tributario invocado:

5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.

² Aprobado mediante Decreto Supremo n.º 085-2007-EF.

³ Esta norma fue objeto de una acción de inconstitucionalidad, la cual fue declarada infundada (Expediente n.º 00004-2019-PI/TC). La audiencia pública se llevó a cabo el 22 de setiembre de 2020.

6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

Cuadro 1
Inicio del plazo de prescripción (artículo 44 del Código Tributario)

Numeral	Objeto de prescripción	Fecha de inicio	Acciones ^a
1	Tributos de periodicidad anual	1 de enero del año siguiente a la fecha de presentación de declaración determinativa anual	1 y 2
2	Tributos determinados por el deudor tributario y/o que no son de periodicidad anual	1 de enero del año siguiente a la fecha de exigibilidad de la deuda	1 y 2
3	Tributos no considerados en los numerales 1 y 2	1 de enero del año siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria	1 y 2
4	Infracciones	1 de enero del año siguiente a la fecha de la infracción o en la que se detectó	2 y 3
5	Créditos por pagos indebidos o en exceso	1 de enero del año siguiente a la fecha en que se hizo el pago indebido o en exceso, o en que devino en tal	4
6	Créditos por tributos distintos a los señalados en el numeral 5 ⁴	1 de enero del año siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos distinto a los señalados en el numeral 5	4
7	Tributos e infracciones	Día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o de multa. Observación: solo aplica para tributos e infracciones por los cuales se emitió y notificó una resolución de determinación o de multa, respectivamente.	2

^a Tipos de acción: 1 (para determinar la obligación tributaria), 2 (para exigir el pago de la obligación tributaria), 3 (para aplicar sanciones) y 4 (para solicitar devoluciones o compensaciones).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2005, 22 de julio). Resolución n.º 04638–1–2005. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2005/resolucion/2005_1_04638.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017, 7 de noviembre). Resolución n.º 09789–4–2017. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/resolucion/2017_4_09789.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 28 de diciembre). Resolución n.º 11538–1–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_1_11538.pdf

4 En este punto conviene tener presente que el Tribunal Fiscal, con la Resolución n.º 11538–1–2021, ha dispuesto que “la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/ retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicadas” (p. 13).

Artículo 45

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:
 - a) Por la presentación de una solicitud de devolución.
 - b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
 - c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
 - d) Por el pago parcial de la deuda.
 - e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:
 - a) Por la notificación de la orden de pago.
 - b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
 - c) Por el pago parcial de la deuda.
 - d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
 - e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
 - f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:
 - a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
 - b) Por la presentación de una solicitud de devolución.
 - c) Por el reconocimiento expreso de la infracción.
 - d) Por el pago parcial de la deuda.
 - e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, se interrumpe:
 - a) Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.
 - b) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.
 - c) Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Eventos que inciden en el cómputo del plazo de prescripción: la interrupción y la suspensión

El plazo de prescripción, cuando aún no se ha configurado totalmente, podría ser afectado por eventos de la Administración Tributaria, por ejemplo la notificación de una resolución de ejecución coactiva con la cual se inicia el procedimiento de cobranza de la deuda tributaria; y del deudor tributario, como la presentación de un recurso de reclamación.

Los eventos que inciden en el plazo de prescripción tienen distintos efectos en el mismo, sea que se trate de actos de interrupción o de suspensión. Estos eventos se encuentran señalados expresamente en la legislación tributaria, en la que también se ha regulado los diversos efectos que producen con respecto a los responsables solidarios¹.

En el Código Tributario las causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción han sido incluidas en los artículos 45 y 46, respectivamente, y están segmentadas en función de cada acción de la Administración Tributaria.

¹ Ver el numeral 5 del artículo 20–A del Código Tributario.

El Tribunal Fiscal ha emitido como criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución n.º 01447-3-2017, del 17 de febrero de 2017, que “la presentación de una solicitud de fraccionamiento no determina la pérdida de la prescripción ya ganada” (p. 4).

Como se ha señalado, luego de que operó la prescripción no cabe interrupción o suspensión, y menos la renuncia al derecho de prescripción ya ganada².

Interrupción del plazo de prescripción

El plazo de prescripción puede ser interrumpido. La inclusión de los eventos de interrupción en la legislación tributaria obedece a la necesidad de equilibrar el principio de seguridad jurídica que sustenta la institución de la prescripción y la potestad tributaria del Estado que ejerce la Administración Tributaria.

El Tribunal Fiscal ha señalado entre los considerandos de la Resolución n.º 00161-1-2008³, del 8 de enero de 2008, que

las causales de interrupción del plazo prescriptorio representan una ponderación entre la seguridad jurídica (fundamento de la prescripción) y la finalidad de la potestad tributaria (que justifica el actuar de la Administración), por lo que solo puede admitirse que el plazo de prescripción previsto por el ordenamiento se pueda ver interrumpido por el ejercicio válido de las facultades de la Administración o por el reconocimiento de la obligación tributaria por parte del mismo contribuyente. (p. 4)

El principal efecto de los eventos que interrumpen la prescripción es la pérdida del plazo acumulado para conseguirla. En consecuencia, desde el día siguiente al evento de interrupción se deberá iniciar un nuevo cómputo del plazo.

Los eventos de interrupción considerados en el Código Tributario pueden provenir tanto de la Administración Tributaria como del deudor tributario.

En todos los casos de eventos de interrupción de la acción para exigir el pago que tienen origen en la Administración Tributaria, se trata de notificaciones de los actos administrativos que emite, como las órdenes de pago, las resoluciones de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento, las resoluciones de ejecución coactiva y las resoluciones coactivas.

La notificación practicada por la Administración Tributaria debe ser válida, es decir, debe haberse observado para su diligenciamiento el procedimiento establecido para el efecto en el artículo 104 del Código Tributario.

Al respecto, se debe considerar el criterio de observancia obligatoria contenido en la referida Resolución n.º 00161-1-2008, según el cual “la notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones” (p. 2).

Como se podrá apreciar en los fundamentos de la resolución citada, el Tribunal Fiscal consideró que la declaración de nulidad del valor (la resolución de determinación o de multa) implica también la nulidad de su notificación, por lo que dicho evento no podrá ser invocado como evento de interrupción del plazo de prescripción. Sin embargo, el tiempo durante el cual se tramita el procedimiento contencioso tributario en el que se declara esa nulidad sí puede ser invocado como evento de suspensión⁴.

² El único caso reconocido de renuncia tácita a la prescripción ganada es el pago de la deuda por la que se declaró la prescripción, según lo señalado por la Corte Suprema de Justicia en el fundamento décimo segundo de la Casación n.º 18783-2016.

³ De observancia obligatoria.

⁴ En los comentarios correspondientes a los eventos de suspensión del plazo de prescripción se expondrá sobre este tema.

Acerca de la notificación de los actos administrativos emitidos en el desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva como eventos de interrupción de la facultad para exigir el pago de la obligación tributaria, el Tribunal Fiscal ha emitido el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución n.º 11952-9-2011, del 13 de julio de 2011, conforme al cual:

A efecto de que opere la causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción prevista por el inciso f) del artículo 45º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF, cuando esta es invocada en procedimientos contenciosos y no contenciosos tributarios, se debe verificar que los actos a que dicha norma se refiere hayan sido válidamente notificados dentro de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva iniciado conforme a ley, mediante la notificación válida de los correspondientes valores y la resolución de ejecución coactiva que le da inicio⁵. (p. 5)

En cuanto al criterio señalado en el párrafo precedente se debe destacar que no basta que las notificaciones de los actos administrativos invocados como eventos de interrupción hayan sido efectuadas de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido, sino que el procedimiento de cobranza coactiva se haya iniciado válidamente, lo que implica que la deuda tributaria que dio origen al procedimiento haya adquirido la condición de exigible según lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario.

Los eventos de interrupción de la acción para exigir el pago provocados por el deudor tributario son el pago voluntario, la presentación de la solicitud de fraccionamiento u otros beneficios tributarios, y el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.

En el caso de los eventos de interrupción de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, los eventos considerados en los numerales 1 y 3 del artículo 45 son exactamente los mismos, salvo las referencias a la obligación tributaria y la infracción según corresponda.

Cuadro 1
Eventos que interrumpen el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria (numerales 1, 2 y 3 del artículo 45 del Código Tributario)

Evento	Acciones ^a
Reconocimiento expreso de la obligación tributaria o infracción, según corresponda	1, 2 y 3
Pago parcial de la deuda	1, 2 y 3
Presentación de una solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago	1, 2 y 3
Presentación de una solicitud de devolución	1 y 3
Notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o la infracción, o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria o para la aplicación de sanciones, respectivamente, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial	1 y 3
Notificación de la orden de pago	2

⁵ Debe entenderse que la referencia actual es al literal f del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario.

Notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento	2
Notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva	2

^a Tipos de acción: 1 (para determinar la obligación tributaria), 2 (para exigir el pago de la obligación tributaria) y 3 (para aplicar sanciones).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2008, 8 de enero). Resolución n.º 00161–1–2008. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2007/resolucion/2008_1_00161.pdf
- Tribunal Fiscal. (2011, 13 de julio). Resolución n.º 11952–9–2011. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2011/resolucion/2011_9_11952.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017, 17 de febrero). Resolución n.º 01447–3–2017. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/resolucion/2017_3_01447.pdf

Artículo 46

SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:
 - a. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - c. Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
 - d. Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - e. Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
 - f. Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A.
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:
 - a. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - c. Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - d. Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
 - e. Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, se suspende:

- a. Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
- b. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
- c. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- d. Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62-A.

Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera solo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.

Cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Suspensión del plazo de prescripción

La suspensión produce una paralización del cómputo del plazo de prescripción, y ocurre cuando se presenta alguno de los eventos señalados en el artículo 46 del Código Tributario.

Durante la suspensión el plazo de prescripción no transcurrirá. El plazo acumulado antes del evento de suspensión se conserva y no se pierde, pero no avanza en tanto no culmine. Se reiniciará cuando la suspensión culmine, y se añade al plazo transcurrido antes del evento.

En lo que respecta a la suspensión del plazo de prescripción, es necesario destacar que si dentro del trámite del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso-administrativa se declara la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento de la Administración Tributaria, esta declaración no afectará la suspensión del plazo de prescripción¹.

Asimismo, es importante destacar que la SUNAT emitió los informes n.º 031-2020-SUNAT/7T0000² y 039-2020-SUNAT/7T0000³, del 15 de mayo y 22 de junio de 2020, respectivamente. A través de estos se ha señalado que la declaratoria de estado de emergencia nacional y aislamiento social obligatorio (cuarentena),

¹ Ver la Resolución n.º 00161-1-2008, de observancia obligatoria.

² Ver <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/031-2020-7T0000.pdf>

³ Ver <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/039-2020-7T0000.pdf>

dispuesto por el Gobierno Nacional a través del Decreto Supremo n.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias y modificatorias, suspende el plazo de prescripción.

Con respecto a la acción para exigir el pago, el Informe n.º 031-2020-SUNAT/7T0000 se sustenta en lo previsto en el literal e del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, puesto que se alega que durante el tiempo del estado de emergencia nacional y aislamiento social obligatorio la Administración Tributaria estuvo impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria.

En el caso de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, en el Informe n.º 039-2020-SUNAT/7T0000 se califica a la declaratoria de estado de emergencia nacional y aislamiento social obligatorio como eventos de fuerza mayor, desde la entrada en vigencia del Decreto Supremo n.º 044-2020-PCM, del 16 de marzo de 2020, y durante el tiempo en que la Administración Tributaria estuvo impedida de ejercitar sus facultades.

Se debe resaltar que los eventos de suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago corresponden a procedimientos iniciados por el deudor tributario durante los cuales la deuda tributaria se encuentra en condición de inexigible según lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario (procedimiento contencioso tributario, aplazamiento y/o fraccionamiento), o corresponden a causales de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva de acuerdo con lo previsto en el literal a del artículo 119 (cuando la Administración Tributaria está impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal o durante la tramitación de un proceso constitucional de amparo) u otras circunstancias (como la condición de domicilio de no habido).

Con respecto a las facultades para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, además de lo señalado en los párrafos anteriores, se debe indicar que los eventos de suspensión están relacionados con procedimientos de compensación y devolución o de rehacimiento de los libros y registros a cargo del deudor tributario.

Cuadro 1

Suspensión del plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria (numerales 1 y 2 del artículo 46 del Código Tributario)

Evento	Acciones ^a
Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario	1, 2 y 3
Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, el proceso constitucional de amparo o cualquier otro proceso judicial	1, 2 y 3
Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido	1, 2 y 3
Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución	1 y 3
Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros	1 y 3
Durante la suspensión del plazo que se refiere en el inciso b del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A	1 y 3
Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria	2
Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal	2

^a Tipos de acción: 1 (para determinar la obligación tributaria), 2 (para exigir el pago de la obligación tributaria) y 3 (para aplicar sanciones).

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 47

DECLARACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. Para tal efecto el escrito mediante el cual se solicita la prescripción debe señalar el tributo y/o infracción y período de forma específica.

Cuando en una solicitud no contenciosa el deudor tributario no señale expresamente el tributo y/o infracción y período materia de su pedido de forma específica, el órgano encargado de resolver requiere la subsanación de dicha omisión dentro del plazo de diez (10) días hábiles. Vencido dicho plazo sin la subsanación requerida, se declara la improcedencia.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Solicitud de parte

En los fundamentos de la Resolución n.º 01695-Q-2017, de observancia obligatoria, se ha señalado que resulta congruente que deba ser el contribuyente quien oponga la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 47 del Código Tributario, debido a que es el beneficiado. Sin embargo, en el caso de la prescripción del derecho para solicitar devoluciones y compensaciones que le corresponden, no sería lo lógico, por lo que la Administración Tributaria debe oponer dicha prescripción.

Requisitos para la presentación de la solicitud de prescripción

Los requisitos que se deben observar para la presentación de la solicitud de prescripción se encuentran descritos en el Procedimiento n.º 58 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT.

La solicitud de prescripción debe ser formulada por escrito¹. Además, deberá estar suscrita por el deudor tributario o su representante legal inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

La SUNAT ha puesto a disposición de los contribuyentes un modelo de formulario para facilitar la presentación de la solicitud de prescripción. Este formulario fue aprobado mediante la Resolución de Superintendencia n.º 178-2011/SUNAT, publicada el 1 de julio de 2011.

El uso del formulario es sugerido, por lo que si los usuarios deciden presentar su solicitud empleando otro formato (una carta o un modelo de demanda, por ejemplo), esta también será admitida a trámite para su evaluación por la Administración Tributaria, siempre que cumpla los requisitos correspondientes.

En la solicitud se deberá señalar de manera expresa cuáles es la acción (o las acciones) por la que se solicita la prescripción. Para facilitar la identificación de las acciones de la Administración Tributaria por las cuales se puede solicitar la prescripción, en las instrucciones para el llenado del formulario sugerido se ha asignado códigos, los cuales se podrán consultar en el revés del formulario. Así, a las acciones para determinar la obligación tributaria, exigir el pago y aplicar sanciones les corresponden los códigos 01, 02 y 03, respectivamente.

También se deberá señalar la información que permita identificar de manera indubitable la obligación tributaria vinculada a las acciones por las cuales se solicita la prescripción, lo que constituye un requisito de procedencia. La información que se deberá incluir en la solicitud para cumplir con este requisito es el código del tributo o infracción y el periodo tributario correspondientes a cada deuda incluida en la solicitud de prescripción.

Se entiende cumplido este requisito de señalar el tributo y/o infracción y el periodo de forma específica si el deudor tributario menciona un acto administrativo referido a la deuda tributaria (como una resolución de determinación o de multa, o una orden de pago). En estos casos se deberá entender que el petitorio está referido al tributo y/o infracción y al periodo a que se refiere el acto administrativo señalado en la solicitud de prescripción².

También se cumple el requisito cuando el recurrente presenta su solicitud de prescripción sin señalar en la misma los datos de identificación de la deuda, pero agrega como anexo un reporte de valores expedido por la Administración Tributaria o generado a partir de la consulta efectuada con su clave SOL, en los cuales sí se identifica la deuda tributaria, sea por el código del tributo o infracción y el periodo tributario; o por el número de un acto administrativo relacionado (como un número de valor o de resolución de ejecución coactiva).

Si el recurrente no cumpliera con señalar los datos de identificación de la deuda tributaria por la cual solicita la prescripción, la Administración Tributaria requerirá la subsanación correspondiente, otorgándole un plazo de diez días hábiles. Si dentro del plazo otorgado el recurrente no efectuara la subsanación requerida, se declarará la improcedencia.

La subsanación que se debe requerir tiene como sustento lo previsto en los artículos 140 y 143 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. En el artículo 140 se señala que cuando falte claridad sobre los extremos de la petición, la autoridad puede notificar para que en un plazo prudencial se aclare el contenido del escrito. Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el artículo 143, a falta de plazo establecido por ley expresa, las actuaciones deben producirse dentro del plazo de diez días para actos a cargo del administrado requeridos por la autoridad, como entrega de información y respuesta a las cuestiones sobre las cuales deban pronunciarse³.

¹ El escrito también podrá ser presentado a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT.

² De acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528.

³ De acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528.

La subsanación requerida corresponde a requisitos de procedencia, por lo que el plazo otorgado es distinto al previsto por los artículos 140 y 146 del Código Tributario, los cuales están referidos a los requisitos de admisibilidad de los recursos de reclamación y apelación.

La evaluación de la prescripción se hará de manera independiente por cada una de las deudas tributarias incluidas en la solicitud presentada.

En el caso de solicitudes de prescripción en las cuales se señale un fraccionamiento, sea que este beneficio se encuentre vigente, o, incluso, en los casos en que se hubiera emitido y/o notificado la resolución de pérdida correspondiente, se evaluará a cada una de las deudas incluidas en la solicitud de fraccionamiento⁴.

Sobre este tema, el Tribunal Fiscal ha señalado como criterio de observancia obligatoria en la Resolución n.º 11996-4-2013, del 19 de julio de 2013, que

corresponde que la Administración Tributaria emita pronunciamiento respecto de una solicitud de prescripción referida a deuda acogida a un fraccionamiento y/o aplazamiento o cuando dicha solicitud hace referencia a una resolución que declara la pérdida de la referida facilidad de pago o a órdenes de pago giradas en virtud de esta sin que se detalle el tributo o sanción y período de la deuda materia de solicitud que originó el referido fraccionamiento y/o aplazamiento, estando la Administración obligada a pronunciarse respecto de todos los tributos o sanciones y períodos que fueron acogidos, señalando el plazo de prescripción, y se utilice para cada uno de los conceptos analizados las normas que sean aplicables para determinar si ha transcurrido el plazo de prescripción. (p. 3)

En los casos en que el contribuyente señale un domicilio procesal para la notificación de los actos administrativos que se emitan como consecuencia de la evaluación de la solicitud de prescripción, aquel deberá estar ubicado dentro del radio urbano precisado por la Administración Tributaria. Para estos efectos, el radio urbano ha sido señalado mediante las resoluciones de Superintendencia n.º 253-2012/SUNAT, del 31 de octubre de 2012, y 054-2013/SUNAT, del 15 de febrero de 2013⁵.

Declaración de la prescripción

En el texto del primer párrafo del artículo 47 del Código Tributario se ha señalado de manera expresa que la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, lo que significa que solo puede ser invocada a pedido de parte, es decir del contribuyente, y no puede ser declarada de oficio⁶.

Esta disposición implica que, para que el derecho de prescripción sea reconocido, el contribuyente debe presentar previamente una solicitud de prescripción.

El pronunciamiento de la autoridad competente declarando procedente la solicitud presentada es una condición tanto para la configuración del derecho de prescripción como para que pueda ser opuesta frente a la misma Administración Tributaria⁷.

Esta declaración implicará el reconocimiento del derecho obtenido por el deudor tributario (la prescripción) y la extinción de la acción correspondiente de la Administración Tributaria (sobre la que opera la prescripción).

⁴ Debe considerarse que este beneficio de pago no implica la novación de la deuda.

⁵ Esta disposición es válida, principalmente, para aquellos actos administrativos que serán notificados por medios distintos a los electrónicos.

⁶ Este criterio fue recogido de la misma manera en los anteriores códigos tributarios del Perú.

⁷ Según lo previsto en el numeral 3 del literal b del artículo 119 del Código Tributario, procede la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria cuando "se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza".

Evaluación de las solicitudes de prescripción consecutivas

De acuerdo con lo previsto en el literal o del artículo 92 del Código Tributario, los contribuyentes tienen derecho a solicitar la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria previstas en el artículo 43, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza.

Incluso, en ejercicio de ese derecho, los contribuyentes podrían presentar una nueva solicitud de prescripción por la misma deuda. Con respecto a estos casos, el criterio del Tribunal Fiscal es que en la decisión que se adopte como consecuencia de la evaluación de la solicitud de prescripción posterior no se deben considerar los eventos de interrupción y suspensión analizados en la solicitud de prescripción anterior en aplicación del principio de cosa decidida.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2013, 19 de julio). Resolución n.º 11996-4-2013. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2013/resolucion/2013_4_11996.pdf

Artículo 48

MOMENTO EN QUE SE PUEDE OPONER LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o proceso judicial. Si se solicita que se declare la prescripción en un procedimiento no contencioso, no puede oponerse esta en un procedimiento contencioso tributario en forma paralela, y viceversa.

En el caso que se encuentre en trámite un procedimiento en el que se haya invocado la prescripción y se inicie uno nuevo respecto del mismo tributo y/o infracción y período, se declarará la improcedencia del segundo procedimiento.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Oportunidad en la que se puede oponer la prescripción

La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo (cobranza, reclamación o apelación), e incluso cuando se ha judicializado el procedimiento.

En lo que se refiere a la instancia administrativa, el contribuyente puede oponer la prescripción como acción (en el caso de la solicitud de prescripción de acciones), como excepción en el proceso de reclamación (como medio de defensa), en el procedimiento de cobranza coactiva (ante el ejecutor coactivo) o ante el Tribunal Fiscal en la vía de la queja. También podría plantearla en el procedimiento de fiscalización (con respecto a las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones de la deuda tributaria que es objeto de la auditoría).

Vías por las que se puede solicitar la prescripción

En el caso de la competencia de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, los contribuyentes pueden elegir varias vías para presentar la solicitud de prescripción, de acuerdo con lo previsto en las normas vigentes y en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Las vías por las cuales se podrá presentar la solicitud de prescripción se listan y comentan a continuación.

Por vía de acción, como procedimiento no contencioso

La solicitud podrá presentarse ante el área de Control de la Deuda, y también ante el área de Auditoría (en el caso de deuda que está siendo determinada en un proceso de fiscalización).

La solicitud se tramitará como un procedimiento no contencioso en función de lo previsto en el artículo 162 del Código Tributario.

Por vía de excepción en el procedimiento contencioso tributario (como un argumento más de la reclamación o de la apelación)

En estos casos, la solicitud de prescripción debe incluirse en el texto del recurso de reclamación o de apelación como un medio de defensa adicional.

En el procedimiento de cobranza coactiva¹

La solicitud de prescripción también podrá ser presentada ante el ejecutor coactivo por la deuda que se encuentra en cobranza coactiva. En este caso, el ejecutor coactivo deberá evaluar la solicitud de prescripción por la deuda objeto de cobranza.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado entre los fundamentos de la Resolución n.º 00226-Q-2016, de observancia obligatoria, que

si el deudor tributario ejerce el derecho de oponer la prescripción ante el Ejecutor Coactivo durante el procedimiento de cobranza, este debe analizar lo solicitado y emitir pronunciamiento pues si se determina que el plazo de prescripción ha transcurrido, no podrá exigir la obligación en la vía coactiva y deberá concluir el procedimiento. (p. 4)

La verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva es el deber principal del ejecutor coactivo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 116 del Código Tributario. Por esta razón, el ejecutor coactivo es competente para evaluar las solicitudes de prescripción que se le opongan dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

Por vía de queja ante el Tribunal Fiscal

Este procedimiento tiene su sustento en lo previsto en la citada Resolución n.º 00226-Q-2016², de observancia obligatoria. En función de dicho criterio,

procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de queja sobre la prescripción, cuando la deuda tributaria se encuentre en cobranza coactiva, siempre que se deduzca previamente ante el Ejecutor Coactivo y este, correspondiéndole emitir pronunciamiento, omita hacerlo o deniegue lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario. (p. 3)

¹ Conviene revisar los criterios de observancia obligatoria señalados en las resoluciones n.º 03869-Q-2016, n.º 00460-Q-2019, entre otras.

² Ver como antecedente la Resolución n.º 01194-I-2006.

Presentación de más de una solicitud de prescripción de forma paralela

Antes de la modificación de este artículo, si el contribuyente presentaba una solicitud de prescripción referida a deudas tributarias incluidas en un recurso de reclamación presentado previamente, se debía acumular ambos expedientes para que sean resueltos de manera conjunta dentro del procedimiento contencioso tributario³.

Con la modificación practicada a este artículo, se ha previsto que, si se solicita la prescripción en un procedimiento no contencioso, no podrá presentarse a la vez otra solicitud por la misma deuda en un procedimiento contencioso tributario, y viceversa. En caso de que se hubiera iniciado un procedimiento de prescripción y se presente una nueva solicitud por la misma deuda, se declarará la improcedencia del segundo procedimiento.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2016, 20 de enero). Resolución n.º 00226-Q-2016. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2016/resolucion/2016_Q_00226.pdf

³ Al respecto, véase la Resolución n.º 9028-5-2001, del 9 de noviembre de 2001, en la que se indica lo siguiente: "Que la prescripción invocada cuando ya existe un procedimiento contencioso en trámite tiene por finalidad paralizar las acciones de la Administración Tributaria tendientes a hacerse cobro de la deuda cuya procedencia se discute antes de, siquiera, entrar a analizar el fondo del asunto controvertido, por lo que en estos casos, la prescripción invocada debe ser tramitada dentro del procedimiento contencioso como una excepción, y no en vía de acción como una solicitud no contenciosa" (p. 1).

Artículo 49

PAGO VOLUNTARIO DE LA OBLIGACIÓN PRESCRITA

El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Que la prescripción invocada cuando ya existe un procedimiento contencioso en trámite tiene por finalidad paralizar las acciones de la Administración tendientes a hacerse cobro de la deuda cuya procedencia se discute antes de, siquiera, entrar a analizar el fondo del asunto controvertido, por lo que en estos casos, la prescripción invocada debe ser tramitada dentro del procedimiento contencioso como una excepción, y no en vía de acción como una solicitud no contenciosa;

Pago voluntario de la obligación con respecto a la cual se declaró la prescripción

Según el texto del artículo 49 del Código Tributario, el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado¹.

Con respecto a este texto se debe hacer una observación, pues lo que prescribe es alguna de las acciones de la Administración Tributaria vinculada a la deuda tributaria, mas no la obligación misma.

En cuanto al pago voluntario que no da derecho a la devolución, este argumento tiene su sustento en el hecho de que la prescripción no es una forma de extinción de la obligación tributaria.

La declaración de la prescripción afectará a las acciones de la Administración Tributaria incluidas en la solicitud, pero la obligación tributaria subsiste. Si el

¹ Ese pago voluntario podría deberse incluso a un error de apreciación del contribuyente, por ejemplo una confusión en la obligación tributaria (se quiso pagar otra) o un cálculo errado del plazo, entre otros supuestos.

contribuyente decide hacer un pago voluntario contra la deuda por la cual se declaró la prescripción de la acción para exigir el pago, y al no haberse extinguido la obligación tributaria, el pago se entenderá como válido, y no como indebido, por lo que el contribuyente no tendrá derecho a la devolución.

En relación con este tema, la Corte Suprema de Justicia ha señalado en el fundamento décimo segundo de la Casación n.º 18783–2016 (proveniente de Lima) que el pago de la obligación por la que hubo una declaración de prescripción es el único caso reconocido en la legislación tributaria de renuncia tácita a la prescripción ya ganada².

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

² Sobre este tema, debe considerarse que es factible que el pago voluntario sea un pago parcial, por lo que luego de la imputación quedará pendiente parte de la misma, y permanecerán subsistentes los efectos de la prescripción declarada previamente.

LIBRO SEGUNDO: LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS

Artículo 50

COMPETENCIA DE LA SUNAT

La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

La Administración Tributaria

Cuando la conducta de un sujeto coincide con la descripción contenida en la hipótesis de incidencia tributaria nace el tributo y la relación jurídico-tributaria. El nacimiento de un tributo dentro de esta relación implica la asignación de la deuda al sujeto pasivo. Para que el acreedor tributario pueda asegurarse el pago efectivo de esa deuda, así como el cálculo exacto de la misma, es necesario que se asignen facultades para el efecto a una persona que pueda realizar esas gestiones.

De acuerdo con lo previsto en el texto del artículo 4 del Código Tributario, el acreedor tributario es aquel en favor del cual debe cumplirse la prestación tributaria. Siempre será una entidad del Estado, como el Gobierno central, los Gobiernos regionales y los Gobiernos locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando se les haya asignado ese rol mediante la ley.

La designación del acreedor tributario no es suficiente para asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria. Para ese fin es necesaria la designación de un sujeto de derecho público al que se le asignan las facultades necesarias para gestionar la deuda tributaria que debe satisfacer el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, desde su nacimiento y hasta su extinción. Esa entidad de derecho público es la Administración Tributaria a la que se le ha asignado mediante la ley las facultades necesarias para el control, la administración y la recaudación de determinados tributos.

Según lo previsto en los artículos 50 y 52 del Código Tributario, los órganos de la Administración Tributaria en el Perú son:

La Sunat con respecto a los tributos que corresponden al Gobierno central, como el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas.

Los Gobiernos locales con respecto a los arbitrios y los impuestos creados a su favor (como el impuesto predial, la alcabala, entre otros).

Cuadro 1
Órganos de la Administración Tributaria



Nota. Material de enseñanza del curso Teoría de los Tributos dictado por Álvaro Montesinos Corro

Cuadro 2
Diferencias entre ente con potestad tributaria, acreedor tributario y órganos de la Administración Tributaria

POTESTAD TRIBUTARIA (crea el tributo) Art. 74 Constitución	ACREEDOR TRIBUTARIO (beneficiario del tributo) Art. 4 Código Tributario	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (gestión de los tributos) Art. 50 y 52 Código Tributario
GOBIERNO CENTRAL	GOBIERNO CENTRAL	SUNAT (Tributos Internos Nacionales y Tributos Aduaneros)
GOBIERNOS REGIONALES	GOBIERNOS REGIONALES	
GOBIERNOS LOCALES	Municipalidad Provincial o Municipalidad Distrital	Gobiernos Locales (órgano competente): Gerencia de Rentas, Oficina de Recaudación, SAT
	ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO CON PERSONERÍA JURÍDICA PROPIA cuando la Ley les asigne esa calidad	

Nota. Material de enseñanza del curso Teoría de los Tributos dictado por Álvaro Montesinos Corro

Para el desempeño de sus labores, las administraciones tributarias pueden organizarse de distinta manera:

- Por funciones: en atención a este criterio, la Administración Tributaria se organiza en unidades especializadas: Control de la Deuda, Cobranza, Fiscalización, Controversias, Atención al Contribuyente, Aduanas, Planeamiento, entre otros.
- La Administración Tributaria en el Perú tiene asignadas las facultades de i) Recaudación (artículo 55 del Código Tributario), ii) Determinación de la obligación tributaria (artículo 59 del Código Tributario), iii) Fiscalización (artículo 62 del Código Tributario), iv) Sanción (artículo 82 del Código Tributario) y Resolución.
- Por tipo de tributos: en función de este criterio, a las administraciones tributarias se les asigna los tributos que son de su competencia, como en el caso de la SUNAT, que es competente para los tributos nacionales (artículo 50 del Código Tributario), y los Gobiernos locales que son competentes para las tasas y contribuciones que pueden crear dentro de su ámbito territorial y los impuestos creados a su favor (artículo 52 del Código Tributario).
- Por tipo de contribuyentes: es un enfoque desde el punto de vista del cliente. En el caso del Perú, la Administración Tributaria ha clasificado a los contribuyentes en Principales Contribuyentes (Prico) y Medianos y Pequeños Contribuyentes (Mepeco). Además, se cuenta con una unidad operativa de grandes contribuyentes denominada Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN).
- Por distribución geográfica: la Administración Tributaria se organiza en unidades operativas distribuidas en todas las regiones del país (o en las principales). Así, en el caso del Perú, la SUNAT cuenta con unidades operativas distribuidas a nivel nacional denominadas intendencias y oficinas zonales.
- Combinación de formas de organización: la Administración Tributaria se puede organizar utilizando una combinación de todos los criterios señalados, como es el caso de la SUNAT.

La SUNAT es una institución pública descentralizada del sector de economía y finanzas creada en mayo de 1988 mediante la Ley n.º 24829. Tiene personería jurídica de derecho público y goza de autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera.

En el 2002, por el Decreto Supremo n.º 061-2002-PCM se dispuso la fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAD o ADUANAS) por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), lo que supuso que se convirtiera en la administración tributaria más grande del país.

Su actual denominación fue dispuesta mediante la Ley n.º 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT, publicada el 22 de diciembre de 2011.

Actualmente, la SUNAT administra los tributos internos (como el impuesto a la renta, impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo, entre otros) y los tributos aduaneros (los derechos arancelarios derivados de la importación de bienes).

Además, gestiona las aportaciones a EsSalud y a la ONP en atención a lo dispuesto mediante la Ley n.º 27334. También administra otros conceptos no tributarios como las regalías mineras y el gravamen especial a la minería.

De acuerdo con lo señalado en su página web, la SUNAT tiene asignadas las siguientes funciones¹:

- Administrar los tributos internos del Gobierno Nacional, así como los conceptos tributarios y no tributarios cuya administración o recaudación se le encargue por Ley o Convenio Interinstitucional.

¹ Información disponible en <https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/funciones.html>

- Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias, aduaneras y otras de su competencia.
- Expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones en materia tributaria y aduanera, estableciendo obligaciones de los contribuyentes, responsables y/o usuarios del servicio aduanero, disponer medidas que conduzcan a la simplificación de los trámites correspondientes a los regímenes aduaneros, así como normar los procedimientos que se deriven de estos.
- Dictar normas en materia de organización y gestión interna en el ámbito de su competencia.
- sistematizar y ordenar la legislación e información estadística de comercio exterior, a fin de brindar información general sobre la materia conforme a Ley, así como la vinculada con los tributos internos y aduaneros que administra.
- Celebrar acuerdos y convenios de cooperación técnica y administrativa en materia de su competencia.
- Promover, coordinar y ejecutar actividades de cooperación técnica, de investigación, de capacitación y perfeccionamiento en materia tributaria y aduanera, en el país o en el extranjero.
- Otorgar el aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria o aduanera, de acuerdo con la Ley.
- Solicitar, y de ser el caso ejecutar, medidas destinadas a cautelar la percepción de los tributos que administra y disponer la suspensión de las mismas cuando corresponda, de acuerdo a Ley.
- Controlar y fiscalizar el tráfico de mercancías, cualquiera sea su origen y naturaleza a nivel nacional.
- Inspeccionar, fiscalizar y controlar las agencias de aduanas, despachadores oficiales, depósitos autorizados, almacenes fiscales, terminales de almacenamiento, consignatarios y medios de transporte utilizados en el tráfico internacional de personas, mercancías u otros.
- Prevenir, perseguir y denunciar al contrabando, la defraudación de rentas de aduanas, la defraudación tributaria y el tráfico ilícito de mercancías, así como aplicar medidas en resguardo del interés fiscal.
- Desarrollar y aplicar sistemas de verificación y control de calidad, cantidad, especie, clase y valor de las mercancías, excepto las que estén en tránsito y transbordo, a efectos de determinar su clasificación en la nomenclatura arancelaria y los derechos que le son aplicables.
- Desarrollar y administrar los sistemas de análisis y fiscalización de los valores declarados por los usuarios del servicio aduanero.
- Resolver asuntos contenciosos y no contenciosos y, en este sentido, resolver en vía administrativa los recursos interpuestos por los contribuyentes o responsables; elevar los recursos de apelación y dar cumplimiento a las Resoluciones del Tribunal Fiscal, y en su caso a las del Poder Judicial.
- Sancionar a quienes contravengan las disposiciones legales y administrativas de carácter tributario y aduanero, con arreglo a Ley.
- Ejercer los actos y medidas de coerción necesarios para el cobro de deudas por los conceptos que administra.
- Mantener en custodia las mercancías y bienes incautados, embargados o comisados, efectuando el remate de los mismos cuando ello proceda en el ejercicio de sus funciones.
- Adjudicar mercancías de acuerdo a Ley.
- Desarrollar programas de información, divulgación y capacitación en materia tributaria y aduanera.
- Editar, reproducir y publicar oficialmente el Arancel Nacional de Aduanas actualizado, los tratados y convenios de carácter aduanero, así como las normas y los procedimientos aduaneros para su uso general.

- Determinar la correcta aplicación y recaudación de los tributos que administra y de otros cuya recaudación se le encargue, así como de los derechos que cobren por los servicios que prestan, de acuerdo a Ley.
- Liderar las iniciativas y proyectos relacionados con la cadena logística del comercio exterior cuando tengan uno o más componentes propios de las actividades aduaneras, coordinando con las entidades del sector público y privado que corresponda, las cuales deberán implementar los procesos armonizados que se establezcan.
- Controlar y fiscalizar el ingreso, permanencia, transporte o traslado y salida de los bienes controlados que puedan ser utilizados en la minería ilegal, así como en la elaboración de drogas ilícitas.
- Ejercer las demás funciones que le señale la Ley.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 51

Artículo derogado por el artículo 100 del Decreto Legislativo n.º 953, publicado el 5 de febrero de 2004

Artículo 52

COMPETENCIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES

Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean estas últimas, derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Los Gobiernos locales (municipalidades) se encargan de administrar exclusivamente los impuestos que la ley les asigna mediante la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo n.º 776, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo n.º 156-2004-EF y sus modificatorias, tales como el impuesto predial, el impuesto al patrimonio automotriz, la alcabala, los impuestos a los juegos, entre otros; así como los tributos sobre los que tienen potestad tributaria originaria, como las contribuciones y tasas municipales (licencias, arbitrios y derechos).

Una expresión particular de la Administración Tributaria en el ámbito de los Gobiernos locales es el Servicio de Administración Tributaria - SAT. El SAT de Lima fue creado mediante los edictos n.º 225 y n.º 227, publicados el 17 de mayo y 4 de octubre de 1996, respectivamente, como un organismo público descentralizado de la Municipalidad Metropolitana de Lima - MML, con autonomía administrativa, económica, presupuestaria y financiera. Tiene como finalidades organizar, administrar, fiscalizar y recaudar todos los ingresos tributarios y no tributarios de la Municipalidad Metropolitana de Lima.

Es preciso señalar que, en el ámbito de la recaudación de conceptos tributarios, los Gobiernos locales pueden iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, para lo que utilizarán la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva aprobada mediante la Ley n.º 26979, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo n.º 018-2008-JUS y sus modificatorias.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 53

ÓRGANOS RESOLUTORES

Son órganos de resolución en materia tributaria:

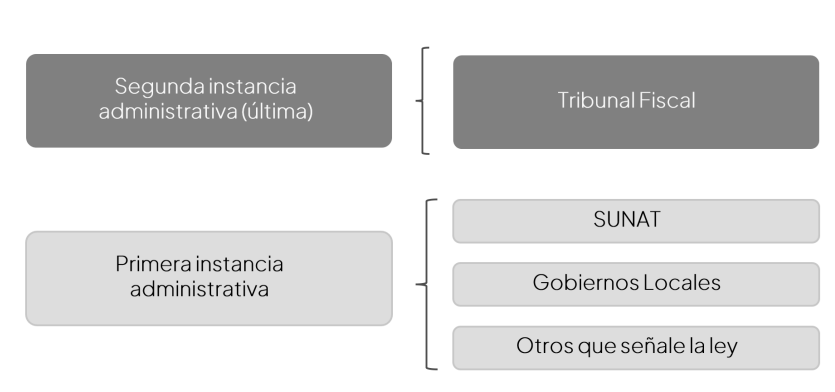
1. El Tribunal Fiscal.
2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.
3. Los Gobiernos Locales.
4. Otros que la ley señale.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Los órganos resolutores son aquellos que tienen asignada la competencia de resolver las controversias en materia tributaria suscitadas cuando los contribuyentes inician el procedimiento contencioso tributario. Este último tiene dos etapas. La primera es la reclamación, la misma que es competencia de la Administración Tributaria, de acuerdo con el tributo objeto de controversia. La segunda es la apelación, competencia del Tribunal Fiscal. Esta etapa es la última en la vía administrativa.

Cuadro 1
Diferencias entre ente con potestad tributaria, acreedor tributario y órganos de la Administración Tributaria



Nota. Material de enseñanza del curso Teoría de los Tributos dictado por Álvaro Montesinos Corro

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 54

EXCLUSIVIDAD DE LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distinto a los señalados en los artículos precedentes, podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Las facultades asignadas a los órganos de la Administración Tributaria, así como a los órganos resolutores, no podrán ser ejercidas por ninguna autoridad o ente distinto a los señalados en los artículos 50, 52 y 53. Esas facultades son exclusivas de los entes señalados en el Código Tributario.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 55

FACULTAD DE RECAUDACIÓN

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

Tratándose de la SUNAT lo dispuesto en el párrafo anterior alcanza a la recaudación que se realiza en aplicación de la asistencia en el cobro a que se refiere el Título VIII del Libro Segundo, así como a la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176 y 177 derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

El cumplimiento de la finalidad de recaudación de la Administración Tributaria requiere que cuente con facultades que le permitan inducir y motivar a los contribuyentes para que cumplan voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

Desde el punto de vista jurídico, el sustento de la ejecución de los actos administrativos es el principio de autotutela. El modelo adoptado en el caso del Perú es el de la ejecución administrativa, en función del cual la Administración Pública puede regular sus relaciones jurídicas declarando su propio derecho, el mismo que resulta exigible para los sujetos involucrados, sin necesidad de recurrir para ello a terceros como, por ejemplo, el Poder Judicial.

Una de las características de los procedimientos de cobranza coactiva es el uso de la coacción. Esta viene a ser el uso legal de la fuerza como una vía legítima para ser empleada por los funcionarios de la Administración Tributaria que tienen asignada la función de recaudación. Para ello se requiere la concurrencia de dos elementos: 1) la existencia del acto administrativo que debe ser ejecutado, y 2) la utilización de la

fuerza por parte de los funcionarios de la Administración para lograr la ejecución del acto administrativo (Mendoza, 2009, p. 47).

La Administración Tributaria está legitimada para hacer uso de la coacción en aquellos casos en los que el administrado no cumple de forma voluntaria con las obligaciones impuestas válidamente a través de los actos administrativos que emite. Con dicha facultad, la Administración Tributaria puede hacer cumplir sus decisiones, incluso doblegando la resistencia del obligado en aquellos supuestos en los que este se niega injustificadamente a su cumplimiento.

En el caso de los tributos debe considerarse, además, que estos recursos son necesarios para el financiamiento de las actividades del Estado. Por esta razón resulta relevante la cobranza inmediata de los tributos cuando los obligados no han cumplido oportunamente con el pago voluntario, de manera que generaron morosidad, poniendo en riesgo la prestación de los servicios públicos y afectando así a la colectividad.

Para lograr que la gestión de cobranza sea eficiente, la Administración Tributaria debe contar con herramientas legales que le permitan ejecutar sus actos administrativos con respecto a los deudores, con la finalidad de motivarlos para que cumplan con sus obligaciones en esta etapa del proceso, o para cobrar la deuda aun contra su voluntad afectando sus bienes y derechos.

La adopción de medidas cautelares dentro del proceso de cobranza coactiva supone la existencia de deuda exigible de acuerdo con lo regulado en el artículo 115 del Código Tributario y el inicio del procedimiento. Sin embargo, cabe la posibilidad de adoptar de manera excepcional medidas cautelares antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva (caso en el que la deuda ya es exigible), o incluso antes de que la deuda que la sustenta sea exigible en los términos previamente referidos cuando se produzca alguno de los supuestos señalados en la ley, como los comportamientos previstos en el artículo 56 del Código Tributario, o alguna razón suficiente que permita presumir que la cobranza podría resultar infructuosa. En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las resoluciones n.º 933-Q-2013, 825-Q-2013, 11001-8-2013, 9768-2-2013, 00259-Q-2015, entre otras.

De la misma manera, también resulta necesario que la Administración Tributaria pueda facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes poniendo a disposición de estos la mayor cantidad de medios y formas de pago, como es el caso de las instituciones financieras con las cuales la SUNAT ha suscrito convenios, en virtud de los cuales se puede utilizar sus redes de agencias para realizar pagos, sea de manera presencial, mediante agentes, a través de los canales virtuales, entre otros medios.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Mendoza Ugarte, A. (2009). La Ejecución Coactiva. Comentarios al Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. Línea Negra Editores.

Artículo 56

MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a. Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.
- b. Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.
- c. Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
- d. Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u

otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

- e. No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario;

- f. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes;
- g. Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;
- h. Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
- i. Pasar a la condición de no habido;
- j. Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;
- k. Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
- l. No estar inscrito ante la administración tributaria.

Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58.

Si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, los mismos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el Artículo 120 del presente Código Tributario.

Las medidas cautelares trabadas antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del Artículo 117; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código.

Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, ésta podrá rematarlos antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva. El monto obtenido

en dicho remate deberá ser depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza así como las demás normas para la aplicación de lo señalado en el párrafo anterior.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Las medidas cautelares en el Código Tributario

En el Código Tributario se utilizan los términos “embargo” y “medida cautelar previa”, los mismos que han sido tomados del Código Procesal Civil (de manera análoga se utilizan en la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley n.º 26979)¹. Con estos términos se busca diferenciar a las medidas cautelares que se traban dentro de un procedimiento de cobranza coactiva de aquellas que se adoptan antes de su inicio. Así, en el Código Tributario se denomina “embargos” a las primeras, mientras que a las segundas se les denomina “medidas cautelares previas”.

Las medidas cautelares previas sirven para afectar el patrimonio del deudor tributario con la finalidad de asegurar el futuro cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Debe considerarse que se adoptan de manera anticipada al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, incluso en los casos en los que la deuda aún no es exigible en los términos del artículo 115 del Código Tributario. Debe contemplarse que cuando la deuda es exigible coactivamente, la Administración Tributaria está facultada a iniciar el proceso de ejecución que se dirige sobre los bienes y derechos de la persona obligada a cumplir esa deuda.

En ese sentido se puede observar una diferencia notable entre la finalidad del embargo, que tiene carácter definitivo, y con el que se busca ejecutar el patrimonio del deudor, y la finalidad de la medida cautelar previa, de carácter preventivo, y con la que se pretende cautelar la deuda afectando el patrimonio del deudor para efectos de la futura ejecución forzada².

La regulación de las medidas cautelares previas y los embargos se encuentra en los libros segundo y tercero del Código Tributario, respectivamente. Dicha ubicación responde al criterio del legislador de haber clasificado y diferenciado a las medidas cautelares como las que se pueden adoptar previamente al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, de aquellas trabadas dentro de un procedimiento de cobranza coactiva.

Al respecto, se puede citar lo señalado por el Dr. José Nava (2013) cuando indica que:

El Código Tributario sí tiene un error técnico normativo al afirmar en el artículo referido que se podrá trabar la medida cautelar aun cuando la deuda sea exigible coactivamente, ya que la medida cautelar siempre es anticipada y pretende hacer eficaz el fallo definitivo. Cuando hay deuda exigible coactivamente ella es firme y el inicio de su cobranza coactiva

¹ Sobre el uso adecuado de los términos “embargo” y “medida cautelar”, utilizados en la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aplicable también al Código Tributario, puede revisarse Mendoza Ugarte (2009, pp. 320 y ss).

² Con respecto a la diferencia entre “embargo” y “medida cautelar” se puede consultar Ariano Deho (1998).

es equivalente a una sentencia o acto administrativo firme, si la deuda es exigible coactivamente se está frente a un procedimiento de cobranza y los embargos adoptados no tienen la función de “cautelar” o garantizar un fallo, sino su finalidad es exclusivamente de ejecución de empezar a hacer efectivo el cobro o pago de la acreencia tributaria. (p. 195)

Finalidad de la medida cautelar previa

En principio, se tiene que señalar que la finalidad de las medidas cautelares previas es asegurar la futura recuperación de la deuda tributaria. Sirven para afectar el patrimonio del deudor tributario y que de esa manera se pueda asegurar el futuro pago de la deuda tributaria cuando esta resulte exigible en los términos del artículo 115 del Código Tributario.

En ese sentido, la adopción de la medida cautelar previa no supone su ejecución, como sucede por ejemplo en el caso de la imputación de los montos embargados con una retención bancaria en un procedimiento de cobranza coactiva. Tratándose de una medida cautelar previa, en el caso de que se obtengan montos de dinero afectados como consecuencia de una retención bancaria, estos no podrán ser imputados a la deuda tributaria pues aún no es exigible. Mientras tanto, dichos montos deberán ser consignados en el Banco de la Nación, operación que no supone la ejecución de la medida cautelar previa³.

Para que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad de recaudación a través de las medidas cautelares previas, es necesaria la preexistencia de una acreencia pendiente de pago por parte del deudor tributario. Dicha deuda puede provenir de una acción de fiscalización o verificación, o de otro procedimiento⁴, ejecutado por la Administración Tributaria, o de la autodeterminación realizada por el propio contribuyente. En ese sentido, pueden presentarse dos escenarios:

1. Que la deuda pendiente de pago tenga la calidad de deuda “no exigible” de conformidad con los parámetros establecidos en el artículo 115 del Código Tributario.
2. Que la deuda pendiente de pago tenga la calidad de deuda “exigible” conforme con los mismos criterios.

Sin perjuicio de lo señalado, en el Código Tributario también se ha facultado a la Administración Tributaria a trabar medidas cautelares previas aun cuando no se hubieran emitido las resoluciones de determinación o de multa y/o las órdenes de pago.

Este supuesto se va a producir siempre y cuando, como producto de una acción de fiscalización o verificación realizada por la Administración Tributaria, se determine que el contribuyente incurre en uno o más supuestos contemplados en el artículo 56 del mismo cuerpo legal.

Presupuestos para adoptar una medida cautelar previa

Los presupuestos para trabar medidas cautelares previas se encuentran regulados en el artículo comentado, en cuyo texto se advierte su carácter excepcional. Ello se debe al hecho de que la deuda tributaria que se pretende cautelar puede tener la condición de no exigible, e incluso podría tratarse de una deuda por la cual la

³ Al respecto se puede citar la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05276-3- 2005: “La entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos. Asimismo, si dicho cheque se gira a la orden de la Administración Tributaria y ésta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar” (p. 5).

⁴ Como podría ser el caso de una pérdida de fraccionamiento particular.

Administración Tributaria aún no ha emitido los correspondientes valores.

En cuanto a los requisitos que se deben cumplir para trabar una medida cautelar previa, en la norma se han establecido dos presupuestos generales:

- 1. El comportamiento del deudor tributario, y
- 2. La existencia de razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Con relación a este tema, el Tribunal Fiscal, en la Resolución n.º 223-4-2003, ha señalado que los dos supuestos son independientes entre sí, y que dicha conclusión se fundamenta en que se ha utilizado en la norma la conjunción disyuntiva “o”, la misma que permite denotar diferencia. Al respecto se debe indicar que, efectivamente, los dos supuestos enunciados son distintos, toda vez que las razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, sino que, siendo ajenas al mismo, son circunstancias objetivas que ponen en peligro el pago de la deuda tributaria⁵. Al respecto, es necesario delimitar cuándo nos encontramos ante alguno de los dos supuestos generales que ameritan trabar una medida cautelar previa.

Comportamientos

En el artículo 56 se han considerado doce comportamientos en los cuales podría incurrir un deudor tributario y que habilitan a la Administración Tributaria para adoptar una medida cautelar previa. Se observará que algunos de estos comportamientos se podrían calificar como fraudulentos, por ejemplo los que se resaltan en negrita y se subrayan en el siguiente cuadro. Luego se expondrá un breve comentario por comportamiento y se citarán algunas resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) vinculadas a los mismos.

Cuadro 1

Inciso	Descripción del comportamiento
a	Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible. [énfasis añadido]
b	Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos. [énfasis añadido]
c	Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. [énfasis añadido]
	Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación. [énfasis añadido]

5 Resolución del Tribunal Fiscal n.º 223-4-2003 del 17/I/2003.

Comportamientos	e	No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad. Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario;
	f	No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes; [énfasis añadido]
	g	Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios ; [énfasis añadido]
	h	Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria; [énfasis añadido]
	i	Passar a la condición de no habido;
	j	Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;
	k	Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
	l	No estar inscrito ante la administración tributaria.

Inciso a): Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.

Comentario

Este comportamiento califica como fraudulento considerando que se refiere a la presentación de declaraciones falsas con la intención de reducir total o parcialmente la base imponible sobre la que se calculan los tributos a cargo del contribuyente con la evidente intención de beneficiarse de manera indebida en perjuicio del fisco, entre otros supuestos similares.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
06069-Q-2014	Si el contribuyente reconoce no haber declarado sus ingresos y la Administración emitió valores reparando ello, se acredita la presentación de una declaración jurada con información falsa.
00693-Q-2015	El desconocimiento de un beneficio tributario por parte de la Administración (como resultado de la pérdida del beneficio de exoneración del impuesto general a las ventas previsto por la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, al haber incumplido con el requisito de no tener producción fuera de la Amazonía) no puede significar la configuración de esta causal.
01872-Q-2013	Se declara fundada la queja dado que no existe mérito suficiente para la adopción de medidas cautelares previas, al no haberse configurado los supuestos invocados por la Administración.

Inciso b): Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.

Comentario

En este caso, el comportamiento consiste en ocultar activos o registrar activos falsos. La intención, aunque no se señala expresamente en el texto comentado, está destinada a evadir la acción de la Administración Tributaria.

A continuación, se detalla una resolución emitida por el Tribunal Fiscal vinculada a este criterio:

RTF	Criterio
03082-Q-2014	El reparo por incremento patrimonial no justificado a una persona natural acredita el ocultamiento de ingresos y bienes.

Inciso c): Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

Comentario

La conducta descrita en este párrafo está vinculada a la realización de actos fraudulentos en los documentos contables en perjuicio del fisco, con la intención de evadir el pago de los tributos. En el texto se proporcionan algunos ejemplos, como la inscripción de datos falsos en los registros contables.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
06902-8-2013	El uso indebido del crédito fiscal puede implicar la existencia de actos fraudulentos en los libros o registros contables.

Inciso d): Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

Comentario

En este párrafo se describe una conducta vinculada a los registros contables, la misma que consiste en destruirlos u ocultarlos, a diferencia del comportamiento señalado en el literal anterior.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
00117-5-2004	A fin de que se configure esta causal la Administración debe detallar qué documentación, libros o registros supuestamente se han destruido u ocultado.

Inciso e): No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario.

Comentario

En este párrafo se describen dos conductas distintas, las cuales son 1) no exhibir y 2) no presentar la documentación contable o similar ante la Administración Tributaria.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
03104-Q-2014	No presentar documentos que sustentan la contabilidad (por ejemplo, conciliaciones bancarias) es un supuesto comprendido en esta causal.
00682-Q-2016 00762-Q-2017	No presentar la documentación solicitada en el procedimiento de fiscalización acredita la configuración de esta causal, salvo que se acredite causa no imputable.
01828-Q-2013	La denuncia policial por extravío de documentos efectuada con posterioridad a la notificación del requerimiento por el que solicita su presentación no justifica la no presentación.

Inciso f): No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Comentario

En esta conducta se incluye a los agentes que hubieran efectuado la retención o percepción a la que están obligados, pero que no la hubieran pagado al acreedor tributario en la oportunidad establecida.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
01713-Q-2014	A fin de que se configure esta causal, debe haberse efectuado una retención y debe haberse omitido entregarla al fisco.

Inciso g): Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios.

Comentario

En este párrafo se describe la conducta de aquellas personas que simulan las condiciones para gozar de un beneficio tributario que no les corresponde, con lo que se ocasiona un perjuicio al fisco.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
01486-Q-2015	Si no existe mérito probatorio suficiente para presumir la simulación de hechos para gozar indebidamente de un beneficio, corresponde levantar las medidas cautelares previas.

Inciso h): Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

Comentario

Esta conducta es muy similar a la descrita para el delito de evasión tributaria señalada en la Ley Penal Tributaria. En ese caso, se describe la conducta de una persona que utiliza un medio fraudulento para dejar de pagar la deuda tributaria.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
03916-Q-2016	El reparo al crédito fiscal por operaciones no reales acredita la configuración de esta causal.

Inciso i): Pasar a la condición de no habido.

Comentario

Se entiende que la condición de domicilio de no habido debe haberse verificado de acuerdo con lo previsto en el Decreto Supremo n.º 041-2006-EF.

Inciso j): Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago.

Comentario

La conducta descrita en este párrafo está vinculada a los fraccionamientos. El Tribunal Fiscal, en criterio reiterado, ha señalado que la expresión “compromiso de pago” se podría vincular a un fraccionamiento de deuda tributaria, por lo que para que se configure esta causal el deudor tributario debería haber incurrido en más de una pérdida de fraccionamiento.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
03552-Q-2015	El incumplimiento en la cancelación de un único compromiso de pago no determina la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago.
01106-Q-2015	El solo hecho de haberse consignado cuentas por pagar en la declaración jurada del impuesto a la renta no demuestra por sí mismo una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago.
8735-7-2009	Se declara infundada la queja presentada por haber trabado una medida cautelar previa de embargo en forma de inscripción, en atención a que de acuerdo con el criterio establecido por las RTF n.º 223-4-2003, 0909-1-2004, 02308-1-2004 y 05427-1-2006, el artículo 56 del Código Tributario establece la existencia de dos supuestos generales e independientes entre sí, en los cuales la Administración se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas: i) cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos del a al l del citado artículo, y ii) cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo; por lo que resulta suficiente la acreditación de alguno de los supuestos antes mencionados, a efectos de considerar que la medida cautelar previa ordenada por la Administración se encuentra arreglada a ley. Se indica que en el presente caso el hecho de que no se haya cumplido con el pago de las cuotas de los dos fraccionamientos otorgados al amparo del Decreto Legislativo n.º 848, lo que ocasionó su pérdida; y, asimismo, se haya incumplido con el pago de las primeras cuotas de los fraccionamientos otorgados al amparo del Decreto Legislativo n.º 914, determina la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago, tratándose de una conducta reiterativa, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución n.º 4937-5-2006. En tal sentido, se ha acreditado la existencia del supuesto contemplado en el inciso j del artículo 56 del Código Tributario, resultando irrelevante analizar si existen motivos que permitirían presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.
04937-5-2006	El hecho de que la quejosa no haya pagado las cuotas de dicho fraccionamiento no constituye una circunstancia que determine la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos formales de pago, pues para ello, conforme con el criterio precedentemente anotado ⁶ , es necesario que este sea reiterativo, lo que no sucede en el presente caso, en que el incumplimiento es de un solo compromiso de pago, esto es, el fraccionamiento otorgado de acuerdo con las normas del SEAP.
00654-4-2001	Se declara fundada la queja por interposición de medidas cautelares previas toda vez que no se determinó un comportamiento constante de incumplimiento de compromisos formales de pago conforme a lo requerido por el inciso i del artículo 56 del Código Tributario. Voto discrepante: infundada la queja por cuanto considera que existe comportamiento constante de incumplimiento por parte de la recurrente.

6 RTF n.º 00654-4-2001 del 25 de mayo de 2001.

Inciso k): Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

A continuación, se detallan algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal vinculadas a este criterio:

RTF	Criterio
0060-Q-2017	Si el contribuyente ya no mantiene activos fijos, ha reducido significativamente el importe de su cuenta caja y bancos, y ha disminuido sus ingresos mensuales, se acredita esta causal.

Inciso l): No estar inscrito ante la administración tributaria.

Comentario

Se refiere a los casos en que se detecte que el contribuyente no se ha inscrito en el RUC, por ejemplo.

m) Ostente cualquiera de los dos (2) niveles de cumplimiento más bajos de aquellos establecidos por la normativa correspondiente⁷.

Comentario

La causal está vinculada al cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto Legislativo n.º 1535, publicado el 19 de marzo de 2022, que regula la calificación de los sujetos que deben cumplir obligaciones administradas y/o recaudadas por la SUNAT, conforme a un perfil de cumplimiento, así como los efectos de dicha calificación, aplicable a los sujetos que generan rentas de tercera categoría, norma que fue reglamentada mediante Decreto Supremo n.º 320-2023-EF, publicado el 30 de diciembre de 2023.

Razones

A diferencia de los supuestos establecidos como “comportamientos” en el Código Tributario, no se ha señalado taxativamente cuáles son las razones que permiten presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Sobre el particular, el Dr. José Nava (2013) señala que:

En todo caso, la norma tributaria es genérica y los criterios o ratios de liquidez, de solvencia, así como la vinculación específica del patrimonio neto con la deuda tributaria deben ser analizados de manera objetiva de forma tal que razonablemente se cumpla el requisito del peligro en la demora que exige toda medida cautelar. (p. 202)

En efecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que las razones consideradas en el Código Tributario, y que puede invocar la Administración Tributaria para sustentar la adopción de medidas cautelares previas, no han sido detalladas, por lo que puede invocar cualquiera siempre que sea razonable y suficiente. Así, en la Resolución n.º 00259-Q-2015, ha señalado lo siguiente:

Que este Tribunal en las Resoluciones n.º 03821-5-2007 y 03322-3-2008, ha señalado que si bien el artículo citado enumera taxativamente

⁷ Literal m incorporado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo n.º 1535, publicado el 19/3/2022.

los supuestos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable trabar medidas cautelares previas, no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente. (p. 2)

Un ejemplo de una de estas razones lo podemos encontrar en la Resolución n.º 339-2-99. A través de esta, el Tribunal Fiscal ha establecido como una razón que permite presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa cuando la deuda determinada por la Administración exceda en más del 25 % el patrimonio neto declarado por el deudor tributario en su última Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta⁸.

Resulta relevante mencionar diversos criterios adoptados por el Tribunal Fiscal con respecto a las razones:

- **Resoluciones n.º 03821-5-2007, 03322-3-2008, 01725-Q-2014 y 00259-Q-2015**, entre otras: La Administración Tributaria puede considerar cualquier supuesto que permita presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa siempre que sea razonable y suficiente.
- **Resolución n.º 01725-Q-2014**: Si la deuda excede el 25 % del patrimonio neto es un indicio de que la cobranza podría devenir en infructuosa.
- **Resolución n.º 00152-Q-2014**: El patrimonio neto es el que responde por las obligaciones del contribuyente, por lo que el capital social no es un referente razonable para que la Administración trabe una medida cautelar previa.
- **Resolución n.º 00767-Q-2014**: Si bien el flujo de caja permite una proyección de los ingresos y egresos, solo es una estimación que no brinda certeza sobre el disponible con el que se cuenta para cubrir las deudas.
- **Resolución n.º 01014-Q-2015**: La desproporción entre la deuda atribuida como responsable solidario y el patrimonio de este no constituye una causal habilitante para trabar medidas cautelares previas.
- **Resolución n.º 0050-Q-2015**: Se declara fundada la queja contra las medidas cautelares previas trabadas contra la quejosa al considerar que la cobranza podría ser infructuosa, si bien los hechos señalados por la Administración (no haber declarado ingresos por operaciones comerciales de manera constante) pueden dar indicios acerca de una eventual incapacidad de pago de la deuda que se pretende cautelar, tal conclusión se sustenta en un análisis parcial pues, tales hechos no resultan suficientes a efecto de tener un panorama completo de la situación contable y/o financiera de la empresa, que permita concluir de manera más certera de que, en efecto, la quejosa no cuenta con liquidez, que el efectivo con el que podría contar no resulta ser suficiente para cubrir la mencionada deuda al estar destinado para el pago de otras deudas o que no cuenta con otros activos cuya realización pueda ser suficiente para pagar dicha deuda.
- **Resolución n.º 01106-Q-2015**: Se declara improcedente la queja en el extremo que la quejosa cuestiona la Resolución de Determinación que le atribuyó responsabilidad solidaria, pues ello no corresponde dilucidar en la vía de la queja, sino en el procedimiento contencioso tributario iniciado contra dicho valor. Se da trámite de escrito ampliatorio de reclamación a dicho extremo. Se declara fundada la queja en lo demás que contiene, pues en las Resoluciones Coactivas que trabaron las medidas cautelares previas cuestionadas la Administración ha imputado a la quejosa una conducta que correspondería a terceros y además la Administración sustenta tales medidas en las cuentas por pagar declaradas por la quejosa en su declaración jurada del Impuesto a la Renta, sin embargo ello no resulta suficiente a fin de acreditar

⁸ Otros ejemplos de razones los podemos hallar en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 18453-8-2011 y 08689-3-2012, citadas por el Dr. José Nava Tolentino.

que se hubiere configurado la causal tipificada en el inciso j) del artículo 56° del Código Tributario (ya que consignar en la citada declaración jurada cuentas por pagar a terceros no supone necesariamente una conducta de constante incumplimiento de pagos a fin de trabar dichas medidas, así como tampoco se ha acreditado en autos que existan razones suficientes para presumir que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa. Se dispone que la Administración levante las medidas adoptadas.

- **Resolución n.º 02774-Q-2014:** La ratio de capital de trabajo o fondo de maniobra constituye un índice para medir la liquidez, pero si la Administración no determina correctamente dicha ratio, no puede considerarse como un supuesto que permita presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.
- **Resolución n.º 02774-Q-2014:** El análisis de liquidez y solvencia permite mostrar la capacidad de pago de una empresa para satisfacer sus obligaciones.

Procesos por los que se puede solicitar la adopción de medidas cautelares previas

La facultad para trabar medidas cautelares previas es ejercida por la Administración Tributaria a través del Ejecutor Coactivo conforme con las facultades descritas en el numeral 13 del artículo 116 del Código Tributario ("Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los artículos 56° al 58° y excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes perecederos").

La medida cautelar previa es una figura procesal de carácter excepcional debido al estado de la deuda tributaria que la sustenta, pues incluso puede que aún no se haya emitido un acto administrativo por parte de la Administración Tributaria; que, habiendo sido emitido dicho acto administrativo, la deuda aún no es exigible conforme con lo previsto en el texto del artículo 115 del Código Tributario; o que, siendo exigible, aún no se ha iniciado el procedimiento de cobranza coactiva.

En ese sentido, para que el ejecutor coactivo proceda a adoptar medidas cautelares previas, dependiendo del estado de la deuda, debe existir un pedido previo por parte de alguna de las distintas áreas de la Administración Tributaria. En la generalidad de los casos, ese pedido proviene de las áreas de fiscalización y reclamaciones. En todo caso, es pertinente señalar cuándo podría ser solicitada la adopción de medidas cautelares previas por dichas áreas.

Procesos de fiscalización

La adopción de la medida cautelar previa puede ser solicitada por el Área de Auditoría cuando, dentro de sus funciones y en ejercicio de la facultad de fiscalización, detecta alguno de los supuestos contemplados en el artículo 56 del Código Tributario. En ese caso, se pueden presentar dos escenarios:

1. Que los valores por la deuda tributaria aún se encuentren pendientes de emisión.
2. Que los valores por la deuda tributaria ya se hubieran emitido.

Ahora bien, es pertinente indicar que en el caso de que aún no se haya emitido el acto administrativo representativo de la deuda, considerando que las medidas cautelares previas tienen que estar sustentadas en los correspondientes valores, conforme con lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 58 del Código Tributario, una vez adoptada la medida, la Administración Tributaria deberá notificar las resoluciones u órdenes de pago en un plazo de treinta días hábiles, el mismo que se puede prorrogar por quince días hábiles adicionales cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del artículo 62 del mismo cuerpo legal.

Procesos de reclamación

En aquellos casos en que la deuda tributaria sea sometida al procedimiento contencioso tributario, el profesional evaluador del Área de Reclamos, al verificar que se presenta alguno de los supuestos establecidos en el artículo 56 del Código Tributario, puede solicitar que se traben las medidas cautelares previas correspondientes. Incluso podría darse el caso en que se detecte la existencia de alguna causal por deuda que se encuentra en etapa de apelación, supuesto en el que también se podría solicitar la adopción de una medida cautelar previa.

Procesos de control de la deuda

La respuesta la podremos hallar a partir de la revisión de la Resolución n.º 04937-5-2006, en la cual el Tribunal Fiscal se pronunció en un procedimiento de queja presentado por un contribuyente respecto del cual se habían adoptado medidas cautelares previas.

En dicha oportunidad la Administración Tributaria sustentó la adopción de las medidas cautelares previas indicando que:

La quejosa había incurrido en la causal prevista por el inciso j) del artículo 56 del Código Tributario, debido a que de manera constante había incumplido los pagos de las cuotas del fraccionamiento otorgado al amparo de la Ley del Sistema de Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias (SEAP) por las cuales se emitieron las Órdenes de Pago ... que aún se encuentran pendientes de cancelación y han sido materia de reclamación. (p. 1)

Para sustentar su decisión, el Tribunal Fiscal consideró:

Que el hecho que la quejosa no haya pagado las cuotas de dicho fraccionamiento no constituye una circunstancia que determine la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos formales de pago, pues para ello, conforme con el criterio precedentemente anotado⁹, es necesario que éste sea reiterativo, lo que no sucede en el presente caso, en que el incumplimiento es de un solo compromiso de pago, esto es, el fraccionamiento otorgado de acuerdo con las normas del SEAP. (p. 2)

Y también en lo resuelto en la Resolución n.º 8735-7-2009, con la cual se declaró infundada la queja presentada contra la Administración Tributaria por haber trabado una medida cautelar previa de embargo en forma de inscripción en atención a los siguientes considerandos:

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones n.º 0223-4-2003, n.º 0909-1-2004, n.º 02308-1-2004 y n.º 05427-1-2006, del análisis del artículo 56º del Código Tributario se concluye que establece la existencia de dos supuestos generales e independientes entre sí, en los cuales la Administración se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas: (i) cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l) del citado artículo, y (ii) cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo.

Que asimismo, resulta suficiente la acreditación de alguno de los supuestos antes mencionados, a efecto de considerar que la medida cautelar previa ordenada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

⁹ RTF n.º 00654-4-2001 del 25 de mayo de 2001.

...

Que el hecho que en el presente caso no se haya cumplido con el pago de las cuotas de los dos fraccionamientos otorgados al amparo del Decreto Legislativo n.º 848, lo que ocasionó su pérdida; y asimismo, se haya incumplido con el pago de las primeras cuotas de los fraccionamientos otorgados al amparo del Decreto Legislativo n.º 914, determina la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago, tratándose de una conducta reiterativa, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución n.º 4937–5–2006.

Que en tal sentido, al haberse acreditado la existencia del supuesto contemplado en el inciso j) del artículo 56º del Código Tributario, corresponde declarar infundada la queja, resultando irrelevante analizar si existen motivos que permitirían presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. (pp. 2–3)

En atención a los criterios antes expuestos se concluye que sí es posible que se pueda solicitar la adopción de medidas cautelares previas por procesos de control de deuda, como es el caso de los fraccionamientos, a raíz de lo establecido por el Tribunal Fiscal, en el sentido de entender como un compromiso de pago un fraccionamiento (considerando todas sus cuotas). En este supuesto, para que la causal pueda ser utilizada, sería necesario que exista más de un fraccionamiento incumplido por el contribuyente para sustentar la adopción de medidas cautelares previas.

Referencias

- Ariano Deho, E. (1998). *El Proceso de Ejecución*. Editorial Rodhas.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Mendoza Ugarte, A. (2009). *La Ejecución Coactiva. Comentarios al Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva*. Línea Negra Editores.
- Nava Tolentino, J. (2013). Aspectos jurídicos de la medida cautelar en materia tributaria. En Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (Ed.), *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados* (pp. 195–218). Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.
- Tribunal Fiscal. (s.f.). Manual de procedimientos de quejas. https://www.gob.pe/uploads/document/file/458950/Manual_de_Procedimiento_de_Quejas_del_Tribunal_Fiscal.pdf?v=1617617100
- Tribunal Fiscal. (2005, 24 de agosto). Resolución n.º 05276–3–2005. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_05276.pdf
- Tribunal Fiscal. (2006, 12 de setiembre). Resolución n.º 04937–5–2006. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_04937.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009, 3 de setiembre). Resolución n.º 8735–7–2009. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/7/2009_7_08735.pdf
- Tribunal Fiscal. (2013, 30 de octubre). Sumilla de la Resolución n.º 01872–Q–2013. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2013Q01872>
- Tribunal Fiscal. (2015, 8 de enero). Sumilla de la Resolución n.º 0050–Q–2015. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2015Q00050>
- Tribunal Fiscal. (2015, 23 de enero). Resolución n.º 00259–Q–2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/Q/2015_Q_00259.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015, 24 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 01106–Q–2015. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2015Q01106>

Artículo 57

PLAZOS APLICABLES A LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

En relación a las medidas cautelares señaladas en el artículo anterior, deberá considerarse, además, lo siguiente:

1. Tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente:

La medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada y si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales. En los casos en que la medida cautelar se trabó en base a una resolución que desestima una reclamación, la medida cautelar tendrá el plazo de duración de un (1) año, pero se mantendrá por dos (2) años adicionales. Vencido los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración Tributaria a ordenar su levantamiento, no pudiendo trabar nuevamente la medida cautelar, salvo que se trate de una deuda tributaria distinta.

Si el deudor tributario, obtuviera resolución favorable con anterioridad al vencimiento de los plazos señalados en el párrafo anterior, la Administración Tributaria levantará la medida cautelar, devolviendo los bienes afectados, de ser el caso.

En el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado en el Artículo 115 antes del vencimiento de los plazos máximos a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, se iniciará el Procedimiento de Cobranza Coactiva convirtiéndose la medida cautelar a definitiva.

El deudor tributario podrá solicitar el levantamiento de la medida si otorga carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida, por un período de doce (12) meses, debiendo renovarse sucesivamente por dos períodos de doce (12) meses dentro del plazo que señale la Administración.

La carta fianza será ejecutada en el Procedimiento de Cobranza Coactiva que inicie la Administración Tributaria, o cuando el deudor tributario no cumpla con renovarla dentro del plazo señalado en el párrafo anterior. En este último

caso, el producto de la ejecución será depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Excepcionalmente, la Administración Tributaria levantará la medida si el deudor tributario presenta alguna otra garantía que, a criterio de la Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida.

Las condiciones para el otorgamiento de las garantías a que se refiere el presente artículo, así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

2. Tratándose de deudas exigibles coactivamente:

La Resolución de Ejecución Coactiva, deberá notificarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles de trabadas las medidas cautelares. De mediar causa justificada este término podrá prorrogarse por veinte (20) días hábiles más.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Plazos aplicables a las medidas cautelares previas

En principio, los embargos trabados por el ejecutor coactivo de la Administración Tributaria dentro de un procedimiento de cobranza coactiva no caducan. Sin embargo, para el caso específico de las medidas cautelares previas, al haber sido emitidas antes del inicio de dicho procedimiento, el legislador ha previsto establecer plazos máximos de vigencia para dichas medidas.

El plazo de vigencia de las medidas cautelares previas adoptadas con respecto a deudas que no son exigibles coactivamente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario, es de un año, el mismo que podrá ser ampliado por dos años más en los casos que el deudor tributario hubiera presentado recurso de reclamación contra la deuda, y el recurso hubiera sido desestimado por la Administración Tributaria dentro del plazo original.

Es necesario señalar que este artículo fue modificado mediante el Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, con el que se incluyeron dos temas principales:

1. En los casos en que la medida cautelar previa se trabe con sustento en una resolución que desestima el recurso de reclamación, la misma tendrá un plazo de vigencia de un año, y se mantendrá por dos años adicionales.

En principio, el plazo señalado es aplicable al supuesto en el cual la deuda tributaria haya sido reclamada por el contribuyente y que la Administración, en ejercicio de sus facultades, proceda a trabar medidas cautelares previas con base en la resolución que resuelve desestimar el reclamo.

Al respecto, se debe precisar que antes de la modificación practicada se consideraba que el plazo de vigencia en estos casos era de dos años, pues no se encontraba regulado expresamente.

2. Se ha prohibido expresamente a la Administración Tributaria la posibilidad de trabar una nueva medida cautelar previa vinculada a la que caducó inicialmente, salvo que se trate de una deuda tributaria distinta.

Antes de la modificación de esta norma, en los casos en que caducaban las medidas previas la Administración Tributaria podía volver a trabar una nueva sobre el mismo bien y con respecto a la misma deuda, con lo cual los efectos jurídicos de la caducidad no surtían realmente para el contribuyente.

Si la deuda por la cual se adopta la medida cautelar previa es exigible coactivamente, la resolución de ejecución coactiva (REC) deberá notificarse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes. Este plazo podrá prorrogarse por veinte días hábiles más si media causa justificada.

Ejecución de las medidas cautelares previas

El requisito para la ejecución de las medidas cautelares previas es que la deuda tributaria sea exigible en cobranza coactiva de acuerdo con lo previsto para el efecto en el artículo 115 del Código Tributario.

Cuando sucede el supuesto descrito, siempre que ocurra antes del vencimiento del plazo máximo de vigencia de la medida cautelar previa, se iniciará el procedimiento de cobranza coactiva, integrándose la medida cautelar previa al mismo, convirtiéndose en definitiva.

Dentro del procedimiento de cobranza coactiva, la medida cautelar previa convertida en definitiva se ejecutará conforme con las reglas aplicables a este procedimiento, como si se tratara de cualquier embargo.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 58

MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS A LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES U ÓRDENES DE PAGO

Excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, tramará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria.

Para tales efectos debe presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del Artículo 56.

La medida cautelar podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria o financiera. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 57.

Adoptada la medida, la Administración Tributaria notificará las Resoluciones u Órdenes de Pago a que se refiere el párrafo anterior, en un plazo de treinta (30) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del Artículo 62.

En caso que no se notifique la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, caducará la medida cautelar.

Si se embargaran bienes perecederos que en el plazo de diez (10) días calendario siguientes a la fecha en que se trabaron las medidas cautelares puedan ser objeto de deterioro, descomposición, vencimiento, expiración o fenecimiento o bienes perecederos que por factores externos estén en riesgo de perderse, vencer, fenecer o expirar en el plazo señalado en el cuarto párrafo del presente artículo, éstos podrán rematarse. Para estos efectos será de aplicación lo señalado en el Artículo 56.

Comentario

De acuerdo con lo previsto en el artículo 58 del Código Tributario, la Administración Tributaria está facultada para adoptar medidas cautelares previas incluso en aquellos casos en los cuales aún no se hubieran emitido los valores correspondientes.

Al respecto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante Decreto Supremo n.º 085-2007-EF, el procedimiento de fiscalización culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

En esos términos, el supuesto previsto en el artículo bajo comentario permite la adopción de medidas cautelares previas antes de la conclusión del procedimiento de fiscalización, el cual debe sustentarse en los proyectos de resoluciones de determinación y/o multa que eventualmente se emitan con posterioridad.

El plazo de vigencia de la medida cautelar adoptada es de treinta días hábiles, plazo durante el cual se deberán emitir y notificar los valores que la sustentan. En caso contrario, caducará la medida cautelar previa. El plazo se podrá prorrogar por quince días hábiles adicionales en el caso de que se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del artículo 62.

Comentarios adicionales

Los contribuyentes y terceros que se sientan afectados por la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria con respecto a la adopción de una medida cautelar previa podrán hacer uso de los medios de defensa que se han previsto para el efecto en el Código Tributario.

Recurso de queja

Los contribuyentes que se vean afectados por la adopción de una medida cautelar previa podrán presentar un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario o en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva¹, conforme con lo previsto en el artículo 155 del Código Tributario.

Si se trata de quejas contra la Administración Tributaria, el recurso de queja será resuelto en el plazo de veinte días hábiles, contados desde su presentación, por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

Intervención excluyente de propiedad

Si un tercero ve afectado un bien de su propiedad por la adopción de una medida cautelar previa, podrá presentar una intervención excluyente de propiedad conforme con lo previsto en el artículo 56 del Código Tributario.

En estos casos, procede que el tercero afectado dé inicio al procedimiento de intervención excluyente de propiedad conforme con lo previsto en el artículo 120 del Código Tributario.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>

¹ Aprobado mediante Resolución de Superintendencia n.º 216-2004/SUNAT y sus modificatorias.

Artículo 59

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

En el código tributario vigente en 1992, establecido mediante el Decreto Legislativo n.º 25859, ya se consideraba el artículo 59 con el mismo título. La norma bajo comentario no ha variado desde esa fecha. En este artículo se encuentra la referencia a la autodeterminación y la determinación de parte. Corresponde señalar que ambas situaciones, determinación de parte, de oficio, o la eventual posibilidad de determinación mixta, son opciones perfectamente válidas respecto del establecimiento del tributo.

Se debe recordar la importancia, en relación con los sistemas tributarios que aspiran a ser de base ancha, de la necesidad de la autodeterminación y de la posibilidad de la posterior revisión de esta por parte de la Administración.

Como comentario, haciendo prospectiva sobre la base de las tendencias en el desarrollo de las obligaciones de reporte, la generalización de los comprobantes de pagos electrónicos, los desarrollos de productos para tramitar pagos electrónicos y las mejoras en las capacidades de recolección y procesamiento de datos por parte de las administraciones tributarias, se espera que la determinación mixta se vuelva cada vez más frecuente y no se limite a los tributos aduaneros o a los tributos a la renta cuyo cumplimiento principal se basa en la retención en la fuente.

La determinación de la obligación tributaria ha sido tratada por diversos autores. Por ejemplo, García Vizcaino (1997, p. 29) plantea que la determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente,

y ratifica que se produjo la hipótesis de incidencia, que no se presentaron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda tributaria, si esta se extinguió o no, entre otros. Talledo Mazú (1999, p. 29), citado por Huamaní (2021, p. 1314), señala lo siguiente: "la determinación es el acto por el cual se define ... la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo o goce de un beneficio".

Otro autor, Giuliani Fonrouge (2021, p. 493), refiere que la determinación es un acto o conjunto de actos "emanados de la administración, los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación". Para complementar lo anterior se puede citar a Talledo Mazú (1999, p. 86), quien distingue entre la determinación realizada por el deudor tributario, que el autor considera un acto jurídico, de la practicada por la administración tributaria, que se constituye en un acto administrativo, el mismo que normalmente es consecuencia de un procedimiento de fiscalización.

A partir de las referencias anteriores se puede entender la importancia del artículo 59 en la normativa peruana. Esta genera el gran marco de referencia para la determinación de parte y la determinación de oficio. También se puede derivar de él la posibilidad de una determinación mixta stricto sensu, la misma que ha sido utilizada por la SUNAT al proponer las denominadas declaraciones sombra, cuya potencialidad se aprecia en la propuesta de determinación del impuesto a la renta de personas naturales que se viene presentando a los contribuyentes desde mediados del 2000.

Se debe recalcar que en los supuestos establecidos en los incisos a y b tanto la Administración como el administrado deben verificar la realización del hecho generador y señalar la base imponible y la cuantía del tributo. En el caso de la determinación practicada por la Administración, esta debe adicionalmente identificar al deudor tributario.

En CIAT (2015, p. 67), el Capítulo V está reservado para tratar el tema de la determinación de la obligación tributaria. En el documento se señala lo siguiente:

Capítulo V

Determinación de la obligación tributaria

Artículo 53. Cuantificación y determinación de la obligación tributaria.

1. La obligación tributaria principal, la de realizar pagos a cuenta o anticipados, así como las demás que tengan por objeto una prestación de contenido económico se determinarán a partir de las bases imponibles, las alícuotas y demás elementos previstos en este capítulo, según se disponga en la ley de cada tributo.
2. Salvo cuando este Código o leyes particulares fijen otro procedimiento, la determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los obligados tributarios y terceros responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa, las cuales se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria para verificar la exactitud de esas declaraciones.
3. Sin embargo, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.

En este modelo se hace una referencia directa a la cuantificación de la obligación tributaria según las reglas de cada tributo. También se reconoce que la determinación se realiza sobre la base de lo declarado por el contribuyente, sin

perjuicio de lo cual, cuando se está frente a casos de autodeterminación del impuesto, se reconoce la facultad del fisco de verificar la exactitud de lo declarado. Asimismo, se refiere a la posibilidad de la determinación sobre base cierta o presunta. En este último caso, de todas maneras, existen reglas mínimas que deben ser consideradas y definidas previamente. El tema de la determinación sobre base presunta es tratado por el legislador en el artículo 63 y sucesivos del Código Tributario.

Respecto de este artículo, diversas resoluciones del Tribunal Fiscal han tratado temas relacionados, entre las que se puede señalar las siguientes:

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3859-2-2003: Esta resolución confirma la necesidad de la emisión de un acto administrativo a fin de que la Administración determine la deuda tributaria. En este documento, el Tribunal Fiscal señala que, conforme al artículo 59 del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene, entre otras facultades, la de determinar la deuda tributaria. Esta facultad, una vez ejercida, y luego de concluido el proceso de fiscalización o verificación, da lugar a la emisión de valores, entre ellos las resoluciones de determinación, mediante las cuales se establece tanto la existencia de la deuda como del crédito tributario.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5797-5-2019: Esta resolución ejemplifica la determinación de oficio. En el documento, el Tribunal Fiscal señala que el impuesto al patrimonio vehicular (IPV) es un tributo cuya determinación se realiza por el contribuyente mediante la presentación de su declaración jurada; y si la Administración Tributaria brinda el servicio de emisión mecanizada de esta, sustituyéndola, será considerada como tal mientras no sea modificada por el contribuyente.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1971-7-2010: Conforme al artículo 59 del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el deudor tributario o por la Administración Tributaria señalando principalmente la base imponible y la cuantía del tributo, y son las normas que rigen cada tributo las encargadas de establecer el sujeto al cual corresponde efectuar la determinación.

Casos relacionados con este artículo también se han ventilado en el Poder Judicial. Una sentencia que debe resaltarse es la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 010869-2017 (Séptima Sala). Este documento explica el proceso de determinación:

efectuando una interpretación sistemática de los artículos 43, 59, 61, 63 y 76 del TUO del Código Tributario precitado, queda claro que el Acto de Determinación de la Obligación Tributaria debe realizarse dentro del período de prescripción y puede ser efectuada por el deudor tributario o por la Administración Tributaria, identificándose en ambos casos la realización del hecho generador de la Obligación Tributaria, el deudor tributario, la base imponible y la cuantía del tributo, entendiéndose que este último aspecto comprende establecer el monto a pagar, el mismo que se determina finalmente. Luego de aplicar el crédito que existiera a favor del contribuyente, se trata entonces de un monto definitivo; de modo que si el mencionado crédito cubre en su totalidad el monto del Impuesto a la Renta inicialmente establecido, no corresponde efectuar pago alguno en el ejercicio correspondiente, sin que tenga injerencia el hecho que el contribuyente haya efectuado la Determinación de la Obligación Tributaria pues la Administración Tributaria tiene expedita la facultad de modificarla, ya sea a través de la verificación o fiscalización, siempre que se cumpla con los parámetros establecidos legalmente, esto es, plazos, formalidades, entre otros; ergo, se descarta que la Determinación de la Obligación Tributaria por Impuesto a la Renta solo se circunscribe a establecer únicamente el monto del impuesto o de la pérdida en el ejercicio (impuesto resultante).

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Corte Superior de Justicia. (2019, 9 de mayo). Expediente n.º 010869-2017. Lima.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Huamaní, R. (2021). Código Tributario Comentario. Juristas Editores.
- Talledo Mazú, C. (1999). Manual del código tributario. Editorial Economía y Finanzas.
- Giuliani, C. (2021). Derecho Financiero. La Ley.
- García Vizcaino, C. (1997). Derecho Tributario. Editorial Depalma.
- Tribunal Fiscal. (2003, 3 de julio). Resolución n.º 3859-2-2003. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_03859.pdf
- Tribunal Fiscal. (2010, 23 de febrero). Resolución n.º 1971-7-2010. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/7/2010_7_01971.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 25 de junio). Resolución n.º 5797-5-2019. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_05797.pdf

Artículo 60

INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.
2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Desde el Decreto Legislativo n.º 25859 se encontraba esta disposición con el texto actual. Esta norma regula el inicio de la determinación como parte de los actos o declaraciones del contribuyente, o por decisión discrecional de la Administración Tributaria, por iniciativa propia o en atención a denuncia de terceros. Estas regulaciones se han mantenido inalterables a lo largo de los años y no han requerido modificaciones ni ajustes técnicos.

Respecto de los efectos jurídicos de las declaraciones, Villavicencio y Agüero (2008) señalan lo siguiente:

Cuando nos referimos a los efectos jurídicos respecto a la obligación de la determinación tributaria debemos considerar sus efectos:

a) DECLARATIVO:

La determinación del hecho imponible configura la base imponible para el cálculo del impuesto y ello es expresado o manifestado a través de una declaración realizada por el deudor la cual es regulada por normas y reglamentos.

...

b) CONSTITUTIVO:

La obligación tributaria nace con la presentación de la declaración jurada en la que se determina la obligación tributaria. (pp. 165–166)

Los mismos autores continúan señalando que

la Administración Tributaria en atribuciones a las facultades conferidas por el imperio de la Ley, se encuentra permitido a verificar el hecho imponible del nacimiento en la obligación Tributaria, y para cumplir con ello utiliza técnicas de investigación y comprobación a fin de obtener información que le permita determinar tipificar el tributo ya que su realización el nacimiento de la obligación tributaria. (p. 163)

Huamaní (2021), refiriéndose a la determinación generada a iniciativa propia, señala lo siguiente:

En estos casos se encuentran los supuestos de determinación dispuestos por ley o Norma de Rango similar (habitualmente en estos casos las normas no exigen declaración o autodeterminación del deudor; ejemplo: arbitrios municipales de limpieza pública, parques, jardines y serenazgo o contribución de mejoras).

Si bien lo normal es recurrir a la verificación o fiscalización para efectuar la determinación, en los casos señalados se ASUME la posibilidad de efectuarla como determinación de oficio producto de las actividades de control, aplicación de tributos y gestión de obligaciones tributarias de la Administración atinente.

Asimismo, la Administración Tributaria, también de oficio, como parte de sus facultades/función, recurriendo a la verificación o fiscalización, puede iniciar la determinación de la obligación tributaria cuando el deudor tributario, estando obligado no declara o no determina (cómo nos lo recuerda el profesor Francisco Ruiz de Castilla es el caso por ejemplo de la mayoría de los informales). (p. 1332)

En la legislación comparada se tiene referencias similares. Por ejemplo, en el Código Orgánico Tributario de Venezuela se dispone lo siguiente:

Artículo 36. El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 37. Se considera ocurrido el hecho Imponible y existen sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente les corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente construidas de conformidad con el derecho aplicable.

En la misma línea, se tiene referencias en el Código Tributario de Chile. En esta norma se ha dispuesto:

Art. 32° Acaecimiento del hecho generador: Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

- 1) En los casos en el que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se ha realizado todas las

circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que se produzcan los efectos que normalmente corresponde.

- 2) En los casos que el presupuesto legal comprenda hechos o actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que le es aplicable.

Queda claro que el administrado debe colaborar con el control de la autoridad tributaria, y esta colaboración implica de parte de él mantener la debida diligencia de sus negocios. Huamaní (2021) señala lo siguiente:

Para ello es sustancial obtener y conservar (lo más ordenada, organizada, clasificada y sistematizada posible) la información y documentación contable, tributaria, administrativa, comercial, civil, financiera, etc.; más aún la sustentatoria de sus operaciones y su determinación (cuya presentación ante la Administración permitirá su análisis y evaluación conjunta y razonada). Y si bien mucha de esta información ya es electrónica (y normalmente ya la posee [almacena, archiva y conserva] la Administración), es importante obtener, contar y conservar los instrumentos e información (adicionales y en lo pertinente) vinculados con dichas operaciones (por ejemplo, además de los comprobantes y registros, respecto de las compras o adquisiciones, lo básico, desde razones de fondo e incluso calificación [costo, gasto, activo, causalidad, razonabilidad. Normalidad, necesidad...] hasta de forma y validación [giro, datos de contenido y registro correcto, guías de remisión vinculadas, documentos de pago o bancarización, detracciones, retenciones, control de ingreso o utilización...] pasando por cuestionelos operativos o de proceso del círculo productivo o de comercialización [origen/destino, insumo/producto, control de caja, bancos, inventarios y deudas por pagar; orden de servicio, pedido o compra; proformas o cotizaciones, instrumentos de coordinación o correspondencia; contratos de compra, servicio o suministro; seguimiento de ejecución y control de operaciones; documentos de ingreso y salida de bienes de almacén, medio de transporte; de cruce de comunicaciones, reportes e informes de obra...]). (p. 1395)

En Perú, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se han ventilado controversias relacionadas con este artículo, cuando este establece que la Administración Tributaria tiene la competencia de ejercer la facultad de determinación, no siendo atribución del Tribunal Fiscal realizar la liquidación de tributos, lo cual se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10173-1-2007.

En otras resoluciones, el Tribunal Fiscal ha señalado que para la determinación de tributos municipales en algunos casos no es necesaria la presentación de una declaración jurada determinativa, o puede establecerse la obligación como producto de una solicitud de parte del contribuyente, como el caso de la inscripción de un bien inmueble, o una determinación de oficio, como el caso del impuesto a la alcabala. Dichos pronunciamientos están contenidos en las resoluciones n.os 12743-7-2008 y 14229-4-2008.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní, R. (2021). *Código Tributario Comentario*. Juristas Editores.
- Tribunal Fiscal. (2007, 26 de octubre). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10173-1-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_10173.pdf

- Tribunal Fiscal. (2008, 4 de noviembre). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12743-7-2008. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/7/2008_7_12743.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 23 de diciembre). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 14229-4-2008. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_14229.pdf
- Villavicencio, D, & Agüero, O. (2008). Procedimiento de Fiscalización Tributaria. En D. Yacolca (Dir.), Tratado de procedimientos y procesos tributarios (pp. 160-273). Grijley. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTProcesal/ProcedimientoAdministrativo/2007_Reclamacio%CC%8In_Apelacio%CC%8In_yacolca.pdf

Artículo 61

FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

- a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.
- b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

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

Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que

parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B.

En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155.

 **Fredy Richard** Llaque Sánchez

Comentario

En una redacción similar, este artículo otorgaba desde el Decreto Legislativo n.º 25859 facultades a la Administración Tributaria para fiscalizar o verificar la autodeterminación del contribuyente. La noma también habilita a esta entidad a ajustar la declaración cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, para lo cual debe emitir la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa, según corresponda.

Una primera modificación de esta norma se realizó en el 2012 con la finalidad de incluir las reglas de la fiscalización parcial y definitiva. En esta misma modificación se precisó la posibilidad de que se pueda presentar quejas según lo previsto en el artículo 155 del Código Tributario mientras no se notificaran los actos administrativos producto de la fiscalización y determinación.

La incorporación de las reglas de la fiscalización parcial en 2012 se explica en un cambio en la estrategia de control en Perú siguiendo la tendencia internacional. En efecto, desde los noventa, las administraciones tributarias a nivel mundial dejaron de utilizar de manera exclusiva las auditorías integrales como instrumento de control.

Conforme las administraciones evolucionaban y perfeccionaban sus modelos de gestión de riesgo encontraron que las intervenciones parciales eran más rentables en tanto podían hacerse más pronto (mejor oportunidad) a la par que podían ejecutarse a un mayor colectivo de contribuyentes que presentasen inconsistencias (mejora en la cobertura de control). La incorporación de estas reglas en el código tributario peruano puede considerarse un hito importante en los esfuerzos para lograr un mejor cumplimiento tributario a un costo más reducido de auditoría.

González y Lejeune (1998, p. 39, citado por Huamaní, 2021, p. 1331) proponen lo siguiente:

A la hora de aplicar los tributos, y ya se apliquen estos a través del sistema tradicional (declaración, comprobación, liquidación) o del esquema actualmente generalizado consistente en la autoliquidación por el propio sujeto pasivo, la comprobación administrativa ocupa un lugar primordial: se trata, en ese momento, de dejar perfectamente definidos, tras su verificación, los hechos imponibles efectivamente realizados, cuantificada la dimensión económica de los mismos, es decir, la base imponible, y, por último, determinada la deuda tributaria, bien confirmando la autoliquidada por el sujeto pasivo, bien la que a juicio de la Administración resulte correcta de acuerdo con las normas reguladoras del tributo y los elementos probatorios de que disponga. Es en esta función de comprobación a realizar por la Administración, donde encaja la actividad que desarrollan los órganos de la inspección.

Este artículo da soporte expreso a las denominadas auditorías determinativas, las actuaciones más complejas realizadas por las administraciones tributarias. En este tipo de actuación, tal cual se señala en Lethbridge (2013),

Se examinan las declaraciones de impuestos de los contribuyentes no solo para comprobar la precisión de la declaración y los sistemas contables que producen tal obligación, pero también para evaluar la credibilidad de la obligación declarada o tasada. La anticipación del contribuyente de dichas acciones resulta en efectos preventivos y disuasorios. El efecto disuasorio es el grado en que las acciones de una auditoría llegan a descubrir y detener a los contribuyentes de continuar con declaraciones insuficientes o manipulaciones de sus obligaciones. El efecto preventivo es el grado en que las empresas deciden no evadir impuestos, ya que son conscientes de la actividad de la auditoría y temen ser detectados. (p. 198)

Huamaní (2021) refiere que se utiliza el término “fiscalización” básicamente en dos sentidos:

Uno general que implica la facultad genérica e indivisible de la Administración Tributaria para controlar o comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes, así como de las leyes tributarias, y la procedencia de beneficios tributarios, ejerciendo sus funciones, atribuciones y labores específicas, aplicando diversas acciones y procedimientos: fiscalización, inspección, investigación, examen, verificación; control de cumplimiento de obligaciones formales, operativos masivos, presencia fiscalizadora en el terreno; cruces de información, verificaciones y tomas de manifestaciones; requerimientos o exigencias generales o específicas de información; incautaciones e inmovilizaciones; aplicación de acciones de inducción, fiscalizaciones o verificaciones “laborales”, etc. Acciones vinculadas a sanciones en casos de incumplimiento o cumplimiento incorrecto, tardío o parcial. Actuaciones y procedimientos que generando riesgo tienen por finalidad además instar a los deudores tributarios al cumplimiento oportuno, correcto e íntegro de la prestación tributaria.

Y otro, específico, como un mecanismo formal del ejercicio de aquella, referida al “procedimiento de fiscalización” (véase la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4555-2-2002), en principio el comúnmente conocido como procedimiento de auditoría tributaria; como se dijo, un tipo de procedimiento administrativo ([...] conjunto de actos y diligencias tramitadas en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo [...]); un procedimiento especial aplicado de oficio por la Administración. Un procedimiento que comprende un conjunto de tareas destinadas a revisar exhaustivamente e integralmente los instrumentos, información sustentatoria y documentación tributaria, contable, financiera, comercial y de gestión del propio contribuyente, así como la que directamente de él o de terceros haya obtenido (se trata pues, fundamentalmente, de la obtención de información, sea por captación o por suministro, a fin de analizarla y valorarla). Un procedimiento administrativo cuya finalidad es controlar, comprobar, verificar y establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones y deberes (y actualmente, como derivación también luchar contra la elusión y evasión tributarias), y determinar certera y verazmente la obligación tributaria y su cumplimiento, modificando, sin duda cuando corresponda, la determinación realizada por el deudor tributario y como consecuencia emitiendo en la respectiva resolución de determinación (véase lo dispuesto en los artículos 76 y 77 del Código tributario. (p. 1384)

Ahondando sobre el tema se puede señalar lo consignado en Alink y Van Kommer (2011) sobre la auditoría:

La función de auditoría consiste en examinar la exactitud de la información declarada por los contribuyentes y verificar si estos han declarado y determinado correcta y completamente sus obligaciones fiscales. Esta función excede la mera verificación de la información suministrada

por el contribuyente en su declaración de impuestos y la detección de discrepancias entre la información de la declaración y los libros y registros y otros documentos de respaldo. La función de auditoría también comprende la verificación de las obligaciones declaradas del contribuyente y la detección de discrepancias con la información disponible de terceros. (p. 347)

Sobre este artículo, Villavicencio y Agüero (2008) señalan que

comprende un conjunto de procedimientos que tiene como objetivo verificar que los contribuyentes cumplan con su obligación tributaria; velando por el correcto y oportuno pago de los impuestos que por ley le corresponde.

La Administración Tributaria en base a las normas legales que la facultan, tiene como función examinar y corroborar la información declarada por los deudores tributarios, así mismo en facultadas de sus funciones pueden revisar cualquier deficiencia en la declaración presentada y/o determinar mediante procedimientos permitidos la base de cálculo, a cuantía y el importe del impuesto que corresponde al obligado tributario.

... Establece parámetros o límites de acción en la Administración Tributaria, para no avasallar los derechos del contribuyente, busca establecer límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria, sin vulnerar el interés público que por facultades establecidas se encuentran bajo su tutela, y finalmente establece una mayor certeza en las reglas de aplicación en el cálculo y determinación. (pp. 166–167)

Se debe recordar lo señalado por Huamaní (2021) respecto del criterio del Tribunal Fiscal:

El Tribunal Fiscal ha considerado a la verificación como una actuación o procedimiento especiales [sin ser formal ni legalmente un procedimiento administrativo] que no se asemeja por sus formalidades al de fiscalización y más bien se acerca a una actuación de fiscalización o control [por ejemplo, acciones inductivas o cruces de información]. (p. 1339)

En el entendimiento actual, el proceso de fiscalización, que se inicia con la selección de los contribuyentes cuyas declaraciones se revisará, comprende igualmente un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.

Entre estas tareas se tiene el control del cumplimiento de las normas tributarias; la fiscalización cuando se detecte el incumplimiento de las obligaciones tributarias; las acciones de seguimiento y sanciones ejemplificadoras por fraude o delito Tributario; y la presencia fiscalizadora. El objetivo de estas tareas es doble: no solo pretenden generar una corrección de la declaración en cabeza del contribuyente intervenido, sino también generar un efecto amplificador, a partir de la diseminación del denominado riesgo de fiscalización en el deudor tributario.

En CIAT (2015) se trata varios aspectos de fondo que merecen ser destacados. A continuación, se presenta un caso:

Artículo 90. Fundamentación fáctica de las actuaciones.

Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de control tributario extensivo y fiscalización previstas en este Código, o en otras leyes tributarias, o bien que consten en los expedientes o documentos

que tenga en su poder la Administración Tributaria, servirán, para fundamentar sus resoluciones y las de cualquier otra autoridad u organismo competente en materia de tributos. (p. 92)

Esta disposición admite el uso no solo de la normativa propia sino de normativa complementaria para delimitar el procedimiento. La misma situación se produce en Perú, según lo comprendido en las Normas del Título Preliminar. Se admite el uso de otra normativa a fin de complementar lo dispuesto en el Código Tributario, en el caso peruano, y como consecuencia de abundante jurisprudencia esto ha implicado la aceptación del uso de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el Código de Procedimientos Penales, entre otros. También se destaca el uso de la información que obre en la Administración Tributaria o a la que ella pueda tener acceso a fin de fundamentar sus actuaciones.

Para entender un poco más el tema tenemos el modelo de código tributario del CIAT incluye artículos que contienen las premisas de evaluación para una determinación de oficio y la verificación de obligaciones formales, las que señala deben estar contenidas en un acto resolutorio, así tenemos:

Artículo 91. Concepto y clases de determinación o liquidación de oficio.

1. La determinación o liquidación de oficio es el acto resolutorio mediante el cual la Administración Tributaria verifica la existencia de un hecho generador y realiza las operaciones de cuantificación y determina el importe de la deuda tributaria, comprobando o corrigiendo si así procediera la autoliquidación hecha por el obligado tributario, y determinando en este caso una suma a ingresar o una suma a devolver o compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Asimismo, el acto determinativo podrá establecer la existencia de la causal de atribución de la responsabilidad solidaria o subsidiaria, debiéndose, en tal caso, individualizar al sujeto responsable y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.
2. Las determinaciones o liquidaciones de oficio serán previas o definitivas.
3. Tendrán el carácter de definitivas las practicadas con base en el procedimiento de fiscalización mediante comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el numeral 4 de este artículo.
4. En los demás casos tendrán el carácter de previas. En particular, tendrán este carácter:
 - a) Aquellas de alcance parcial, condición de la que deberá dejarse expresa constancia en la resolución o acta de conformidad o acuerdo respectivo, con base en los aspectos que han sido objeto de la fiscalización.
 - b) Aquellas que se realicen sobre la base de información que obra en poder de la Administración Tributaria o que se ha solicitado al obligado tributario sin realizar un procedimiento de fiscalización, incluyendo las que se efectúen con base en puras diferencias de interpretación jurídica o se orienten a corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración.
5. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de un procedimiento que hubiera terminado con una liquidación previa de alcance parcial del literal a) del numeral anterior, no podrán ser objeto nuevamente de un procedimiento de fiscalización posterior. En el caso de estas liquidaciones, solo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos de la autoliquidación no considerados expresamente en la determinación anterior.

6. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán ser objeto de un procedimiento de comprobación o investigación posterior, salvo que la fiscalización haya sido formalmente declarada total o integral. No se entenderá interrumpida la prescripción por las actuaciones no referidas a estos elementos. (CIAT, 2015, pp. 92–93)

Artículo 128. Verificación de obligaciones formales.

1. La Administración Tributaria podrá ejercer sus facultades de verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los obligados tributarios, mediante los siguientes mecanismos:
 - a) Actuaciones presenciales en los establecimientos abiertos al público, que podrán resultar en la constatación mediante acta de cualquier incumplimiento que pueda implicar la aplicación de sanciones.
 - b) Verificación de datos que constan en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, que permitan detectar obligados tributarios ocultos que han incumplido su deber de inscripción y obligados tributarios omisos que han incumplido su deber de declaración.
2. Detectado un incumplimiento, la Administración Tributaria instará al obligado a repararlo o podrá realizar actuaciones de oficio para ponerlo en estado de cumplimiento, todo sin perjuicio de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador. (CIAT, 2015, p. 131)

Las referencias anteriores permiten distinguir entre las diversas posibilidades de ejercer la facultad de determinación. Más allá de la terminología general que se use, los institutos quedan claros. Se reconoce en la redacción la posibilidad de ejecutar diversas actuaciones preventivas o correctivas, inductivas o coercitivas, de verificación o de determinación, concurrentes o posteriores. En el caso peruano, si bien todas estas actuaciones tienen un desarrollo extenso en documentación interna, no todas han sido reguladas con detalle en el Código Tributario, sin que esto implique que puedan desarrollarse sin tener en cuenta otra normativa aplicable, como la LPAG, y que se respete los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La administración tributaria peruana ha regulado mediante resoluciones de superintendencia la presentación de observaciones a la liquidación preliminar y el sustento de dichas observaciones en el Procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica de Tributos Internos mediante la Resolución de Superintendencia n.º 303–2016/SUNAT.

Respecto de este artículo se han planteado diversas consultas a la SUNAT, que ha emitido informes para atenderlos, entre los cuales se ha establecido lo siguiente:

La Administración tiene la posibilidad, de oficio de utilizar la facultad contenida en el artículo 61º del TUO del Código Tributario, y en consecuencia, podrá modificar la declaración respectiva, emitiendo la Resolución de Determinación u Orden de pago, según corresponda (Informe n.º 235–2005–SUNAT/4B0000).

En caso de que la Administración Tributaria verifique alguna inexactitud en la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, procederá a realizar la determinación de la obligación tributaria respectiva, considerando, de ser el caso, la menor base imponible o el mayor crédito fiscal que correspondan, lo cual realizará en el procedimiento de fiscalización o, en su defecto, en el procedimiento contencioso tributario (Informe n.º 105–2009–SUNAT/4B0000).

La Administración Tributaria emite una orden de pago en caso el contribuyente hubiera presentado su declaración del pago a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta, consignando como importe del saldo a favor materia de beneficio cuya compensación realiza, un monto mayor al que mantiene conforme a lo declarado en periodos anteriores. Corresponde la emisión de una resolución de determinación si en el ejercicio de sus facultades de determinación y fiscalización, desconoce o establece un saldo a favor del exportador menor al considerado y/o arrastrado en su declaración (Informe n.º 034-2014-SUNAT/4B0000).

Las fiscalizaciones parciales en las que se apliquen normas de precios de transferencia no estarán sujetas al plazo de duración al que hace referencia el artículo 61º del TUO del Código Tributario, toda vez que se ha dispuesto para tal situación que resultará aplicable la excepción al plazo de duración prevista por el numeral 3 del artículo 62º del mencionado TUO (Informe n.º 060-2014-SUNAT/5D0000).

La SUNAT, en el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en el artículo 62º del Código Tributario, es competente para determinar, en un procedimiento de fiscalización, la existencia o inexistencia de una relación laboral entre los artistas y las empresas a las cuales le prestan servicios. Si esta existe, y las empresas que los contratan recibieron comprobantes emitidos por ellos como una prestación de servicios gravada con el IGV, corresponde que se repare el crédito fiscal del IGV declarado por concepto de las facturas emitidas por tales artistas. Finalmente señala que procede compensar de oficio el pago efectuado por el IGV contra la obligación por las rentas de quinta categoría determinadas (Informe n.º 104-2016-SUNAT/5D0000).

En el marco de un procedimiento de fiscalización, la SUNAT se encuentra facultada para exigir a las empresas constructoras que, dentro del plazo establecido por ley, acrediten con la documentación pertinente que los importes devengados a favor de sus trabajadores por concepto de asignación por escolaridad tienen tal naturaleza. Si no se acredita, concluido el procedimiento de fiscalización la SUNAT podrá emitir la resolución de determinación considerando dicho importe como parte de la base imponible del aporte al ESSALUD (Informe n.º 031-2017-SUNAT/5D0000).

En virtud de la facultad de fiscalización prevista en el Código Tributario, tratándose del procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT puede requerir diversa información y/o documentación tributaria vinculada a un elemento o aspecto no fiscalizado que esté relacionada con hechos que tengan incidencia (Informe n.º 028-2021-SUNAT/7T0000).

En cuanto a los casos ventilados ante el Tribunal Fiscal, algunas resoluciones que establecen criterios que han ido delimitando los alcances de este artículo están contenidos en los siguientes pronunciamientos:

El tribunal concluye en la resolución que en la compulsa solo se realiza una simple constatación del monto adeudado sobre la base de la información consignada en los registros del contribuyente, no pudiéndose examinar ni evaluar la documentación sustentatoria, ya que ello es propio de una fiscalización (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 482-5-97).

La Administración Tributaria conserva su facultad de fiscalización respecto de periodos no prescritos aun cuando el contribuyente ya no esté inscrito en el RUC por cese de actividades (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 791-3-98).

El Requerimiento es un acto administrativo por el cual se le solicita al contribuyente la exhibición de documentos e información; y, que dicho acto conforme el artículo 61º del Código Tributario vigente durante la fiscalización,

debe ser motivado y constar en documento escrito, en consecuencia, en el rubro “Resultado del Requerimiento”, el auditor debe consignar en forma expresa si el contribuyente cumplió o no con lo requerido (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 539-2-2000).

El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan, dado que si la finalidad de un recurso de queja es corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento, dicho recurso deberá proceder contra los requerimientos que se emitan durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación, en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración y que motiva el cuestionamiento del requerimiento pueda ser subsanado por ésta, pues sólo podrá reencauzarse un procedimiento que no haya culminado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04187-3-2004 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]).

La Administración Tributaria tiene amplias potestades para fiscalizar las declaraciones presentadas por los deudores tributarios, y en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias puede decidir entre hacer una inspección de la documentación en poder de aquéllos, o realizar dicho control verificando únicamente sus propios registros (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0735-1-2005).

El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolución, o de ser el caso, las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que correspondan (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10710-1-2008 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]).

Se declara fundada la queja visto que el inciso b) del segundo párrafo del artículo 61º del Código Tributario, prevé que en los procedimientos de fiscalización parcial el plazo que dispone el artículo 62-A debe considerarse de seis meses, por lo que la Administración no se encontraba facultada a emitir los Requerimientos n.º 0222140026380 y 0222140026381, de 6 y 24 de octubre de 2014, solicitando a la quejosa documentación e información, toda vez que el plazo de seis meses citado ya había transcurrido (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05628-Q-2014).

Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar “el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización”, previsto por el inciso f) del artículo 2º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información. Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10072-10-2017 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]).

La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02162-Q-2018 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]).

Respecto de este tema, el Tribunal Fiscal ha generado acuerdos como el contenido en el Acuerdo n.º 2015–08, en donde establece que el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación.

Referencias

- Alink, M., & Van Kommer, V. (2011). Manual de Administración Tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- Huamaní, R. (2021). Código Tributario Comentario. Juristas Editores.
- Lethbridge, C. (2013). Auditoría. En Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe (pp. 198–228). https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20SPANISH.pdf
- Villavicencio, D., & Agüero, O. (2008). Procedimiento de Fiscalización Tributaria. En D. Yacolca (Dir.), Tratado de procedimientos y procesos tributarios (pp. 160–273). Grijley. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTProcesal/ProcedimientoAdministrativo/2007_Reclamacio%CC%8In_Apelacio%CC%8In_yacolca.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009, 18 de junio). Informe n.º 105–2009–SUNAT/4B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i105-2009.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014, 13 de marzo). Informe n.º 034–2014–SUNAT/4B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i034-2014.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014, 16 de setiembre). Informe n.º 060–2014–SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i060-2014-5D0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016, 10 de junio). Informe n.º 104–2016–SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i104-2016.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017, 16 de marzo). Informe n.º 031–2017–SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i031-2017.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2021, 26 de marzo). Informe n.º 028–2021–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i028-2021-7T0000.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2015, 12 de junio). Acuerdo n.º 2015–08. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/acuerdo/08-2015.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004, 22 de junio). Resolución n.º 04187–3–2004. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_04187.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005, 4 de febrero). Resolución n.º 0735–1–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_00735.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 5 de setiembre). Resolución n.º 10710–1–2008. Lima. https://www.mef.gob.pe/es/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_10710.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014, 19 de noviembre). Resolución n.º 05628–Q–2014. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/Q/2014_Q_05628.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017, 15 de noviembre). Resolución n.º 10072–10–2017. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_10072.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018, 9 de julio). Resolución n.º 02162–Q–2018. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/Q/2018_Q_02162.pdf

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 gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:
 - a. Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.
 - b. Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.
 - c. Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico

de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:

- a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

- b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero
- c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.

3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.

4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

La citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos.

5. Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arquezos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.

Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.

6. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, por un período no mayor de cinco (5) días hábiles, prorrogables por otro igual.

Tratándose de la SUNAT, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles, prorrogables por un plazo igual. Mediante Resolución de Superintendencia la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles.

La Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido inmovilizado.

7. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles.

La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier Juez Especializado en lo Penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte.

La Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por Fedatario, de la documentación incautada que éste indique, en tanto ésta no haya sido puesta a disposición del Ministerio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado.

Al término de los cuarenta y cinco (45) días hábiles o al vencimiento de la prórroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados.

Tratándose de bienes, al término del plazo o al vencimiento de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria comunicará al deudor tributario a fin que proceda a recogerlos en el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la comunicación antes mencionada, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. Transcurrido el mencionado plazo, el abandono se producirá sin el requisito previo de emisión de resolución administrativa alguna. Será de aplicación, en lo pertinente, las reglas referidas al abandono contenidas en el Artículo 184°.

En el caso de libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro respectivo, la Administración Tributaria conservará la documentación solicitada cinco (5) años o durante el plazo prescripción del tributo, el que fuera mayor. Transcurrido el citado plazo podrá proceder a la destrucción de dichos documentos.

8. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.

Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte.

La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.

En el acto de inspección la Administración Tributaria podrá tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados.

9. Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo responsabilidad.
10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:

- a) Operaciones pasivas con sus clientes, respecto de deudores tributarios sujetos a un procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria, incluidos los sujetos con los que estos guarden relación y que se encuentren vinculados con los hechos investigados.

La información a que se refiere el párrafo anterior deberá ser requerida por el juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de cuarenta y ocho (48) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.

Tratándose de la información financiera que la SUNAT requiera para intercambiar información en cumplimiento de lo acordado en los convenios internacionales se proporcionará teniendo en cuenta lo previsto en la Ley n.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, o norma que la sustituya, así como sus normas reglamentarias y complementarias y podrá ser utilizada para el ejercicio de sus funciones.

- b) Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración.
11. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.
12. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad.

Las entidades a las que hace referencia el párrafo anterior, están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable.

13. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.

14. Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.
15. Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario.
16. La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.

El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.

Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la Sunat establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera.

En cualquiera de los dos casos señalados en el párrafo precedente, la Sunat, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos.

17. Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.
18. Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Los deudores tributarios que sean personas naturales podrán tener acceso directo a la información a la que se refiere el párrafo anterior.

La información a que se refiere este inciso no comprende secretos industriales, diseños industriales, modelos de utilidad, patentes de invención y cualquier otro elemento de la propiedad industrial protegidos por la ley de la materia. Tampoco comprende información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización.

La Administración Tributaria, al facilitar el acceso a la información a que se refiere este numeral no podrá identificar la razón o denominación social ni el RUC, de ser el caso, que corresponde al tercero comparable.

La designación de los representantes o la comunicación de la persona natural que tendrá acceso directo a la información a que se refiere este numeral, deberá hacerse obligatoriamente por escrito ante la Administración Tributaria.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural tendrán un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados desde la fecha de presentación del escrito al que se refiere el párrafo anterior, para efectuar la revisión de la información.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

19. Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video.

La información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad.

20. La Sunat podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve.

Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración Tributaria tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas.

Ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

Tratándose de la SUNAT, la facultad a que se refiere el presente artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como para el control de las obligaciones formales vinculadas con la citada asistencia administrativa mutua no pudiendo ninguna persona o entidad, pública o privada, negarse a suministrar la información que para dicho efecto solicite la SUNAT.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Este artículo ha ido evolucionando y perfeccionándose a lo largo de los años. Vale la pena hacer un recuento de estos cambios a fin de identificar cómo se sucedieron y qué los motivó.

El artículo 62 siempre se concibió como una disposición que desarrollaba las reglas generales que permiten ejercer la facultad de control de la Administración Tributaria. Tuvo varios cambios a lo largo de los años, producto de diversas reformas, entre ellas las de 1992 y 1994, aunque estas principalmente tuvieron como objetivo mejorar la comprensión de la norma.

Un cambio importante al artículo fue el realizado en 1998. En esa oportunidad se precisó en el primer párrafo que "la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma "discrecional".

Ya desde el código vigente en 1992 se incluía una serie de facultades para que la Administración Tributaria pudiera ejercer su función fiscalizadora. Así, en el numeral 1 del citado artículo se permitía a la Administración "exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria". Posteriormente se agregó una mejora técnica que señalaba lo siguiente: "los mismos

que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes". Se puede reconocer en esta inserción una referencia directa a cualquier legislación primaria o secundaria que pudiera ser aplicable a la documentación de las transacciones del contribuyente¹.

En los cambios vigentes para 1994 se modificó también el numeral 2 a fin de incluir referencias a los sistemas electrónicos de datos. Ya en años anteriores los sistemas electrónicos de datos estaban considerados como elemento fuente de las transacciones de los contribuyentes, y se le daba la facultad a la Administración de requerirlos; sin embargo, en 1994 se introdujo referencias a sistemas de microarchivos a fin de recoger de manera precisa la tecnología usada en aquel momento.

Las demás facultades del artículo 62 se mantuvieron sin mayores cambios. Así, el numeral 3 (Requerir a terceros informaciones y exhibición de sus documentos de soporte en la forma y condiciones que la administración establezca para lo cual debe otorgar un plazo no menor de tres (3) días hábiles) y el numeral 4 (Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso) contienen las reglas para efectuar los requerimientos con los plazos establecidos para su entrega, considerando además el término de la distancia para el caso de comparecencia.

En la reforma de 2004 se modificó el numeral 4 a fin de incluir que "las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios".

Las reglas contenidas en los otros numerales: el numeral 5 (Efectuar tomas de inventario de existencias, entre otras comprobaciones, las mismas que serían ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención) y el numeral 6 (La facultad de inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes en infracción, de cualquier naturaleza) se mantuvieron sin mayores cambios entre 1992 y 1998. En la reforma de 1998 se amplió el plazo de inmovilización para efectos de la SUNAT y se subió de 5 a 10 días hábiles.

El numeral 7 se refería a la facultad de incautaciones de documentos cuando se presume la existencia de evasión, para lo cual se requiere autorización judicial por un plazo que no podrá exceder de quince días hábiles, prorrogables por quince días hábiles. Esta disposición tuvo un ajuste técnico para precisar la necesidad de la autorización judicial. En la reforma de 1998 se dispuso que el expediente que solicite la incautación debería ser resuelto por cualquier juez especializado en lo penal.

La reforma de 2004 amplió el plazo de 15 a 45 días hábiles prorrogables por 15 días más, entendiendo la necesidad de mayor plazo de procesamiento de la documentación incautada. También generó la obligación de la SUNAT de proporcionar copias de los documentos incautados a fin de que el contribuyente no paralice sus operaciones y reglas adicionales sobre la conservación de los documentos que se hubieran incautado.

Los numerales 8 y 9 se mantuvieron sin mayores cambios. Estos numerales establecen la facultad de poder practicar inspecciones, incluyendo a locales cerrados o domicilios, en cuyo caso se debe solicitar autorización judicial para realizar la inspección y ejecutar, de corresponder el descerraje. La reforma de 2004 estableció reglas adicionales respecto de las inspecciones y la posibilidad de que la SUNAT tome manifestaciones durante sus inspecciones.

Un cambio realizado con la finalidad de reconocer la importancia del secreto bancario, pero que se puede considerar un recorte en las facultades de fiscalización de la Administración, fue el cambio en el numeral 10. En efecto, el código vigente

¹ En general en Perú y en Latinoamérica los aspectos formales desde la década de los noventa comenzaron a ser más importantes. Las instancias administrativas y jurisdiccionales empezaron a solicitar una mejor calidad de evidencia y prueba tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria.

antes del cambio señalaba lo siguiente: "10. Requerir a las entidades del sistema bancario, financiero y de seguros, informaciones relacionadas con obligaciones tributarias en forma específica e individualizada de los deudores tributarios sujetos a fiscalización. La Administración mantendrá la reserva de la información obtenida".

La modificación vigente desde 1994 cambió esta norma por una que señaló lo que se precisa a continuación: "10. Solicitar al Juez que requiera a las entidades del sistema bancario, financiero y de seguros, informaciones relacionadas con obligaciones tributarias en forma específica e individualizada de los deudores tributarios sujetos a fiscalización. La solicitud de la Administración será motivada y deberá tramitarse en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad". Este cambio obligaba a la administración a solicitar al Juez que este realice el requerimiento a las entidades del sistema bancario, financiero y de seguros, sin posibilidad que el requerimiento pueda ser dirigido por la propia administración tributaria.

La reforma de 1998 tuvo como novedad reabrir la posibilidad de que la Administración pudiera pedir directamente al sistema financiero información que correspondía a las operaciones activas manteniendo la necesidad de pedir las operaciones pasivas por medio del juez. En la reforma de 2004 se perfeccionaron las reglas de obtención de información de operaciones pasivas por intermedio del juez.

Las facultades que permiten a la Administración "investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor" (numeral 11), "requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad" (numeral 12) y "solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes" (numeral 13) se mantuvieron sin cambios desde 1992. La facultad del numeral 14 que permite a la Administración Tributaria "dictar las medidas para controlar la evasión tributaria" se mantuvo sin mayores cambios: solo se produjo un ajuste técnico que sustituyó la palabra "controlar" por "erradicar".

En 1998 se incluyeron también nuevas facultades al artículo 62. Estas se incluyeron en los numerales 15 (Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario) y 16 (que permitía a la SUNAT, autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables vinculados con asuntos tributarios, que el contribuyente deba llevar de acuerdo con ley). Este último numeral disponía que, a tal efecto, podría delegarse en terceros la legalización de los libros y registros mencionados.

En la reforma de 2004 se perfeccionó el numeral 16 respecto de la autorización (legalización) de libros y registros, la forma y condiciones de llevado, y los plazos máximos de atraso. Estas disposiciones después sirvieron de base para la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006, norma mediante la cual la SUNAT ejerció esta facultad y sentó las bases para la contabilidad y el control electrónicos que se ha venido impulsando en los últimos años.

La reforma de 2004 también introdujo el numeral 17, referido a los sellos y carteles por cierres de local; el numeral 18, que disponía reglas para la acreditación de representantes para los efectos de las fiscalizaciones de precios de transferencia; y el numeral 19 que facultaba a la SUNAT a controlar lugares públicos a través de grabaciones de video. En 2010 se incorporó el numeral 20 a fin de que la SUNAT, para el cumplimiento de sus funciones, pueda utilizar la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve.

Ya desde 1992 estaba vigente la disposición que señalaba que “ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que esta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios”. La reforma de 2004 amplió las facultades de pedir información a terceros y precisó el carácter reservado de la información obtenida, lo cual resultó un ajuste técnico, puesto que la obligación general de reserva tributaria preexistía.

En 2016 se agregó el último párrafo del artículo 62 que disponía lo siguiente:

Tratándose de la SUNAT, la facultad a que se refiere el presente Artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, no pudiendo ninguna persona o entidad, pública o privada, negarse a suministrar la información que para dicho efecto solicite la SUNAT.

Esta norma permitía a la SUNAT atender las solicitudes de asistencia administrativa internacional.

El recuento anterior muestra que el artículo fue perfeccionado en el tiempo. Conforme se sofisticaba la operación de las empresas y la actividad de los intermediarios fiscales, el artículo mostraba debilidades en el marco de referencia de la facultad. Ante ello, como se aprecia en las exposiciones de motivos, el legislador fue reaccionando al pedido de la Administración Tributaria y fue dotándola de nuevas facultades o reformuló las existentes a fin de proporcionar un marco equilibrado que sin afectar los derechos de los contribuyentes le permitiese a la Administración lidiar con el incumplimiento y la evasión.

Huamaní (2021) abunda un poco más en el tema señalando lo siguiente:

Esquemáticamente, la fiscalización en general, como facultad genérica e indivisible de la Administración Tributaria, de acuerdo con lo regulado por el Código Tributario, implica la potestad de aplicar diversos procedimientos (inspección, auditoría, investigación y verificación, examen, evaluación, control de cumplimiento, presencia fiscalizadora en el terreno, requerimientos generales de información, acciones inductivas, cruce de información, aplicación de presunciones, inspección de locales y medios de transporte, incautación e inmovilización de libros y documentos, etc.), con la finalidad esencial de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados. (p. 1333)

...

en común se utiliza el término fiscalización en dos sentidos; uno general, como se ha señalado, vinculado al ejercicio de la facultad de fiscalización; y otro, específico, como un mecanismo formal del ejercicio de aquella facultad, referida al “procedimiento de fiscalización” (véase la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4555-2-2002), un tipo de procedimiento administrativo cuya finalidad es controlar, comprobar, verificar y establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones y deberes (y actualmente también luchar contra la elusión y evasión tributarias), y determinar certera y verazmente la obligación tributaria, y su cumplimiento, modificando, sin duda cuando corresponda, la determinación realizada por el deudor tributario y como consecuencia emitiendo la respectiva resolución de determinación. (p. 1335)

...

Sin definir la fiscalización definitiva (que en contraposición con la parcial se entiende que se trata de la fiscalización integral [o completa] de la obligación tributaria [en todos sus elementos y aspectos]: de uno o más periodos y/o

ejercicios y uno o más tributos, de la cual resultará un acto de determinación único, definitivo e integral respecto del tributo y período o ejercicio fiscalizado, y con el cual se agota la respectiva facultad de fiscalización), señala que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Salvo esta diferencia sustancial, el esquema básico a aplicarse será el común para ambas, de acuerdo con el Reglamento (véase el punto 8 de los comentarios al artículo 62 del Código); obviamente, habrá diferencias con la fiscalización parcial electrónica (que se encuentra normada específicamente en el artículo 62-B y en el Reglamento modificado). (p. 1341)

Cuando se revisó las buenas prácticas internacionales sobre la facultad de fiscalización se justificó la necesidad de que las administraciones tributarias tuvieran amplias facultades para exigir documentos que sustentan la operatividad del obligado tributario; por ello, en el numeral 1 del artículo 62 se otorga esta facultad a la Administración Tributaria. El acceso a los libros, registros y documentos se hace necesario, en tanto que son estos documentos los que reflejan la actividad comercial de un ente económico, y es a partir de ellos que se puede establecer los resultados de las operaciones y la liquidación de los tributos a su cargo.

En la mayor parte de los países de la región existe un marco legal que obliga, con mayor o menor detalle, a las personas naturales y jurídicas a llevar una contabilidad de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y una serie de disposiciones normativas o prescriptivas. En este set de disposiciones, y como consecuencia de su interacción con otras normas, los autores reconocen lo que se viene a denominar derecho contable. Si bien la discusión en el país sobre la existencia o no de un derecho contable y su nivel de desarrollo aún está en sus inicios, no está en dudas el valor probatorio que en principio tiene la contabilidad, y los diferentes documentos, libros y registros como base para la determinación de los tributos y el interés que ha tenido el legislador tributario y la Administración Tributaria de generar un nivel mínimo de contenido, forma y condiciones.

Las disposiciones del numeral 2 del artículo 62 son antiguas. Su redacción recoge la existencia de la contabilidad mecanizada y se extiende lo suficiente para comprender a la contabilidad electrónica, la misma que empezó a desarrollarse a finales del siglo XX como consecuencia del uso generalizado de la tecnología de la información en los negocios y en el llevado de la contabilidad. Este uso permitió mejorar sustancialmente el procesamiento, reporte y análisis de información contable e influyó significativamente en la mejora de la disponibilidad y oportunidad de la misma.

Si bien las necesidades de mercado y de los contribuyentes explican el desarrollo de esta contabilidad electrónica, un factor impulsor tan potente como los anteriores se convierte en estímulo para las administraciones tributarias. En los últimos años, estas han venido promoviendo el uso de soluciones digitales como una forma de mejorar sus actuaciones de control extensivo e intensivo.

Para las actuaciones intensivas la posibilidad de usar TAAC (técnicas de auditoría asistidas por computador) ha permitido a las administraciones mejorar en el alcance de la revisión y en la reducción de los tiempos insumidos en las revisiones que ejecutan. En Perú, la exigencia de los libros y registros contables en formato electrónico, de los comprobantes de pago electrónicos, y las obligaciones de reporte exigidas en medios electrónicos, muestran esta presión hacia el desarrollo de la contabilidad electrónica.

Las disposiciones amplias del numeral 2 se justifican en el hecho de que los contribuyentes usan una diversidad de soluciones físicas, electrónicas u opciones mixtas para el control de sus operaciones y el llevado de su contabilidad. Estas

soluciones que forman parte del sistema contable se desarrollan principalmente para dar soporte a la contabilidad financiera y administrativa que requiere el contribuyente para su gestión del día a día. En algunos casos los contribuyentes desarrollan un subsistema de contabilidad tributaria ad hoc construido a fin de facilitar el cumplimiento tributario, pero este tipo de subsistema es más la excepción que la regla.

Dada la diversidad de posibilidades, las disposiciones del numeral bajo comentario se han desarrollado a fin de funcionar correctamente en todos estos escenarios y habilitar a la Administración a solicitar copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones, que incluyan datos vinculados con la materia imponible, para lo cual deben suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto. El numeral también le permite a la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, usar los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para que pueda acceder a la información.

También se le permite acceder a la información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo a los programas fuente, diseño y programación utilizados y a las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados, o que el servicio sea prestado por un tercero. Lo anterior tiene sentido en tanto las necesidades de validar el correcto funcionamiento de los softwares, usando procedimientos y técnicas de auditoría de sistemas, permitan establecer la confiabilidad del procesamiento de la información y evitar la supresión electrónica de ventas u otras transacciones.

En este numeral también se le permite a la Administración Tributaria establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y los plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral. Ya desde la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006-SUNAT se ha venido usando estas disposiciones para establecer un mínimo de contenido de información.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 62 es un instrumento muy útil en la caja de herramientas de la Administración Tributaria. La redacción de este numeral otorga facultades amplias para requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines, y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación. La norma también le otorga la facultad de establecer un plazo no menor de tres días hábiles para que el cumplimiento cumpla con esta obligación. Asimismo, la facultad incluye la posibilidad de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero. Esta norma es muy importante y habilita a la Administración a realizar confirmaciones con terceros, uno de los procedimientos de auditoría de mayor confianza para los auditores. Bajo el amparo de esta disposición la Administración puede requerir información puntual o masiva que utilizará no solo para contrastar las operaciones del contribuyente, sino también para establecer incumplimientos en proveedores y clientes.

El numeral 4 del artículo 62 faculta a la Administración a solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, para lo cual debe otorgar un plazo razonable que requiere de ciertas formalidades. El incumplimiento por parte de una persona a asistir a una diligencia de manifestación es pasible de la aplicación de sanciones.

Este numeral reconoce que las manifestaciones del personal y de terceros es otro tipo de procedimiento de auditoría que puede usarse a fin de establecer el grado de corrección de la información reportada por el contribuyente, sin perjuicio de lo cual hay ciertas reglas establecidas en las Normas Internacionales de Auditoría que se deben considerar en cuanto al valor probatorio. Las manifestaciones o declaraciones de la gerencia, de los empleados o de terceros por sí mismas no son más que un dicho o indicio, y no una prueba, por lo que deben corroborarse de otras formas. Por ello no es de extrañar que el legislador haya dispuesto que las manifestaciones obtenidas en virtud de esta facultad deban ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios. Aquí se entiende una referencia al uso de la sana crítica en la valoración de estos sobre las manifestaciones recogidas.

En el numeral 5 del artículo 62 se desarrolla otra facultad, la de efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución; efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Respecto de esta facultad, en la norma se señala que las actuaciones indicadas serán ejecutadas de forma inmediata con ocasión de la intervención.

Como se sabe, esas actividades son procedimientos de auditoría muy útiles a fin de establecer la existencia de estos activos. Con la aplicación de estos procedimientos como derivada se puede establecer sobrantes y faltantes de activos y ajustes a los valores contabilizados que pueden tener diversos efectos en la liquidación de los impuestos incluyendo la existencia de ventas omitidas, retiros u apropiaciones indebidas de activos fuera del control fiscal, compras omitidas, entre otros.

Ya anteriormente se había resaltado la recomendación contenida en Jacobs (2013) en el sentido de dar amplios poderes a la Administración para investigar casos con indicios de fraude fiscal. En los numerales 6 y 7 del artículo 62 el legislador le ha otorgado la facultad de inmovilización, la cual puede realizar directamente, o la incautación, que debe solicitarse por medio de un juez. En ambos casos son medidas de fuerza, la última más fuerte que la primera, pero que se justifican en el riesgo de que la documentación de soporte físico o electrónico puede ser destruida o manipulada por el contribuyente. En ambos numerales el legislador ha sido garantista y requiere del cumplimiento de una serie de requisitos y de plazos máximos para la ejecución de estas medidas. También se debe considerar que el contribuyente puede solicitar copia de sus documentos a fin de no afectar sus operaciones, y adicionalmente puede abrir otros libros. Sobre el tema, Villavicencio y Agüero (2008) señalan lo siguiente:

La inmovilización involucra que toda la documentación que el funcionario fiscalizador ha estimado por conveniente contar, queda resguardada en las instalaciones del contribuyente, para lo cual se deberá de implementar las medidas de seguridad necesarias para evitar que esta información sea manipulada o retirada ante la ausencia del funcionario. Para ello el funcionario fiscalizador deberá utilizar precintos de seguridad que coadyuven a garantizar que la información quedará tal cual el funcionario ha dispuesto.

Para la práctica de la inmovilización el funcionario deberá de detallar en el acta respectiva, de manera pormenorizada cada uno de los documentos que está inmovilizando, inclusive a manera de brindar mayor seguridad tanto para el administrado como a la propia administración deberá de foliar cada uno de los documentos. El acta deberá de necesariamente estar firmado por el funcionario fiscalizador y un responsable del contribuyente.

Toda la información que se obtenga como consecuencia de lo inmovilizado debe de ser gestionado en las mismas oficinas del contribuyente, es decir la documentación siempre quedará dentro de las instalaciones del contribuyente.

La incautación de los documentos a diferencia de la inmovilización implica que la información documentaria se traslada desde las instalaciones del contribuyente hacia la sede de la Administración Tributaria. La necesidad de emitir un acta, en la que se consigne entre otros, todos los documentos que son sujetos de incautación son los mismos que para lo señalado en la inmovilización. (pp. 179–181)

Por otro lado, en el numeral 8 del artículo 62 bajo comentario se faculta a la Administración a practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte. La norma establece incluso la posibilidad de realizar descerrajes con autorización judicial en caso de que los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares. En este último caso se establece que es necesario solicitar autorización judicial, la misma que debe resolverse de forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte.

Este procedimiento de fuerza suele realizarse juntamente con la incautación establecida en el numeral 7. Durante esta diligencia es posible que se encuentren personas que puedan tener conocimiento sobre las actividades de la empresa, siendo que sus declaraciones pueden ayudar a esclarecer los temas bajo investigación o a confirmar transacciones o hechos que requieran un contexto. El legislador ha facultado a que durante el acto de inspección la Administración Tributaria pueda tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados.

En algunos países las agencias tributarias están premunidas con una serie de facultades que les permiten realizar actuaciones de manera directa; sin embargo, esta no es una constante sino una excepción. La mayoría de los países, como en el caso peruano, han dotado a sus administraciones de amplias facultades; no obstante, para la ejecución de algunas diligencias deben solicitar el apoyo o la autorización de otras entidades o poderes estatales. En Perú eso conlleva la necesidad de relacionamiento de la Administración Tributaria con el Ministerio Público, la Policía Nacional y el Poder Judicial. En el numeral 9 del artículo 62 se ha generado un deber de colaboración: la fórmula legal faculta a la Administración a requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones e indica que esta se prestará de inmediato bajo responsabilidad de la autoridad a la cual se solicita el apoyo.

Jacobs (2013, p. 230) recomienda que las administraciones cuenten con la facultad de exigir que los bancos u otras entidades puedan proporcionar regularmente información sobre los pagos de los contribuyentes a la administración tributaria para comparar su coincidencia con los libros y registros del contribuyente. En algunos casos los contribuyentes buscan ocultar la existencia de cuentas bancarias y transacciones financieras con la finalidad de no develar el verdadero nivel de sus operaciones u ocultar la realización de operaciones falsas, entre otras posibilidades de operaciones no declaradas o declaradas indebidamente al fisco.

En el numeral 10 del artículo 62 se encuentra la obligación que tienen las empresas del sistema financiero de proporcionar información sobre operaciones activas y pasivas. Sobre las primeras los poderes son amplios, y justifican inclusive la existencia de una obligación de suministro periódico por parte de las entidades. Sobre las segundas hay algunas restricciones; sin embargo, en global se puede acceder a información sobre las mismas, pero para el detalle se mantiene la obligación de que exista un procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria, incluida la información de los sujetos con los que estos guarden relación y se encuentren vinculados con los hechos investigados, y que la autorización de la entrega, en tanto se esté frente al secreto bancario, sea autorizada por un juez a petición motivada de la Administración Tributaria.

En este numeral modificado en 2018 por el Decreto Legislativo n.º 1372 se habilitó a SUNAT a requerir información a las entidades del sistema financiero para intercambiar información en cumplimiento de lo acordado en los convenios internacionales, la cual se proporcionará teniendo en cuenta lo previsto en la Ley n.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, o norma que la sustituya, así como sus normas reglamentarias y complementarias, y podrá ser utilizada para el ejercicio de sus funciones.

El numeral 11 del artículo 62 otorga la facultad de investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor. La prueba en los procesos tributarios es un tema complejo y no deja de generar una gran controversia. El señalamiento de que el contribuyente no “acredita” algo en el tema tributario valida a la Administración a realizar ajustes a la declaración del contribuyente o sancionarlo.

Se espera que las declaraciones de impuestos, informativas o determinativas deben ser un reflejo fiel de la contabilidad del contribuyente, de los libros, registros y documentos (fiscales o no) que le sirven de soporte. En general se considera que la información contenida en los documentos anteriores debe cumplir con la técnica y las normas contables que corresponda. Complementariamente debe cumplir con las normas tributarias que pudieran ser aplicables.

Durante el ejercicio de sus facultades, la Administración presume la veracidad de los datos e informaciones presentados por el contribuyente en sus declaraciones y demás documentos contables y tributarios. Esta regla facilita la prueba de la Administración a la hora de regularizar la situación tributaria de un contribuyente. Por lo anterior, los documentos anteriores se convierten en la base sobre la cual los contribuyentes deben cumplir con los diversos requerimientos tributarios, lo cual incluye justificar las diferencias que se generen entre la contabilidad y la tributación.

Hablar de pruebas en el contexto de la liquidación de los tributos genera una referencia directa a la prueba contable y su importancia en los procedimientos tributarios. La prueba es un instituto jurídico presente en numerosas ramas del derecho, incluyendo el derecho tributario. En su tesis doctoral, Lopo (2021) señala lo siguiente:

Las reglas de la prueba contables surgen en el derecho fiscal como algo sui géneris. Esto se debe a que una de las partes se ve obligada, incluso antes de que surja un litigio, a tomar posición e incluso a ayudar a la otra parte a establecer los hechos contables. Además, las pruebas contables en materia fiscal serán casi siempre fácticas. (p. 149)

Para la Administración tributaria, la teoría de la prueba contable es esencial para la demostración y constitución del evento hipotéticamente descrito en la norma tributaria, como suficiente para la propagación de los efectos contenidos en su mandato, es decir, el establecimiento de la relación jurídico-tributaria. Corresponde a la Administración detenerse en los elementos probatorios contables de los que dispone y, a partir de ellos, constituir el hecho contable tributario, en función de los acontecimientos cuya ocurrencia pueda ser probada, desembocando el surgimiento de esa relación. (p. 150)

En los procedimientos y procesos fiscales, la persona que afirma el derecho debe probar los hechos que lo constituyen (la carga de la prueba recae en la persona que hace valer su derecho, no en la que lo niega). Así, la Administración tributaria debe probar la materialización del hecho imponible y otras hipótesis fácticas de las obligaciones tributarias, la medida o magnitud adoptada como base imponible y los demás elementos de cuantificación de la deuda tributaria, así como las circunstancias que

determinan la atribución del hecho imponible y demás hipótesis de hecho al contribuyente. El contribuyente debe probar todos los hechos alegados para impedir el nacimiento de las obligaciones tributarias o provocar su extinción, las circunstancias que determinan las hipótesis de exención o, en términos generales, los beneficios fiscales. Los contribuyentes también cumplen con su obligación de probar cuando designan específicamente las pruebas que ya están en poder de las autoridades fiscales. (p. 179)

Se debe reconocer que la prueba varía ligeramente en diversos contextos del ejercicio de la facultad de fiscalización, determinación e incluso durante la tramitación de los procedimientos contenciosos y no contenciosos. En cada uno de estos estadios se sigue hablando de prueba, pero sus exigencias pueden variar. Para efectos de los hechos contables fiscales, durante el ejercicio de la facultad de fiscalización y determinación, los auditores verifican si las declaraciones contables realizadas por el contribuyente son verdaderas y comprenden toda la realidad. No se debe olvidar que las pruebas recogidas por la inspección fiscal deben ser obtenidas de forma lícita usando adecuadamente las facultades previstas en el código.

Si bien luego de muchos años existe cierto consenso en el tema de la prueba y la carga probatoria, el tema no está del todo cerrado. En algunos casos resueltos por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial se puede apreciar la aplicación de la teoría de carga probatoria dinámica que rompe la regla sobre la distribución de la carga de la prueba por la cual “quien afirma un hecho, debe probarlo”.

Al respecto, Huamani (2021) resalta lo siguiente:

Resulta de interés ilustrativo recordar aquí algunos conceptos generales que el Tribunal Fiscal, tomando de Bustamante Alarcón, consideró en el Acuerdo de Sala Plena 2003-05: “Los medios probatorios son todos aquellos elementos o instrumentos utilizados por los sujetos procesales (las partes, el juzgador y los terceros legitimados) para incorporar al proceso o procedimientos fuentes de prueba, entendidas estas últimas como los hechos en su sentido jurídico amplio como objetos, acontecimientos y conductas. Son ejemplos de medio de prueba: los documentos, la declaración de parte, la declaración de testigos, las inspecciones judiciales, los dictámenes periciales, etc.” “Asimismo, cabe indicar que se entiende por la actuación de los medios probatorios a aquellos actos procesales necesarios para que los diversos medios de prueba que han sido admitidos a pedido de parte, o han sido incorporados de oficio por el juzgador, puedan cumplir su propósito; esto es, que puedan ingresar al proceso o al procedimiento sus respectivas fuentes de prueba (por ejemplo, que el testigo o la parte que preste su respectiva declaración, que el juez observe los objetos o hechos en la inspección, que el perito elabore la pericia que se ofreció, etc.).” “De igual modo, indícase que la valoración o apreciación de los medios de prueba viene a ser la operación mental que realiza el juzgador con el propósito de determinar la fuerza o valor probatorio del contenido o resultado de la actuación de los medios de prueba que han sido incorporados al proceso o procedimiento”.

Asimismo, referencialmente, el segundo párrafo del FJ 149 de la STC n.º 010-2002-AI/TC: “En términos generales, el derecho a la prueba se encuentra sujeto a determinados principios, como son que su ejercicio se realice de conformidad con los valores de pertinencia, utilidad, oportunidad y licitud. Ellos constituyen principios que informan la actividad probatoria y, al mismo tiempo, límites inmanentes a su ejercicio, esto es, derivados de la propia naturaleza del derecho”. (p. 1397)

En el numeral 12 del artículo 62 se otorga a la Administración la facultad de requerir a las entidades públicas o privadas que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia, o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad, en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca. La citada norma extiende la reserva tributaria a la información obtenida sobre la base de esta facultad. Contrastar los hechos con la contraparte de la transacción y obtener documentos producidos o conservados por terceros es un procedimiento de auditoría de alta calidad.

En el contexto de la auditoría financiera las Normas Internacionales de Auditoría reconocen la importancia de la confirmación de terceros y las comunicaciones que puede emitir un auditor para los efectos, y cómo lidiar en el caso de respuesta (o falta de ella) por parte del tercero. Este numeral recoge dicha posibilidad. Al ejercerse esta facultad se puede generar consecuencias en el tercero, esto es, aplicarle sanciones.

Hay que recordar que la Administración puede solicitar que la respuesta y la entrega de los documentos se efectúe en sus oficinas o por medio virtual, o puede iniciar una acción de control presencial y obtener directamente la información. En este último caso, eventualmente, puede inmovilizar o incautar los documentos como medida de fuerza.

Los numerales 11 y 12 regulan la obtención de pruebas, tema de especial importancia en la auditoría, no solo en la de tipo tributaria. Tanto es así que existe una serie de NIA usadas durante el proceso de comprobación como marco de referencia. Entre ellas se tiene la NIA 500: Evidencia de auditoría, NIA 501: Consideraciones adicionales para partidas específicas, NIA 505: Confirmaciones externas, NIA 510: Trabajos iniciales - Balance de apertura, NIA 520: Procedimientos analíticos, NIA 530: Muestreo en auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas, NIA 550: Partes relacionadas y NIA 560: Hechos posteriores.

Por su parte, el numeral 13 del artículo 62 faculta para solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes. Nuevamente esta norma recoge el uso de los informes de expertos: NIA 620: Utilización del trabajo de un experto del auditor. Sobre este tema, Villavicencio y Agüero (2008) señalan lo siguiente:

La Administración por intermedio de esta facultad delegada, puede solicitar a técnicos especialistas en la materia, opinión específica sobre un tema en particular que involucre implicancias fiscales, como bien podría ser entre otros acudir a la Comisión Nacional de Tasaciones - CONATA, para la emisión de un informe técnico que determine los potenciales valores de mercado sobre determinados bienes que constituyen activo fijo en el contribuyente a fiscalizar.

Es importante indicar que existen RTFs, que señalan que en los casos en que la Administración Tributaria no cuente con el personal especializado en la materia, para que realice el tipo de tasación específica, podrá solicitar en aplicación a la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444 - LPAG; informes a entidades técnicas especialistas para dicho propósito de tasación...

A manera de mayor abundamiento en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1212-4-97194, se precisa entre otros que cuando la Administración no está de acuerdo con los valores que verifica, no basta con acotar el mismos, pues a ello debe oponer como prueba una valuación de parte, que bien podría obtenerse de entidades externas especializadas, o en todo caso de ser pertinente del Cuerpo Técnico de Tasación del Perú. (p. 177)

Los numerales 14 (Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria), 15 (Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario) y 16 (La SUNAT podrá autorizar los libros de atas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios) son un grupo de facultades dispuestas en el artículo 62 que dan soporte a una serie de actuaciones administrativas que permiten a la SUNAT gestionar la brecha de veracidad y que proporcionan el marco a partir del cual se desarrolla una serie de programas e iniciativas para que, sobre la base de los riesgos que presenten los contribuyentes, se den tratamientos que los gestionen.

El numeral 17 del artículo 62 permite a la Administración colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por esta con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones, o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales. Este numeral funciona como soporte a los tratamientos conocidos como “sanciones morales”. La idea subyacente a este tipo de tratamientos está en el convencimiento de que mediante el señalamiento de que alguien está haciendo algo malo la presión social logrará que el contribuyente cambie su comportamiento. En algunos países estas sanciones morales o name & shame tienen un efecto muy fuerte en el cumplimiento tributario.

Por su parte, el numeral 18 del artículo 62, por el cual la SUNAT puede exigir a los deudores tributarios que designen representantes con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria durante auditorías de precios de transferencia, es una facultad que busca, respetando el derecho de defensa del contribuyente, garantizar la confidencialidad de información reservada que puede usar el fisco en las auditorías de precios de transferencia y adicionalmente no exponer al fisco a medidas dilatorias que le impidan concluir con auditorías de precios de transferencia. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

La facultad del numeral 19 del artículo 62, que permite a la SUNAT supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video, es una facultad que no se ha utilizado. Los actuales desarrollos informáticos apuntan a que se pueda usar esta facultad, sobre todo en el control de operaciones vinculadas a servicios en un plazo no muy largo. Cuando esta posibilidad de control se implemente no se debe olvidar que, debido a que existen muchos derechos de las personas vinculados, la norma establece que la información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá divulgarse a terceros, bajo responsabilidad.

Finalmente, el numeral 20 del artículo 62 faculta a la SUNAT a utilizar, para el cumplimiento de sus funciones, la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve. Esta facultad le permite utilizar la información que tiene sobre los contribuyentes, sea que estos se hayan seleccionado para un proceso de auditoría o solo para actuaciones de control de cumplimiento. Adicionalmente, le faculta a usar esta información para proponer declaraciones a los contribuyentes. En esta última posibilidad, las propuestas de liquidación del impuesto a la renta anual que se hacen a los contribuyentes generadores de rentas del capital y del trabajo, y la posibilidad de proponer las ventas afectas al IGV en la declaración mensual de este tributo, son muestras del uso de esta información.

La norma es garantista de los derechos de los contribuyentes y el segundo párrafo de dicho numeral señala lo siguiente: “Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración Tributaria tendrá en cuenta la oportunidad en que

solicita la información o exhibición, y las características de las mismas”. Esto se traduce en un mandato para que la Administración tome en cuenta el esfuerzo que deben desplegar los sujetos para presentar los documentos y análisis requeridos, y considere también el término de la distancia cuando corresponda.

Con la finalidad de allanar la labor de la Administración Tributaria, el artículo bajo comentario incluye una disposición general por la cual “ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que esta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios”. Sobre el tema, Huamaní (2021) recuerda lo siguiente:

De otro lado, de acuerdo con el artículo 96° del Código, los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, deberán comunicar y proporcionar a la Administración Tributaria la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones (véase la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2727-5-2006). (p. 1323)

En los últimos años el país ha venido adhiriéndose a iniciativas de colaboración administrativa a efectos de mejorar la gestión de los impuestos y colaborar con la lucha contra la evasión tributaria y aduanera, así como el cohecho internacional. Una de las últimas incorporaciones al código fue el ingreso del cuarto párrafo del numeral 20 del artículo 62 del Código Tributario, que dispone lo siguiente:

Tratándose de la SUNAT, la facultad a que se refiere el presente artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como para el control de las obligaciones formales vinculadas con la citada asistencia administrativa mutua no pudiendo ninguna persona o entidad, pública o privada, negarse a suministrar la información que para dicho efecto solicite la SUNAT.

Con ello, la SUNAT quedó habilitada para cumplir con las demandas que los instrumentos suscritos por el país pudieran generar. En esa línea, Villavicencio y Agüero (2008) encuentran referencias de disposiciones similares a la peruana:

En Argentina, tenemos que las normas pertinentes, facultan a la Administración Tributaria, determinadas acciones con el afán de poder optimizar los procedimientos de fiscalización; para ello les proveen de ciertas facultades como lo son el de exigir que lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones, suministro de informes, la presentación de comprobantes y justificantes, inspección de libros y comprobantes, auxilio de la fuerza pública entre otros.

En España por ejemplo a través de su Reglamento General de la Inspección de los Tributos, se faculta a la Administración entre otros, a exigir a sus contribuyentes a poner la documentación a disposición de la inspección; es así que acorde con el artículo 45° del Código de Comercio Español, que se deben conservar la contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentación y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la Empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos.

En México, se tiene normado que la administración está facultada para solicitar a los contribuyentes, entre otros, la exhibición, documentos o papeles que tengan relación con la inspección, estableciendo los plazos de su presentación. (pp. 189-190)

Por su parte, en CIAT (2015) se dispone lo siguiente:

Capítulo III

Procedimiento de fiscalización

Artículo 129. Atribuciones para fiscalizar.

1. La Administración Tributaria a fin de comprobar o investigar que los obligados tributarios han cumplido con las normas tributarias y, en su caso, determinar los tributos omitidos, investigar administrativamente delitos tributarios e imponer las sanciones que correspondan, así como de cumplir con lo establecido en los Convenios de Derecho Internacional Tributario sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, estará facultada para:

- a) Requerir a los obligados tributarios, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.
- b) Requerir a los obligados tributarios, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración Tributaria, los libros y registros y documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos vinculados a la generación de obligaciones tributarias, así como documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

También podrá requerir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones que la Administración Tributaria determine para lo cual deberá otorgar un plazo mínimo de días.

La Administración Tributaria también podrá requerir copia de los medios de almacenamiento, o que se ponga a su disposición toda la información y documentación relacionada con el equipamiento de computación y los programas de sistema (o software básico o de base) y a los programas de aplicación (o software de aplicación) que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación, ya sea que el procesamiento se realice en equipos propios o arrendados o que el servicio lo realice un tercero.

- c) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los contribuyentes, los terceros responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad y bienes.
- d) Practicar u ordenar se practiquen actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general de personas y entidades públicas y privadas. Estas actuaciones tendrán por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente.
- e) Practicar la verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- f) Recabar de los funcionarios y empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo del ejercicio de sus funciones.
- g) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.

2. La Administración Tributaria podrá ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, pudiendo requerir el auxilio de la fuerza pública para ejercerlas, que le será concedido sin más trámite, pudiendo inclusive practicar allanamientos y secuestrar bienes y documentos de conformidad con lo dispuesto por las leyes. (pp. 132–133)

En este artículo se detallan las facultades de fiscalización necesarias para el desarrollo del procedimiento y que permiten a las administraciones tributarias desplegar una serie de tratamientos para gestionar los diferentes riesgos que se establecen. Se aprecia en este modelo de Código Tributario que se recomienda a los legisladores otorgar facultades y un marco de actuación de referencia que permita realizar actuaciones intensivas y extensivas orientadas a la determinación de tributos omitidos y la imposición de sanciones con la finalidad de cerrar la brecha de veracidad. En el artículo se permite extender el uso de estas facultades para dar cumplimiento con los convenios de derecho internacional tributario sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. En el mismo documento se sigue señalando:

Artículo 130. Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización.

1. El procedimiento de fiscalización se iniciará mediante la notificación de un documento de inicio de actuaciones, que deberá estar fundado en orden proveniente de autoridad competente de la Administración Tributaria, en la que se informe del alcance total o parcial de las actuaciones, detallando los tributos y, en su caso, los períodos fiscales que comprenderá, los lugares donde ha de practicarse el acto de fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.

2. Cuando el ocupante de la finca o edificio bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiere a la entrada de los fiscalizadores, estos podrán llevar a cabo su actuación solicitando directamente el auxilio de la fuerza pública.

Quando se trate de casa habitación del contribuyente o tercero responsable será preciso obtener previamente mandamiento judicial, salvo que este manifieste su consentimiento.

3. Las actuaciones que se desarrollen en el curso del procedimiento de fiscalización se documentarán en actas, en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los fiscalizadores. Los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores, cuando no sean desvirtuados por el fiscalizado, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efectos de cualquiera de los tributos a cargo del fiscalizado en el período revisado, aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.
4. Durante el desarrollo de la fiscalización los funcionarios actuantes, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al fiscalizado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archivos u oficinas que se sellen, sea necesario al fiscalizado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los fiscalizadores, quienes podrán sacar copia del mismo, dejándose constancia de este hecho.

5. las actuaciones de fiscalización deberán concluirse en un plazo máximo de meses. No obstante, se podrá prorrogar por otros meses cuando se den las siguientes circunstancias:
 - a) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad.
 - b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.
6. Asimismo, las actuaciones de fiscalización no podrán suspenderse por más de meses por causas no imputables al obligado tributario. Para estos efectos, interrumpirán este plazo, entre otras, las visitas al lugar en que se desarrollan las actuaciones, las audiencias en las oficinas de la Administración Tributaria y los requerimientos de información al obligado tributario y a terceros.
7. El efecto de no conclusión de las actuaciones en plazo, o de su suspensión por más del plazo indicado en el numeral anterior, será el que la prescripción no se tenga por interrumpida con las actuaciones anteriores. Asimismo, durante el tiempo que exceda el plazo máximo de fiscalización indicado en el numeral 5, incluyendo sus prórrogas, o, durante la suspensión que exceda el plazo indicado en el numeral 6, no correrán intereses respecto de la obligación tributaria adicional que eventualmente llegue a determinarse.
8. Cuando ajuicio de los funcionarios actuantes se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procede dictar, levantarán un acta final de cierre de las actuaciones de fiscalización. Si en este acto no estuviere presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citación para que esté presente a una hora determinada del día siguiente. Si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar fiscalizado. En ese momento cualquiera de los funcionarios que hayan intervenido en la fiscalización y el fiscalizado o la persona con quien se entiende la diligencia firmarán el acta de la que se dejará copia al fiscalizado. Si el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.
9. Concluidas las actuaciones de fiscalización, los funcionarios actuantes emitirán una propuesta provisional de regularización en la cual se harán constar los ajustes o modificaciones a la autoliquidación o declaración del sujeto fiscalizado, o la determinación que consideran procedente en caso de no haber mediado declaración, así como la eventual sanción a imponer, con indicación de los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos, otorgándole un plazo de días para que manifieste su conformidad total o parcial, o para que alegue lo que convenga a su derecho. Para efectos del plazo de conclusión de actuaciones a que se refiere el numeral 5 de este artículo, será con la emisión de esta propuesta en que se tendrán por concluidas.
10. En caso de disconformidad total o parcial, se podrá citar al obligado tributario a una audiencia final en la que se le expondrá la valoración realizada por los funcionarios actuantes de los argumentos presentados, instándolo a regularizar en caso de que se mantenga la propuesta de regularización total o parcialmente. Tratándose de una persona jurídica el sujeto fiscalizado, se procurará citar a esta comparecencia, además de al representante legal, a los socios dueños de la entidad.

11. En caso de no presentación a la audiencia o en caso de que en esta se confirme la inconformidad total o parcial, se continuará con el procedimiento a que se refiere el artículo 92 de este Código.
12. La regularización sobre la que se haya emitido conformidad no podrá modificarse salvo que hubiese mediado manifiesto error de hecho.
13. La liquidación que se dicte tendrá carácter previo o definitivo según lo establecido en el artículo 91 de este Código. (pp. 133–135)

Este artículo busca otorgar normas que determinen atribuciones, facultades, derechos y deberes a la Administración y al administrado con la finalidad de generar una relación justa, aunque no necesariamente equitativa. En Perú no se ha establecido el instituto de las liquidaciones provisionales. En todos los casos, la liquidación es final. Aun en el caso de la auditoría parcial para los elementos y aspectos revisados, la determinación es definitiva, salvo excepciones contenidas en la norma.

CIAT (2015) recomienda que el proceso a seguir sea reglado e inicie con un acto formal. En el caso peruano consistiría en la comunicación de inicio del procedimiento y el requerimiento donde se solicita acceso a determinados elementos necesarios para revisar la corrección de la autodeterminación, cuando corresponda. Entre las disposiciones se tienen reglas de plazos razonables para el ejercicio del control, y la indicación de que si estos plazos se exceden aquello no implica la caducidad del procedimiento, aunque se reconoce que puede tener impactos tanto en la interrupción de la prescripción como en el cómputo de intereses a cargo del fiscalizado. Se pueden reconocer muchas de estas figuras en el código tributario peruano.

Una correcta conceptualización de la actuación la brinda Zegarra Valdivia (2017, p. 3), quien señala que la actividad de fiscalización constituye el conjunto de actos y diligencias de investigación, supervisión, control o inspección sobre el cumplimiento de las obligaciones, prohibiciones y otras limitaciones exigibles a los administrados, derivadas de una norma legal o reglamentaria, contratos con el Estado u otra fuente jurídica, bajo un enfoque de cumplimiento normativo, prevención del riesgo y gestión del riesgo, y la tutela de los bienes jurídicos protegidos.

Respecto de este tema, el Tribunal Fiscal ha generado acuerdos como el contenido en el Acuerdo n.º 2016–12 y el Acuerdo n.º 2015–08, en donde establece que el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, o sobre la legalidad de los requerimientos que emita la administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación.

Así también tenemos resultados de consultas dirigidas a SUNAT, referidas a la facultad contenida en el artículo 62, y entre ellas se han recogido los siguientes:

- La SUNAT puede requerir la información necesaria para el adecuado control que permita verificar que la exportación se lleve a cabo en los términos dispuestos por el numeral 5 del artículo 33 de la Ley del IGV, de acuerdo con la facultad de fiscalización que detenta en virtud del artículo 62 del Código Tributario (Carta n.º 078–2012–SUNAT/200000).
- En los casos en que, en general, para efectuar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y, específicamente, la correcta deducción de un gasto para efectos de establecer la correcta determinación del Impuesto a la Renta, se requiera establecer la existencia o inexistencia del vínculo laboral de determinados trabajadores, la Administración Tributaria está facultada por el artículo 62º del Código Tributario para efectuar dicha determinación (Carta n.º 002–2015–SUNAT/600000).

- La facultad de fiscalización de la Administración se ejercita a través de un procedimiento de fiscalización que sólo puede llevarse a cabo a partir del acto administrativo con el cual se ponga en conocimiento del deudor tributario el ejercicio de dicha facultad. El inicio del procedimiento de fiscalización está dado por el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario su solicitud para que éste exhiba los libros y demás documentación pertinente, con la finalidad que se revise un período o ejercicio tributario determinado y para dar por finalizado el procedimiento de fiscalización, se requiere de un pronunciamiento de la Administración que ponga en conocimiento del deudor tributario la decisión final que adopte sobre la comprobación efectuada, con el propósito que el deudor pueda ejercer las acciones a que hubiere lugar, en caso de no estar conforme con lo señalado por la Administración (Informe n.º 021-2001-SUNAT/K00000).
- La Administración Tributaria está facultada para que en el procedimiento de verificación o fiscalización de determinada obligación tributaria solicite al deudor tributario la exhibición de sus libros y registros vinculados con la tributación, los cuales deben ser llevados por aquél de acuerdo con las normas respectivas; lo que a su vez implica la facultad de la Administración Tributaria de verificar la observancia de dichas normas y, en su caso, sancionar el incumplimiento que configure infracción tributaria, no existiendo norma alguna que condicione la aplicación de la sanción respectiva a que el período de comisión de la infracción sea una materia del procedimiento de verificación o fiscalización (Informe n.º 129-2006-SUNAT/2B0000).
- La Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la exhibición de libros y registros contables, así como documentos y antecedentes de situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos, en tanto contengan información relacionada con hechos que tengan incidencia o determinen tributación en períodos no prescritos materia de fiscalización. La no exhibición de la referida documentación permitiría a la Administración Tributaria efectuar reparos a la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario por el período no prescrito materia de fiscalización y aplicar la sanción correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177 del TUO del Código Tributario” (Informe n.º 162-2006-SUNAT/2B0000).
- Las operaciones de transferencia de fondos se encuentran protegidas por el secreto bancario, por lo que la Administración Tributaria deberá requerir a las Empresas del Sistema Financiero por intermedio de un Juez, la información relativa a las mismas. Lo referido a la información relativa a giros no se encuentra protegida por el secreto bancario y, en consecuencia, puede ser requerida por la Administración Tributaria directamente a las Empresas del Sistema Financiero. De la misma forma la emisión de cartas de crédito constituye una operación activa, por lo que, en principio, la información relativa a la misma no se encuentra protegida por el secreto bancario, pudiendo ser solicitada directamente por la Administración Tributaria. No obstante, si la información relacionada con dicha operación implica facilitar información con respecto a algún depósito bancario involucrado en la misma; tal información deberá ser requerida por la Administración Tributaria a través del Juez, al estar comprendida dentro de los alcances del literal a) del numeral 10 del artículo 62º del TUO del Código Tributario” (Informe n.º 155-2007-SUNAT/2B0000).
- Respecto de los plazos de 15 y 45 días hábiles para la designación de representantes y la revisión de la información de los terceros independientes utilizados como comparables, respectivamente, a que se refiere el numeral 18 del artículo 62 del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria deberá conceder al deudor tributario un plazo para realizar sus descargos de los reparos efectuados, debiendo consignarse el mismo en el requerimiento en el que se solicite dicha sustentación. A fin de poder continuar con el procedimiento de fiscalización, se deberá esperar que venza el plazo en mención, así como el plazo que se otorgue para la presentación de los descargos de los reparos efectuados. (Informe n.º 113-2009-SUNAT/2B0000).

- Las fiscalizaciones parciales en las que se apliquen normas de precios de transferencia no estarán sujetas al plazo de duración al que hace referencia el artículo 61° del Código Tributario, toda vez que se ha dispuesto para tal situación que resultará aplicable la excepción al plazo de duración prevista por el numeral 3 del artículo 62° del Código Tributario (Informe n.° 060-2014-SUNAT/5D0000).
- Las 'cartas inductivas' no se encuentran enmarcadas en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Su emisión se encuentra sustentada en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que realiza la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora al amparo de lo dispuesto por el artículo 62° del TUO del Código Tributario (Informe n.° 154-2015-SUNAT/5D0000).
- La SUNAT, en el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en el artículo 62 del Código Tributario, es competente para determinar, en un procedimiento de fiscalización, la existencia o inexistencia de una relación laboral entre los artistas y las empresas a las que prestan servicios. En el supuesto de que la SUNAT determine que los servicios prestados por los artistas a las empresas que los contratan no califican como una prestación de servicios gravada con el IGV, en tanto generan rentas de quinta y no de tercera categoría, corresponde que aquella repare el crédito fiscal del IGV declarado por concepto de las facturas emitidas por tales artistas (Informe n.° 104-2016-SUNAT/5D0000).
- Si dentro de un procedimiento de fiscalización, y ante lo solicitado por la Administración Tributaria en un requerimiento distinto del primero, el sujeto fiscalizado exhibe y/o presenta, en la oportunidad señalada, lo requerido en forma parcial, corresponderá que se efectúe el cierre de dicho requerimiento luego de culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado (Informe n.° 078-2017-SUNAT/5D0000).

A nivel de resoluciones del Tribunal Fiscal referidas a la facultad de fiscalización contenida en los numerales del artículo 62 del Código Tributario, se pueden señalar los siguientes pronunciamientos:

- La facultad que el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario otorga a la Administración Tributaria para que esta pueda exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, no puede entenderse referida a la exhibición de declaraciones presentadas oportunamente por los contribuyentes ante dicho órgano, sino que se refiere a aquella documentación que no se encuentra en poder de la Administración Tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal n.° 752-3-97).
- Si la documentación requerida durante la fiscalización ha sido presentada al Tribunal Fiscal en calidad de prueba, la Administración Tributaria debe solicitar el acceso a la misma para completar su fiscalización (Resolución del Tribunal Fiscal n.° 562-3-1998).
- En el marco de las facultades de fiscalización que posee la Administración Tributaria establecidas en el Código Tributario, para ejecutar las medidas de inmovilización de los documentos de la empresa no se necesita la emisión previa de una resolución de superintendencia (Resolución del Tribunal Fiscal n.° 1145-3-1998).
- En la diligencia de incautación procede el descerraje cuando sea autorizado por el juez y será usado a discrecionalidad de los funcionarios de la Administración Tributaria si las circunstancias lo requieren. Asimismo, no es necesario que en la diligencia de incautación se encuentren presentes representantes del Ministerio Público, dado que es facultad de la Administración Tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal n.° 62-2-1999).
- La Administración Tributaria no se encuentra obligada a comunicar previamente la toma de inventario de existencias, la que puede ser ejecutada de forma inmediata con ocasión de la intervención (Resolución del Tribunal Fiscal n.° 318-4-2000).

- No existe norma que disponga el plazo que debe mediar entre requerimientos, y la Administración Tributaria no está obligada a otorgar un plazo mínimo para que estos sean cumplidos, salvo que exista justificación para ello. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 564-5-2000
- El hecho de que el requerimiento tenga imprecisiones respecto del lugar de exhibición de la documentación solicitada no implica una vulneración del derecho de defensa del contribuyente, más aún si se subsanó tal imprecisión en requerimientos posteriores. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 761-5-2000:
- No constituye un ejercicio arbitrario de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria haber solicitado nuevamente la misma documentación contable al contribuyente, ya que se ha comprobado la existencia de nuevos hechos que demuestran omisiones o falsedades en los elementos que sirven de base para determinar la obligación tributaria. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1010-2-2000
- Las cartas de presentación emitidas por la Administración Tributaria tienen como finalidad poner en conocimiento de los contribuyentes sobre aquellos funcionarios encargados de cumplir con la labor de auditoría, siendo potestad de la Administración Tributaria disponer su reemplazo, lo cual no implica cambio alguno en los periodos a fiscalizar. El contribuyente no puede alegar que el requerimiento solo estaba referido al IGV y no al Impuesto a la Renta, si es que en el requerimiento se solicitó adicionalmente a los Registros de Ventas y de Compras, los Libros Diario, Mayor, Cajas, Inventarios y Balances, la documentación sustentatoria de estos, de costos y de gastos. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 484-2-2001:
- La comparecencia tiene por finalidad el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias, a tal efecto, el administrado debe proporcionar información absolviendo personalmente las preguntas formuladas por la Administración Tributaria, lo que significa que deberá acudir a las oficinas de la entidad. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7391-2-2001
- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización ni el tiempo que empleará en ella. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1485-3-2002
- La fiscalización no consiste en un solo acto, sino en un conjunto de actos. La compulsa es el examen de dos o más documentos, comparándolos entre sí. De ahí que la verificación de los registros contables y la evaluación de los mismos no se encuentran incluidas en tal definición, puesto que son propias del procedimiento de fiscalización. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4555-2-2002:
- Es infundada la queja interpuesta contra la medida de inmovilización de la documentación contable adoptada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización, la que por ser discrecional no requiere ser motivada. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6246-1-2002
- Mientras no concluya el proceso de fiscalización, la solicitud de información y/o documentación sobre determinado tributo a través de diversos requerimientos no significa que se esté fiscalizando nuevamente. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 211-5-2003
- Procede la fiscalización de sujetos que no califican como deudores tributarios, dado que el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria comprende la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de los sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 293-5-2003
- El secreto o reserva bancaria se encuentra circunscrito a la relación entre los bancos y sus clientes, de manera que no se puede considerar que por

solicitar la exhibición de estados de cuentas corrientes y de ahorro se esté vulnerando el derecho a la reserva bancaria de los contribuyentes, por cuanto esa información fue solicitada directamente por la Administración Tributaria al contribuyente, en ejercicio de su facultad de fiscalización prevista en el Código Tributario. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1489-3-2003

- Las manifestaciones entendidas como los medios de prueba a través de los cuales llegan a conocimiento de la Administración Tributaria, mediante la narración oral directa de una persona (tercero o parte), los hechos vinculados con las obligaciones tributarias, nunca han estado excluidas del procedimiento de fiscalización tributaria. Si bien la Ley n.º 27335 incluyó el numeral 4 del artículo 62 y el primer párrafo del artículo 125 del Código Tributario, ello solo podía entenderse como una aclaración puesto que la facultad de valorar (que es la operación mental realizada por el juzgador con el propósito de determinar la fuerza o valor probatorio del contenido o resultado de la actuación de los medios de prueba que han sido incorporados en el procedimiento) dichas pruebas ya actuadas en el procedimiento de fiscalización siempre la tuvieron los órganos resolutores. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1759-5-2003
- Si bien hay ciertas operaciones por las que no necesariamente se exige la emisión de comprobantes de pago ello no exime al contribuyente de la obligación de sustentar documentariamente sus registros contables, al encontrarse sujeto a presentar la documentación sustentatoria de su contabilidad, conforme al numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6485-1-2003
- El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan, dado que si la finalidad de un recurso de queja es corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento, dicho recurso deberá proceder contra los requerimientos que se emitan durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación, en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración y que motiva el cuestionamiento del requerimiento pueda ser subsanado por esta, puesto que solo podrá reencauzarse un procedimiento que no haya culminado. Se declara sin objeto la queja en el extremo referido a la carta mediante la cual se concedía a la recurrente un plazo adicional para que presente cierta documentación, dado que esta ha sido dejada sin efecto desapareciendo los motivos que originaron la queja, en cuanto a la supuesta ausencia de firma de autoridad competente en la misma, así como en lo referente a que se le concedió plazo para cumplir con lo indicado en el anotado requerimiento hasta la fecha de su notificación. Se declara infundada la queja interpuesta en cuanto cuestiona lo dispuesto en el artículo 62 del Código Tributario, puesto que conforme lo reconoce la recurrente, la Administración le otorgó un plazo adicional para cumplir con lo solicitado, en atención a lo dispuesto en el mencionado artículo, sin la existencia de actuaciones o procedimientos que hayan infringido lo establecido en dicho código. Se señala que este criterio varía el establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1620-3-2004. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04187-3-2004 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]
- A efectos de realizar una segunda fiscalización en un mismo ejercicio es necesario que la Administración Tributaria presente y exprese en los requerimientos correspondientes las causales y la motivación que justifican su actuación. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5881-5-2004
- Las manifestaciones obtenidas en el procedimiento de fiscalización deberán ser valoradas juntamente con los demás medios probatorios. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6760-1-2004

- Procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración Tributaria respecto de los escritos presentados por los administrados, en tanto dicha actuación de la Administración puede representar una infracción al procedimiento tributario.. En Sala Plena n.º 2004-18 se concluyó que procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración respecto de los escritos presentados por los administrados en tanto la calificación es una actuación de la Administración que puede afectar directamente lo previsto por el Código Tributario y por tanto un supuesto que habilita formular queja. En el caso concreto, el escrito presentado por la quejosa califica como un recurso de reclamación contra una orden de pago por lo que la calificación efectuada por la Administración no se encuentra arreglada a ley. De otro lado, se indica que el ejecutor coactivo debe disponer la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva al amparo del artículo 119º del Código Tributario al existir circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza como es el caso de sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente n.º 033-2004-AI/TC. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8862-2-2004 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria].
- La Administración Tributaria, al amparo de la facultad indicada en el numeral 6 del artículo 62 del Código Tributario, puede inmovilizar una computadora que contiene bases de datos de información administrativa del contribuyente cuando durante la fiscalización el contribuyente no proporcione las claves de acceso para acceder a sus bases de datos, más aún si existe denuncia contra el contribuyente por el presunto delito de defraudación tributaria. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9048-5-2004
- El procedimiento de fiscalización debe desarrollarse dentro de los límites impuestos por el principio de razonabilidad y predictibilidad del derecho administrativo, no existiendo conculcación del derecho del contribuyente cuando se varía la fecha de inicio del procedimiento, máxime si las razones que motivaron la variación fueron explicadas por la Administración Tributaria otorgándose una nueva fecha para el cumplimiento de lo solicitado. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9152-5-2004
- La Administración Tributaria tiene amplias potestades para fiscalizar las declaraciones presentadas por los deudores tributarios; y en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias puede decidir entre hacer una inspección de la documentación que obre en poder de los deudores o realizar dicho control verificando únicamente sus propios registros. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 735-1-2005
- La Administración Tributaria no está obligada a comunicar las facultades específicas a utilizar en el ejercicio del procedimiento de fiscalización; por tal razón, no se configura como un requisito el envío de la carta de presentación o el requerimiento, dado que los mismos son medios operativos que acreditan la conformidad de los funcionarios. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1709-5-2005
- La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto; sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04794-1-2005 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]
- Cuando la Administración Tributaria exige a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, no se encuentra obligada a otorgar un plazo mínimo, salvo cuando por razones debidamente justificadas el deudor tributario requiera de un término para dicha exhibición, en cuyo caso se le debe otorgar un plazo no menor de dos días.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 173-2-2006

- La inspección efectuada en habitaciones que no estén destinadas a oficinas del contribuyente no vulnera el procedimiento previsto en el artículo 62 del Código Tributario.

La Administración Tributaria no se encuentra obligada a notificar la resolución judicial que autorizó el allanamiento, incautación y descerraje de las instalaciones del contribuyente por cuanto el requisito exigido para efectuar una inspección en locales cerrados o domicilios particulares es que se cuente con autorización judicial, de conformidad con lo previsto en el numeral 9 del artículo 2 de la Constitución y en el numeral 8 del artículo 62 del Código Tributario, máxime si según este último numeral la solicitud de autorización judicial debe ser resuelta sin correr traslado a la otra parte. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 476-2-2006.

- El procedimiento de toma de inventario puede determinar el inicio del procedimiento de fiscalización, que en virtud del artículo 62 del Código Tributario puede ser ejercido de forma discrecional, y las observaciones que de él se deriven faltantes o sobrantes por sí mismas constituyen una causal que faculta a la Administración Tributaria a aplicar los criterios de determinación sobre la base de presunciones. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3252-4-2006
- El consentimiento del plazo adicional previsto en el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario es facultad discrecional de la Administración Tributaria, la que deberá evaluar las razones presentadas por el contribuyente a fin de establecer la idoneidad y razonabilidad de sus motivaciones. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 180-4-2007
- La facultad de fiscalización supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar prestaciones establecidas legalmente para comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de los beneficios tributarios, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable. En tal sentido, la Administración Tributaria se encuentra facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a requerir a los contribuyentes la información tributaria y documentación pertinente con la cual se pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3031-2-2007
- La facultad irrogada por el primer párrafo del numeral 8 del artículo 62 del Código Tributario implica el examen, revista, reconocimiento o constatación personal del funcionario o responsable designado, *in situ*, de la situación, condición o circunstancia de hechos, actos, sujetos, bienes, lugares, etcétera, o lo que sea objeto o finalidad de la inspección. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11108-3-2007
- El otorgamiento del plazo previsto en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario no es obligatorio sino facultativo toda vez que su procedencia tiene una condición previa: la justificación razonable del contribuyente. Por tal razón, la Administración Tributaria podría no otorgar el plazo de dos días hábiles si considera que la justificación alegada por el deudor tributario no es meritable. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 190-4-2008
- La Administración Tributaria no está obligada a solicitar una orden judicial o requerir el auxilio de la fuerza pública si el representante del administrado permite el ingreso de los funcionarios acreditados a los predios de propiedad de este último a fin de efectuar la verificación o inspección pertinente. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1851-2-2008
- No existe disposición legal que determine plazos o intervalos mínimos entre cada uno de los requerimientos formulados y remitidos por la Administración

Tributaria, en atribución de sus facultades fiscalizadoras contenidas en el artículo 62 del Código Tributario. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4568–2–2008

- La excepción prevista en el último párrafo del artículo 106 del Código Tributario, que refiere que la notificación surtirá efectos al momento de su recepción, no solo se limita a las resoluciones, sino a todos los actos que se realicen de forma inmediata, como el caso de la toma de inventarios y la inspección, conforme lo dispuesto en los numerales 5 y 8 del artículo 62 de dicho código. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6726–1–2008
- Si bien el artículo 17 del Reglamento de NCN señala que toda “verificación” que realiza la SUNAT en atención a una solicitud de devolución se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, ello no impide que la Administración inicie un procedimiento de fiscalización antes, después o paralelamente a la tramitación de la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio, en virtud del artículo 62 del CT, siendo que el precitado artículo 17 deja a salvo que la Administración Tributaria, aun cuando haya optado por realizar inicialmente solo una “verificación” con motivo de la presentación de la solicitud de devolución, pueda iniciar con posterioridad un procedimiento de fiscalización Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8743–7–2008.
- La facultad contenida en el numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario, correspondiente a la comparecencia de deudores tributarios o terceros, no se ejerce exclusivamente dentro de un procedimiento de fiscalización, ya que es susceptible de concreción, también, cuando la Administración Tributaria tenga por finalidad el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias, de conformidad con el numeral 9 del artículo 87 del citado código. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10565–2–2008
- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora está facultada para solicitar la documentación que considere pertinente. Los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales por medio de los cuales la Administración Tributaria solicita la presentación de diversa documentación e información al contribuyente, a fin de utilizarla en el procedimiento de verificación. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 105–5–2009
- La facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración Tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 397–2–2009
- No se puede conceder el plazo adicional de 2 días solicitado por el contribuyente en mérito a lo estipulado en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, si este se limita a indicar que la documentación requerida por la Administración Tributaria se encuentra en poder de su contador, quien está en mal estado de salud y fuera de la ciudad, toda vez que a dicha afirmación debió adicionar pruebas que acrediten el hecho o razón por la que solo dicho contador estaba en condiciones de atender la solicitud cursada. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2302–3–2009
- No existe disposición legal que impida a la Administración iniciar fiscalizaciones durante las campañas de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, o que le obligue a prorrogar y/o ampliar un plazo otorgado

- cuando éste es superior al plazo mínimo establecido por el artículo 62° del Código Tributario. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4271-3-2009
- El ejercicio inspectivo de la Administración Tributaria, conforme al artículo 62 del Código Tributario, no está supeditado a que el contribuyente realice operaciones comerciales efectivas en la oportunidad de la intervención del fedatario fiscalizador. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6842-1-2009
 - Al procedimiento de inspección previsto en el numeral 8 del artículo 62 del Código Tributario no le resulta aplicable los plazos sobre comparecencia que prevé el numeral 4 del citado artículo. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8073-2-2009.
 - Son nulos los requerimientos que se hayan originado sobre la base de documentación previamente incautada en el marco del numeral 7 del artículo 62 del Código Tributario, si la misma ha sido devuelta de forma incompleta, toda vez que no es posible presumir que el contribuyente accedió a los documentos que dieron lugar a los reparos y observaciones efectuados enervando de esa manera la posibilidad de que este exponga argumentos y ofrezca pruebas que le permitan contradecir los reparos planteados por la Administración Tributaria, vulnerando así derechos inherentes al principio de debido procedimiento, en especial el derecho de defensa. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8458-5-2009.
 - El plazo otorgado para cumplir con el requerimiento de información debe guardar coherencia con el volumen y el tipo de información solicitada, conforme al principio de razonabilidad y lo señalado en el inciso a del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario. De ese modo, no resulta razonable que la Administración Tributaria solicite la exhibición "inmediata" a la notificación del acto, de diversa comunicación contable y tributaria vinculada al periodo objeto de la fiscalización, si la misma, dada su complejidad y cantidad, requiere de un periodo mayor para su exhibición y/o presentación. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8819-3-2009
 - El procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actos administrativos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante las cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente, y considerando que entre los actos procedimentales que se emiten en el curso de un procedimiento de fiscalización se encuentran los resultados de los requerimientos, cuyo origen son los pedidos o requerimientos mediante los cuales la Administración Tributaria solicita documentación e información sobre la que se verificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un deudor tributario, dejándose constancia en tales resultados la documentación e información recibida, las conclusiones del examen de estas y, de ser el caso, los reparos a la determinación de la obligación tributaria realizada por el administrado, debiendo dentro del marco del debido procedimiento tanto los requerimientos como sus resultados ser notificados a este, apreciándose que el requerimiento es un acto inicial o instrumental a su resultado, el que a su vez permitirá a la Administración Tributaria calcular el monto de la deuda omitida. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11449-1-2009
 - En caso de que la Administración Tributaria haya sustentado la emisión de ciertos documentos notificados al contribuyente en el artículo 62 del Código Tributario sin especificar inciso alguno, válidamente los contribuyentes podrían entender que se encontraban frente a un procedimiento de fiscalización.
 - Se tiene por infringido el procedimiento de fiscalización si en los resultados de un requerimiento aparece la firma de un auditor de la Administración Tributaria que no estaba incluido dentro de las personas encargadas del procedimiento de fiscalización que la Administración Tributaria dio a conocer al contribuyente a través de una cita previa. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1304-5-2010

- El numeral 1 del artículo 62 establece que las razones por las que el deudor tributario solicita la prórroga del plazo para la exhibición y/o presentación de diversa información contable deben encontrarse debidamente justificadas. Por ello, carece de sustento que el contribuyente se limite a señalar que debido a una presunta existencia de un vacío legal y técnico en dicho numeral deba concedérsele una prórroga del plazo para presentar su documentación contable si no ha justificado debidamente su pedido para la dación de un plazo mayor al inicialmente establecido por las normas legales. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2481-4-2010
- Conforme a lo dispuesto por el artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria, en ejercicio de su función de fiscalización, está facultada para solicitar la documentación que considere pertinente. Las resoluciones de determinación y de multa de un determinado ejercicio emitidas por el IR, cuya invalidez fue declarada posteriormente por una resolución de intendencia, no produjeron efecto alguno. Por ello, no dieron por culminada la fiscalización de dicho impuesto en tal ejercicio, resultando procedente, de ese modo, que la Administración Tributaria continúe con la fiscalización correspondiente, de ser el caso. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2864-3-2010:

Por su parte, el Tribunal Constitucional también se ha pronunciado respecto de la facultad de fiscalización de la administración tributaria contenida en los numerales del artículo 62 del Código Tributario, mediante los siguientes pronunciamientos contenidos en sentencias:

- La facultad de fiscalización no se puede ejercer de manera irrazonable desconociendo principios y valores constitucionales, ni al margen del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, dado que se negaría la esencia propia del Estado constitucional, caracterizado por limitar y controlar el ejercicio arbitrario del poder del Estado. Expediente n.º 81-2008-PA/TC.
- La potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada por el Código Tributario, que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad normada por ley otorga gran amplitud de acción a la Administración Tributaria a efectos de combatir la evasión tributaria. No obstante, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración Tributaria mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, dado que la motivación exhibida permitirá distinguir entre un acto arbitrario y un acto discrecional. Si bien la Administración Tributaria goza plenamente de sus funciones fiscalizadoras, ello no implica que los requerimientos que emita no se encuentren adecuadamente motivados, más aún si la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Expediente n.º 4168-2006-PA/TC
- Los cruces de información, la colaboración de terceros y demás medios válidos para acercarse a la realidad de los hechos y poder determinar la deuda tributaria, resultan mecanismos propios de la naturaleza del procedimiento de fiscalización tributaria". Expediente n.º 8605-2005-AA/TC
- La realización de un proceso de fiscalización no constituye, por sí misma, una vulneración de derechos constitucionales. Para que ello ocurra, tendrían que acreditarse irregularidades en su desarrollo. Expediente n.º 288-2004-AN/TC
- En el caso concreto, si bien durante la fiscalización se observó que el libro denominado "Auxiliar al libro de inventarios y balances" fue legalizado el 21 de marzo de 2007, esto es, con fecha posterior al cierre del ejercicio 2005, ello no afecta la validez de la información que se encuentra en el mismo, atendiendo que su legalización solo constituye un requisito de forma, máxime si existen otros medios probatorios presentados que corroboran su contenido, como lo precisa la propia resolución del Tribunal Fiscal cuestionada. Expediente n.º 010669-2018 (Sexta Sala):

- Los actos administrativos impugnados a través de la acción instaurada gozan de plena validez, máxime si la empresa contribuyente demandante no ha desvirtuado en modo alguno los reparos formulados por la Administración Tributaria en la fiscalización. Expediente n.º 005738–2019 (Sexta Sala)
- Se precisa que el hecho de que el requerimiento cuestionado no contenga la firma y nombre del auditor fiscal que llevará a cabo el procedimiento de fiscalización no conlleva a declarar la nulidad del mencionado acto administrativo. En primer lugar, debido a que dicho requisito no ha sido establecido en una norma legal de igual o mayor jerarquía que la Ley n.º 27444, que es aplicable al caso concreto por supletoriedad. En segundo lugar, dicha omisión no ha causado perjuicio alguno a la demandante, puesto que esta ha podido ejercer plenamente su derecho de defensa en el marco del procedimiento de fiscalización al haber presentado los medios probatorios que considera acreditan su posición, y en el marco del procedimiento contencioso tributario al haber interpuesto los recursos administrativos que establece la ley. Expediente n.º 012905–2016 (Séptima Sala).

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamani, R. (2021). Código Tributario Comentario. Juristas Editores.
- Jacobs, A. (2013). Investigaciones del Fraude. En Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe (pp. 229–255). https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20SPANISH.pdf
- Lopo, A. (2021). Prueba contable en el Derecho Tributario [Tesis Doctoral]. Universidad de Salamanca.
- Villavicencio, D. & Agüero, O. (2008). Procedimiento de Fiscalización Tributaria. En D. Yacolca (Dir.), Tratado de procedimientos y procesos tributarios (pp. 160–273). Grijley. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTProcesal/ProcedimientoAdministrativo/2007_Reclamacio%CC%8In_Apelacio%CC%8In_yacolca.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2001, 12 de febrero). Informe n.º 021–2001–SUNAT/KO0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i0212001.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006, 29 de mayo). Informe n.º 129–2006–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1292006.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006, 27 de junio). Informe n.º 162–2006–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1622006.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2007, 3 de setiembre). Informe n.º 155–2007–SUNAT/2B0000. Lima.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014, 16 de setiembre). Informe n.º 060–2014–SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i060–2014–5D0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2015, 7 de enero). Carta n.º 002–2015–SUNAT/6O0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/c002–2015.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2015, 29 de octubre). Informe n.º 154–2015–SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i154–2015.pdf>

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017, 3 de julio). Informe n.º 078-2017-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i078-2017.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2004, 22 de junio). Resolución n.º 04187-3-2004. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_04187.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005, 4 de febrero). Resolución n.º 0735-1-2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_00735.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005, 2 de agosto). Resolución n.º 04794-1-2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_04794.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004, 16 de noviembre). Resolución n.º 8862-2-2004. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_08862.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009, 14 de enero). Resolución n.º 397-2-2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_00397.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009, 8 de mayo). Resolución n.º 4271-3-2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_04271.pdf
- Tribunal Fiscal. (2010, 17 de marzo). Resolución n.º 2864-3-2010. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_02864.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015, 12 de junio). Acuerdo n.º 2015-08. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/acuerdo/08-2015.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016, 23 de junio). Acuerdo n.º 2016-12. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2016/acuerdo/12-2016.pdf

Artículo 62-A

PLAZO DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA

1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.
2. Prórroga: Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando:
 - a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
 - b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
 - c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.
3. Excepciones al plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencias o en los procedimientos de fiscalización definitiva en los que corresponda remitir el informe a que se refiere el artículo 62-C al Comité Revisor.
4. Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la

Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.

5. Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.
6. Suspensión del plazo: El plazo se suspende:
 - a) Durante la tramitación de las pericias.
 - b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
 - c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
 - d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
 - e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
 - f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
 - g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

En 2007 se modificó el artículo 62-A (Plazo de la fiscalización definitiva). Una posterior modificación se dio en 2018 al numeral 3 en cuanto a excepciones al plazo. En esta oportunidad se dispuso que:

El plazo señalado en el presente Artículo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencias o en los procedimientos de fiscalización definitiva en los que corresponda remitir el informe a que se refiere el Artículo 62-C al Comité Revisor.

La modificación era necesaria para dar soporte a la aplicación de la norma antielusiva general.

Para 2018 se consideró que los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI requerían de un marco de desarrollo procedimental para su aplicación. Esta necesidad se cubrió con la incorporación de este artículo y con la posterior emisión de la Resolución de Superintendencia n.º 257-2019/SUNAT, que dejó expedito el camino para la aplicación de la norma XVI.

Dicha norma busca dar un balance al ejercicio de poder de la Administración Tributaria. El procedimiento de fiscalización es un procedimiento costoso debido a los recursos que insume tanto para la Administración como para los administrados. En este orden de ideas, el legislador consideró necesario generar una presión hacia una mayor diligencia y efectividad del ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la Administración, y eligió otorgar un plazo máximo, diferenciado y forzoso pero que no generase caducidad de la actuación.

Sin perjuicio de lo anterior, considerando la posibilidad de manejo que pueden tener los contribuyentes respecto del desarrollo de la fiscalización, generó excepciones a fin de evitar que el obligado tributario pudiera evadirse de sus obligaciones o que, ante circunstancias no controlables por la Administración Tributaria, esta no pudiera contar con la información, evidencia y pruebas necesarias para poder realizar la revisión de la declaración del contribuyente para los casos de evaluación de precios de transferencia como para los referidos a la aplicación de la norma antielusiva general.

Esta normativa originó que se realizaran consulta a la SUNAT, las mismas que se resolvieron estableciendo las siguientes posiciones institucionales:

- Si dentro de un procedimiento de fiscalización, y ante lo solicitado por la Administración Tributaria en un requerimiento distinto del primero, el sujeto fiscalizado exhibe y/o presenta, en la oportunidad señalada, lo requerido en forma parcial, corresponderá que se efectúe el cierre de dicho requerimiento luego de culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado (Informe n.º 078-2017-SUNAT/5D0000).
- La declaratoria de Estado de Emergencia Nacional y el aislamiento social obligatorio (cuarentena) dispuesto por el Gobierno Nacional a través del Decreto Supremo n.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias y modificatorias, constituyen causal de suspensión del plazo de fiscalización definitiva a que se refiere el inciso c) del numeral 6 del artículo 62-A del TUO del Código Tributario, durante el tiempo que impidan a la SUNAT efectuar las actividades necesarias para la realización de dicho procedimiento (Informe n.º 038-2020-SUNAT/7T0000).

De la misma forma, el Tribunal Fiscal estableció jurisprudencia, considerando algunos pronunciamientos referidos a este artículo, como los siguientes:

- Si bien a consecuencia de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 981, que incorporó al Código Tributario el artículo 62º-A, se estableció un plazo para el procedimiento de fiscalización, no se ha previsto un plazo específico para que la Administración emita los valores que correspondan de ser el caso, siendo que solo se ha previsto que éstos pueden ser emitidos dentro del plazo de prescripción, lo que podría generar en los deudores tributarios un estado de indefensión igual a aquél en el que podrían haberse encontrado antes de la modificación normativa (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10710-1-2008).
- Cuando la Administración Tributaria establezca la prórroga del plazo del procedimiento de fiscalización por un año adicional en mérito al inciso a del numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario, deberá exponer los fundamentos de hecho que sustenten la adopción de dicha medida, puesto que en caso contrario habrá emitido un acto sin la motivación debida, infringiendo por ello los artículos 3 y 6 de la LPAG y el artículo 103 del Código Tributario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11796-2-2008).
- El inicio del procedimiento de fiscalización no puede computarse desde una fecha distinta a la fecha de entrega por parte del deudor tributario de la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria a través del primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización al amparo de lo establecido en

el numeral 1 del artículo 62–A del Código Tributario, si en el cierre de dicho requerimiento se señaló que el deudor tributario cumplió con entregar y/o exhibir la información solicitada. La Administración Tributaria no se encuentra obligada a notificar al contribuyente una carta a través de la cual se comunica la suspensión del plazo de fiscalización si no acaecieron los supuestos establecidos en el artículo 14 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2019–3–2010).

- La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62–A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06741–4–2020 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria]).

Por otro lado, el Poder Judicial también se ha pronunciado por el artículo en comentario, respecto del cual tenemos los siguientes pronunciamientos:

- La conservación del Acto Administrativo establecido en el artículo 14 de la Ley del Procedimiento General se encuentra estrechamente vinculada con el principio de trascendencia de las nulidades, por el cual un acto procedimental o procesal solo será declarado nulo si el vicio que lo afecta es trascendente, esto es, causa perjuicio real. En el caso concreto, omitir consignar si la fiscalización era parcial o definitiva en los resultados de los requerimientos resulta ser una omisión intrascendente, no habiendo acreditado la recurrente perjuicio alguno ni que por dicha omisión la Administración Tributaria tomó una decisión distinta (Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 013135–2017 [Sexta Sala]).

Referencias

- Llaque, F., & Prieto, R. (2023). Las Presunciones del Código Tributario y del impuesto a la renta. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
- Tribunal Fiscal. (2008, 5 de setiembre). Resolución n.º 10710–1–2008. Lima. https://www.mef.gob.pe/es/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_10710.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 13 de noviembre). Resolución n.º 06741–4–2020. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_06741.pdf

Artículo 62-B

FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA

El procedimiento de fiscalización parcial electrónica, a que se refiere el último párrafo del artículo 61 se realizará conforme a lo siguiente:

- a. La SUNAT notificará al deudor tributario, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104°, el inicio del procedimiento de fiscalización acompañado de una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses respectivos con el detalle del (los) reparo(s) que origina(n) la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación.
- b. El deudor tributario en un plazo de diez (10) días hábiles siguientes, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha de notificación del inicio de la fiscalización parcial electrónica, subsanará el (los) reparo(s) notificado(s) contenidos en la liquidación preliminar realizada por la SUNAT o sustentará sus observaciones a esta última y, de ser el caso, adjuntará la documentación en la forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante la resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112°-A.
- c. La SUNAT, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la fecha en que vence el plazo establecido en el párrafo anterior, notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104°, la resolución de determinación con la cual se culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa. La citada resolución de determinación contendrá una evaluación sobre los sustentos presentados por el deudor tributario, según corresponda.

En caso de que el deudor tributario no realice la subsanación correspondiente o no sustente sus observaciones en el plazo establecido, la SUNAT notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104°, la resolución de determinación con la cual culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa.

- d. El procedimiento de fiscalización parcial que se realice electrónicamente de acuerdo al presente artículo deberá efectuarse en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día en que surte efectos la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. Al procedimiento de fiscalización parcial electrónica no se le aplicará las disposiciones del artículo 62-A.

 **Fredy Richard Llaque Sánchez**

Comentario

La Ley n.º 30296 incorporó en el artículo en comentario un párrafo mediante el cual se habilitó legalmente a la SUNAT la aplicación de la denominada fiscalización parcial electrónica. Huamaní (2021) desarrolla el tema de la siguiente manera:

sobre las reseñadas bases de la fiscalización parcial, se hará uso particular y específico de toda la información que la SUNAT almacene, archive o conserve en sus sistemas, de acuerdo con lo establecido por el artículo 62-B, cuando se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario. (p. 1351)

Esta disposición debe entenderse como un desarrollo natural de la normativa producto del impacto de la tecnología de información y la transformación digital en los procesos de la Administración. En efecto, el impacto de la transformación digital dentro de la Administración Tributaria le permitía a esta plantear nuevos mecanismos de control basados en la información que recoge de manera directa o indirecta y que le posibilita monitorear el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

Surgía la necesidad entonces de desarrollar un modelo de control determinativo parcial ad hoc, y esta necesidad se atendió con esta norma. Ya desde mediados de 2004 empezaron a realizarse programas de gestión masivos mediante los cuales se comunicaba de manera electrónica a los contribuyentes las inconsistencias y se les solicitaba que acreditasen las mismas también de manera electrónica. Los primeros casos de este tipo se desarrollaron aplicando las facultades generales de la Administración Tributaria; sin embargo, la experiencia demostró que era conveniente tener un set de normas exprofeso, lo cual motivó la incorporación de estas reglas.

La norma fue promovida, según se aprecia en su exposición de motivos, con la finalidad de reducir los costos administrativos para el deudor tributario; reducir los costos para la SUNAT, ya que se ejecutaría en un entorno virtual, disminuyendo los costos de las fiscalizaciones tradicionales; aumentar el riesgo de incumplimiento, ya que se podrá notificar al contribuyente de manera oportuna las observaciones de la SUNAT, adjuntando la liquidación preliminar; y mejorar la oportunidad de la determinación de la SUNAT, ya que esta podría revisar la determinación del deudor en plazos cercanos a la fecha de presentación de su declaración. También se consideró que la norma no afectaría el cómputo de la prescripción respecto de los aspectos revisados en el procedimiento de fiscalización parcial electrónica, al tiempo que proporcionaría seguridad jurídica al contribuyente sobre los aspectos revisados.

A través de la fiscalización parcial electrónica, se habilita a la Administración Tributaria a identificar y corregir de manera expeditiva posibles omisiones o errores en las declaraciones presentadas por los contribuyentes. La SUNAT puede usar este tipo de fiscalización cuando, a partir del análisis de la información de las declaraciones

del deudor o de terceros, o de los libros, registros o documentos que almacena en sus sistemas electrónicos, verifica que algún elemento de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, según el artículo 61 de la Ley n.º 30296.

Según lo dispuesto en la norma, complementada con la legislación secundaria emitida sobre ella, se tiene que el procedimiento inicia cuando la SUNAT notifica al contribuyente el inicio de la fiscalización, adjuntando una liquidación preliminar donde se detallan las inconsistencias encontradas y la información que sustenta dicha determinación, otorgando al contribuyente un plazo de diez días hábiles para presentar sus descargos o documentación que sustente su posición, plazo que se cuenta desde el día hábil siguiente al depósito de la carta de inicio de la fiscalización parcial electrónica y la liquidación preliminar en el buzón electrónico de la SUNAT.

En caso de fuerza mayor o caso fortuito que impida al contribuyente cumplir con el plazo de presentación de observaciones, este se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente al cese de dichas circunstancias. Este tipo de procedimiento no prevé la posibilidad de la presentación de una solicitud de prórroga; en caso de que el deudor tributario presente una solicitud de este tipo, se considerará como no presentada.

Dada la naturaleza de este tipo de fiscalización, las observaciones y el sustento del contribuyente deben realizarse exclusivamente a través de SUNAT Operaciones en Línea, siguiendo las indicaciones de la carta de inicio para registrar las observaciones por cada detalle de los reparos. El sustento debe presentarse mediante un texto o un archivo adjunto en formato PDF. Concluida la carga, el sistema otorga una constancia de entrega de información. Es importante recordar que cualquier documentación física presentada en las oficinas de la SUNAT se considerará como no presentada. Una vez terminada la carga de la información, el sistema genera una constancia.

El sujeto fiscalizado puede modificar la información registrada hasta el último día hábil del plazo de diez días hábiles, generando una nueva constancia de información registrada. La SUNAT considerará válida la última constancia generada.

Vencido el plazo para presentar observaciones (descargos), la SUNAT emite la resolución de determinación, donde se resuelven las observaciones presentadas por el contribuyente y se fija la deuda tributaria, si corresponde. Para ello, la SUNAT notificará, dentro de los veinte días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para sustentar observaciones o subsanar reparos, la resolución de determinación y, si corresponde, la resolución de multa, a través de SUNAT Operaciones en Línea. Esta resolución incluirá una evaluación de los sustentos presentados por el deudor tributario.

Mayor información sobre cómo se encausa este tipo de fiscalización está contenida del artículo 9-A al 9-C del Reglamento de Fiscalización de SUNAT y en la Resolución n.º 303-2016/SUNAT, norma que establece las disposiciones para la presentación de observaciones a la liquidación preliminar y el sustento por parte del contribuyente.

En estricto, este tipo de fiscalización podría utilizarse para la fiscalización de cualquier tributo a cargo de la SUNAT. Además, en cuanto a la regalía minera y el gravamen especial de la minería, la Sexta Disposición Complementaria Final de la Ley n.º 30296 estableció que las reglas del artículo 62-B sobre fiscalización parcial electrónica son aplicables para que la SUNAT realice funciones relacionadas con estos pagos.

La fiscalización parcial electrónica es definitiva, ya que lo determinado en ella no puede ser revisado en otra fiscalización, conforme al segundo párrafo del artículo 76, incorporado por el Decreto Legislativo n.º 1113. Los aspectos revisados que

resultan en una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en el artículo 108.

Es importante señalar que los documentos utilizados en esta modalidad son únicamente la carta de inicio de fiscalización y la liquidación preliminar. No se utilizan los requerimientos, los resultados del requerimiento o las actas, que sí son aplicables en las fiscalizaciones del tipo definitiva y parcial de campo.

Tal como se aprecia, la norma otorga predictibilidad y un marco ad hoc al ejercicio de la facultad de fiscalización electrónica de la Administración Tributaria garantizando al contribuyente, además, un proceso transparente y equilibrado.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamán, R. (2021). Código Tributario Comentario. Juristas Editores.

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 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.

 **Fredy Richard** Llaque Sánchez

Comentario

Mediante el Decreto Legislativo n.º 1121 se incorporó la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario, disposición que contiene una norma general antielusiva que faculta a la Administración Tributaria a combatir las conductas elusivas que pudieran presentarse y que afectan principios constitucionales tales como el deber de solidaridad, la capacidad contributiva, entre otros.

Este artículo busca dar una regulación expresa al proceso de aplicación de la citada norma antielusiva general y se complementa con lo dispuesto en el Decreto Supremo n.º 145-2019-EF, norma que desarrolla los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma Antielusiva General (NAG) y que incluyó las modificaciones pertinentes al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT para que esta entidad pueda operar ante los casos en los cuales se requiera aplicar la NAG. Adicionalmente se tiene las resoluciones de superintendencia n.ºs 152-2019/SUNAT (Establecen la forma y condiciones para que el sujeto fiscalizado realice la presentación de la declaración a la que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario) y 153-2019/SUNAT (Dictan las normas necesarias para la implementación, organización y funcionamiento del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario).

La norma pretende dar predictibilidad y legalidad al proceso de aplicación de la NAG y garantizar el derecho de defensa. Para ello establece la obligación de que el órgano que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva envíe al Comité Revisor (CR) un informe y los actuados en el expediente de fiscalización a fin de que este pueda evaluar la corrección de la aplicación de la NAG al caso puesto a su consideración. La norma establece también que este informe sea notificado al sujeto fiscalizado.

La norma requiere que el contribuyente declare los datos de todos los involucrados en el diseño, 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. La idea de esta disposición es facilitar, en los casos que corresponda, la identificación de las responsabilidades que pudieran atribuirse a los involucrados. Asimismo, en el numeral 5 del artículo 177 se dispone que el incumplimiento de esta declaración es pasible de generar una multa. Mas allá de la infracción que pudiera corresponder, el incumplimiento también es una muestra de conducta procesal impropia.

La norma continúa señalando a grandes rasgos cómo se conduce el proceso y el tratamiento de las prórrogas, comunicaciones y citaciones que puede ser necesario encausar, señalando plazos para que el procedimiento de excepción no dilate innecesariamente el procedimiento de fiscalización. Además, indica que el CR estará constituido exclusivamente por funcionarios de la SUNAT, a diferencia de lo que sucede en otros países, y señala unas cualificaciones mínimas que permiten que este cuente con las capacidades mínimas para ejercer esta función y evalúe correctamente las situaciones que pudieran ser puestas a su evaluación.

La norma dispone que el CR debe adoptar una opinión por mayoría y está obligado a pronunciarse sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar la NAG. También lo habilita para solicitar que se efectúen nuevos procedimientos o se complemente los actuados a fin de tener mayores elementos de juicio. Adicionalmente se señala que la opinión del CR es vinculante para la SUNAT y debe ser notificada al sujeto fiscalizado. Por último se precisa que este documento no constituye un acto susceptible de ser impugnado.

En general, la norma, complementada por la normativa secundaria y administrativa anteriormente citada, da soporte a la aplicación de la NAG. A la fecha no se cuenta con resoluciones administrativas y jurisdiccionales que hayan tratado temas relacionados con este artículo; sin embargo, sí se cuenta con un informe de SUNAT, que establece que la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde la vigencia del Decreto Legislativo n.º 1121, esto es, desde el 19/7/2012, siendo pertinentes para esos efectos las disposiciones del artículo 62–C del Código Tributario (Informe n.º 116–2019–SUNAT/7T0000).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019, 27 de agosto). Informe n.º 116–2019–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/116-2019-7T0000.pdf>

Artículo 63

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA

Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

 **Fredy Richard** Llaque Sánchez

Comentario

Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y base presunta

La facultad de determinar la obligación tributaria sobre base cierta y base presunta ya estaba considerada con anterioridad a 19921. Sin embargo, la normativa a principios de los 2000 había empezado a mostrar vulnerabilidades y por lo tanto ya no era lo efectiva que debía ser. Reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal evidenciaba vacíos legales y procedimentales, lo que dificultaba la posibilidad de que la Administración Tributaria pudiera combatir el incumplimiento y controlar las maniobras fraudulentas de algunos contribuyentes. El análisis de la problemática llevó al Poder Ejecutivo a entender que era necesario hacer cambios.

Por ello, a partir de 2003 el legislador empezó un proceso de fortalecimiento de la capacidad de la Administración Tributaria de determinar las obligaciones tributarias mediante la aplicación de la determinación sobre base presunta, y para ello desarrolló un marco legal ad hoc que permite bajo condiciones establecidas,

¹ Se encuentran reglas equivalentes en los artículos 53, 54 y 55 del Modelo de Código Tributario publicado por el CIAT en 2015.

y siguiendo un proceso garantista, que la Administración pueda determinar sobre base presunta.

Así, con vigencia desde el 1 de enero de 2004 el Decreto Legislativo n.º 941 introdujo un primer grupo de reformas que sustituyeron y/o modificaron los artículos del 64 al 72-B del Código Tributario. Un segundo grupo de modificaciones y mejoras se introdujo mediante Decreto Legislativo n.º 953. Posterior a ello, el Decreto Legislativo n.º 981 incorporó nuevas presunciones y se convirtió en el paquete final de mejoras.

Las exposiciones de motivos de los decretos señalados justificaban los cambios indicando que estos tenían como finalidad evitar comportamientos defraudatorios, dotar a la Administración Tributaria de mejores herramientas para la determinación de oficio que contribuyan a combatir la evasión tributaria y la informalidad, y fortalecer y superar dificultades técnicas en la determinación de las obligaciones tributarias a fin de esclarecer la capacidad económica de los deudores tributarios.

A la fecha, luego de todas las modificaciones realizadas entre 2003 y 2007, se puede considerar el marco legal de referencia para la determinación de las presunciones como uno de los más robustos de América Latina y el Caribe.

La problemática de determinar la obligación tributaria cuando no existen condiciones de auditabilidad es recurrente en muchos países. CIAT (2015) empieza un primer desarrollo del tema en el artículo 54. En este documento se describe las formas de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. En los comentarios a estos artículos se establece que, como regla, la Administración Tributaria debe preferir la realización de determinaciones sobre base cierta y, de forma excepcional, si no cuenta con todos los elementos necesarios para establecer las bases imponibles de los tributos, podrá recurrir a una determinación indirecta o presunta. En el documento bajo referencia se señala:

Artículo 54. Formas de la determinación.

La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

- a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo;
- b) Sobre base presunta, utilizando cualquiera de los siguientes medios:
 - i. Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
 - ii. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
 - iii. Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

En la visión de los autores del documento, la determinación sobre base cierta constituye “un método de estimación directa, en el que se utilizará la información proveniente de las declaraciones o documentos presentados por los obligados tributarios, los datos consignados en libros y registros y los demás documentos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria” (p. 68).

Diferencias entre la determinación sobre base cierta y presunta:

En Perú, en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4021-2-2003 del 11/7/03 se distingue entre la determinación sobre base cierta y base presunta. El colegiado señala que la diferencia entre ambos procedimientos radica en que, mientras en la determinación sobre base cierta se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, en la determinación sobre base presunta no se cuenta con estos datos, los cuales se obtienen por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de obligaciones tributarias.

Sobre este tema, en Llaque et al. (2023) se señala lo siguiente:

La determinación sobre base presunta suele entenderse como una determinación excepcional, en condiciones normales, si el contribuyente cumple con registrarse ante la Administración; lleva sus libros y registros según las normas sobre la materia² atendiendo en su llevado a los principios y normas de contabilidad que le sea de aplicación, sustenta razonablemente sus operaciones con documentación suficiente y competente; cumple con sus obligaciones de declaración y colabora con procesos de control que se le ha abierto, puede esperar que se le realice una determinación sobre base cierta³.

La referencia a la contabilidad que hemos usado aquí es una referencia amplia a los libros y registros del contribuyente y los elementos adicionales de los que fluye la realización de actividades económicas, su sentido y el monto de estas. Estos elementos pueden ser comprobantes de pago, contratos de compraventa, declaraciones juradas, libros y registros contables, correspondencia comercial, documentación bancaria, entre otros. Para la determinación sobre base cierta estos elementos pueden haber sido proporcionados por el propio contribuyente, proporcionados por terceros u obtenidos directamente por la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad de control y comprobación.

Una característica principal (esencial) de estos elementos es que permiten a la Administración verificar por sí solos o de manera conjunta que **efectivamente existe un hecho generador de obligaciones tributarias**, como por ejemplo la venta de un bien mueble en el país (para efectos del IGV) o la obtención de una renta neta en una empresa (para efectos del Impuesto a la Renta). (p. 21)

Respecto de los elementos que toma en cuenta el fisco para practicar la determinación, en reiterada jurisprudencia se encuentra como criterio que para ser considerados como válidos dichos elementos pueden haber llegado a poder de la Administración por conducto del propio deudor o responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la propia Administración Tributaria (investigación y fiscalización), y, por supuesto, debe permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible; de lo contrario, la determinación será presuntiva⁴.

Así establece también, que existe determinación sobre base cierta cuando la administración dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en lo tocante a su efectividad, sino respecto de la

² Debidamente legalizados y de acuerdo con las formas y condiciones establecidos en las normas registrando en ellos sus operaciones.

³ La administración, como se ha señalado, se encuentra premunida de una serie de facultades que le permiten y facilitan ejercer un control efectivo, en el ejercicio de sus facultades, la Administración puede validar las operaciones de los deudores tributarios y de esta forma confirmar o ajustar su determinación sobre la base de lo efectivamente realizado.

⁴ Se debe considerar que si solo se tiene constancia de la existencia de un hecho generador de obligaciones tributarias, pero no se puede determinar la cuantía de este hecho, no se podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta. Se debe establecer en estos casos si es posible ir a una determinación sobre base presunta.

magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles.

Respecto del artículo en comentario, como ya se indicó, el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamientos, los cuales referimos para conocimiento:

- No procede la determinación sobre base presunta a los sucesores del deudor tributario en caso de fallecimiento, si estos no cumplieron con las obligaciones tributarias formales del causante, toda vez que lo que se les transmite es la obligación sustantiva o de pago (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 993-2-2001).
- Por definición la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 45-3-2002 y Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1403-2-2005).
- Luego de iniciado el procedimiento de fiscalización no cabe la modificación de la información contenida en los libros contables correspondientes al período fiscalizado, por lo que las modificaciones efectuadas por la recurrente luego de iniciado el procedimiento de fiscalización no desvirtúan la determinación sobre base presunta por las omisiones en el Registro de Compras (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6627-1-2004).
- No basta que la Administración Tributaria cite la causal que considera que la faculta a determinar de manera presunta la obligación tributaria, sino que le corresponde acreditar la existencia del hecho real que la habilitaba para recurrir a la determinación presuntiva. En tal sentido, en el caso de la causal establecida en el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario, debió acreditar de forma precisa cuáles son los activos, rentas, ingresos y bienes ocultados por el contribuyente, o cuáles son los pasivos o gastos falsos, ofreciendo las razones técnicas correspondientes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3666-1-2005).
- Los procedimientos de determinación de la obligación tributaria, consignados en los artículos 63 y 64 del Código Tributario, son extensivos para la determinación de omisiones al pago del Impuesto a la Renta y el IGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 288-1-2007).
- La aplicación del procedimiento de determinación sobre base presunta no puede ser discrecional, puesto que constituye un acto reglado. Por ello, solo procede si la presunción y su procedimiento respectivo se encuentran expresamente previstos en el Código Tributario o alguna ley especial. La aplicación de la determinación sobre base cierta requiere del conocimiento y disposición de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, los mismos que permiten, en consecuencia, una apreciación directa y cierta de la materia imponible (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10256-4-2007).
- La rectificación cursada por el contribuyente que tenga por objeto incluir operaciones omitidas en fecha posterior al procedimiento de fiscalización no lo exceptúa de las presunciones de determinación empleadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007).
- Cuando la Administración Tributaria determina la base imponible de la obligación tributaria correspondiente a un determinado período tributario sobre base presunta, no cabe que efectúe reparos sobre base cierta, salvo la diferencia entre lo declarado y lo registrado, pues al monto mayor le sumará la cantidad determinada presuntivamente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12352-2-2007).
- La acotación que la Administración Tributaria realiza sobre base presunta se lleva a cabo bajo el amparo de lo dispuesto en los numerales 2 y 4 del artículo 64 y el artículo 70 del Código Tributario, puesto que tal texto normativo es la norma específica aplicable en materia tributaria. Por ello, no resulta atendible el argumento del contribuyente que refiera que en la legislación peruana y, en específico, en el Código Civil no existen hechos presuntos, por lo que el

pago efectuado en virtud de presunciones se tipifica como un delito por enriquecimiento ilícito (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5203-4-2008).

- Para determinar la obligación tributaria el Código Tributario no ha establecido un orden de prelación en virtud del cual deba privilegiarse la base cierta sobre la base presunta o al revés, por el contrario, se ha recogido la facultad de la Administración para utilizar directamente la determinación sobre base presunta solamente en aquellos casos en que se configure alguna de las causales de presunción previstas en el artículo 64º del citado código, supuesto en el cual la Administración se encontrará facultada para aplicar alguno de los procedimientos de presunción contemplados en los artículos 66º a 72º del mismo código u otras normas con rango de ley (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8970-2-2008).
- Si bien los artículos 63 y 64 del Código Tributario autorizan la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, de la normativa con rango legal se aprecia que no existe una presunción de pago remunerativo sobre la base de hechos vinculados al mismo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12435-1-2008).
- Habida cuenta de que el origen del incremento patrimonial detectado en la fiscalización no fue debidamente sustentado por el contribuyente, tal situación califica como el hecho cierto en virtud del cual la Administración Tributaria se encuentra facultada para aplicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, en específico la presunción legal del incremento patrimonial no justificado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 841-1-2009).
- La determinación sobre base cierta y sobre base presunta se diferencian en que en la primera se conoce de manera directa la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2318-3-2009).
- Para la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta se tiene que conocer de forma directa el supuesto de afectación y los hechos imposables deben ser perceptibles con la sola observación y actuación de documentación. Es nula la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta si la Administración Tributaria ha efectuado dicho procedimiento en mérito de operaciones y ventas de bienes que no tienen sustento y sobre cuya existencia y realidad se discute (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2318-3-2009).
- Para efectuar una determinación sobre base presunta debe existir una causal y además la presunción debe estar establecida en alguna norma legal tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009).
- La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta constituye una herramienta de carácter excepcional a ser empleada por la Administración en la medida que no se cuente con los elementos que permitan efectuar una determinación sobre base cierta, de allí que la actuación de ésta tiene que observar el principio de legalidad, esto es, que los procedimientos y normas deban estar contenidos en la ley y que su desempeño se realice en el marco de la razonabilidad, evitando que su aplicación no conduzca a una distorsión injustificada de la obligación sustancial (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5760-5-2009).
- El artículo 63º del Código Tributario no establece de manera expresa la prohibición de efectuar la determinación conjunta sobre base cierta y base presunta, entendiéndose que este hecho únicamente podría resultar contrario a ley en caso implicara una duplicidad impositiva, es decir, múltiple imposición sobre un mismo hecho imponible (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8453-5-2009).
- Si bien el artículo 63 del Código Tributario no establece expresamente la

prohibición de utilizar simultáneamente la determinación sobre base cierta y base presunta, esto no es procedente si su aplicación genera una distorsión en la imposición, como una doble acotación sobre la base de los mismos elementos, o que se elija un procedimiento presuntivo que por su naturaleza no admita una acotación sobre base cierta, salvo la diferencia entre lo declarado y registrado, puesto que al monto mayor le sumará el reparo determinado presuntamente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7977-3-2009).

- La determinación sobre base cierta a que alude el artículo 63 del Código Tributario deberá ser aplicada en función de los elementos imprescindibles y esenciales para conocer de forma explícita y con certeza la existencia de la obligación tributaria sustancial y la cuantía de tal obligación. La Administración Tributaria no puede justificar el empleo de la determinación sobre base cierta en mérito de indicios o presunciones, toda vez que dicha determinación supone considerar los elementos exhibidos por el deudor o los obtenidos en la incautación, en la medida que permitan conocer directamente el hecho generador de dicha obligación (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8458-5-2009).
- El artículo 42 de la LIGV y el inciso a del numeral 6 del artículo 10 de su reglamento no establecen una causal o supuesto que faculte a la Administración Tributaria a determinar sobre base presunta ni presunción ni un procedimiento para efectuar la determinación sobre base presunta, toda vez que preceptúan una facultad distinta de la Administración Tributaria, como es el caso de estimar el valor de una operación gravada con el IGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009).

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Llaque, F., & Prieto, R. (2023). *Las Presunciones del Código Tributario y del impuesto a la renta*. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
- Tribunal Fiscal. (2008, 22 de julio). Resolución n.º 8970-2-2008. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/2/2008_2_08970.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009a, 18 de junio). Resolución n.º 5760-5-2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/5/2009_5_05760.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009b, 27 de agosto). Resolución n.º 8453-5-2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/5/2009_5_08453.pdf

Artículo 63

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA

Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.



Enrique Martín San Miguel Romero

Comentario

La prescripción como una institución jurídica limita la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, tal como lo precisa el artículo 43¹ de nuestro Código Tributario, debiendo esta ser declarada a pedido del deudor tributario, solicitándola mediante el formulario legalmente establecido², en el cual deberá indicar tratándose de deuda autoliquidada el número de declaración jurada y número de orden, y tratándose de deuda determinada deberá indicar el número de valor, señalando también el período tributario, código de tributo o multa y código de prescripción.

¹ "Artículo 43°.- Plazos de Prescripción

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años".

² "Resolución de Superintendencia No. 178-2011/SUNAT de fecha 28 de junio 2011 la cual autoriza el uso del formulario para solicitar la declaración de prescripción relativa a deuda tributaria por concepto de tributos internos y a la aplicación de sanciones".

Como lo precisa Villegas (2003), la determinación tributaria es “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo y cuál es el importe de la deuda” (p. 395).

En nuestro ordenamiento legal tributario peruano, la determinación de la obligación tributaria por parte del ente administrador del tributo, se encuentra recogida en el numeral 2 del artículo 60³ de nuestro código tributario, precisando que la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros, verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, artículo que está concordado con lo prescrito en el artículo 59⁴ del mismo cuerpo legal⁴, referido al acto para la determinación de la obligación tributaria.

Por lo tanto, la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible que es verificado por la Administración tributaria. En esa línea, asevera Villegas (2002) que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, sino que brinda eficacia a una obligación que existía solo potencialmente desde la configuración del hecho imponible, considerando que la verdadera naturaleza de la determinación es reafirmar que la obligación tributaria nació cuando se produjo el hecho imponible (pp. 400–401).

De acuerdo con lo expuesto, el primer párrafo del artículo 61⁵ del Código Tributario, indica que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarse cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa⁵.

Como puede verse, queda expedita la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria con base a dos formas: base cierta o base presunta.

La determinación sobre base cierta significa que la Administración cuenta con los elementos necesarios para establecer indubitablemente la existencia del hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria, estableciendo con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente y con la información del propio contribuyente.

Sí bien es cierto que nuestro código tributario no establece un orden de prelación para aplicar una u otra base para la determinación, la determinación sobre base cierta es la forma normal que tiene el órgano administrador del tributo para determinar la obligación tributaria.

Así pues, tal como se advierte de la lectura de la norma, y como lo precisa Ziccardi (2003), la determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente (p. 229)."

3 *Artículo 60º.-Inicio de la determinación de la obligación tributaria

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.
2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias."

4 *Artículo 59º.- Determinación de la Obligación tributaria

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".

5 Idem (en relación con el párrafo citado).

Respecto a la base cierta, Fonrouge señala:

La Administración Fiscal conocerá directamente el hecho generador ya que ha detectado todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él. Añade que el caso más frecuente para la utilización de base cierta es la declaración jurada del sujeto pasivo, impugnada por la Administración, la cual origina gracias al conocimiento, siquiera sea en forma imperfecta, de estos elementos y luego del proceso de investigación y fiscalización, la rectificación o el ajuste de la cuantía (citado por Sanabria Ortiz, 1997, p. 242).

Por lo tanto, la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta se realizará tomando en cuenta todos los elementos existentes del deudor tributario; como la declaración jurada, los libros y registros contables, los comprobantes de pago recibidos y emitidos, las guías de remisión, notas de débito y crédito, contratos, entre otros. En esta línea, asevera Navarro Palacios (2012), la base cierta es la forma regular y generalizada para efectuar la determinación tributaria, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma (p. 7).

La otra forma de determinar la obligación tributaria es la presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Por su parte, Eserverri, respecto de la presunción indica:

La presunción es un proceso lógico conforme el cual, creída la existencia de un hecho – el llamado hecho base- se concluye la confirmación de otro que normalmente lo acompaña –el hecho presumido-, sobre el cual se proyectan determinados efectos jurídicos (citado por Carvalho, 2012, p. 266).

La doctrina clasifica las presunciones en lo que respecta a la fuente en presunciones legales y presunciones judiciales (*hominis*), y en lo que respecta a la admisión de prueba en contrario a presunciones *iuris et de iure* o absolutas y presunciones *iuris tantum* o relativas.

Como su nombre lo indica, las presunciones legales son las creadas por el legislador; las presunciones judiciales son las aplicadas en un proceso administrativo o judicial. Las presunciones *iuris et de iure* o absolutas son las que no admiten prueba en contrario y las presunciones *iuris tantum* o relativas; sí admiten prueba en contrario.

Es importante mencionar que el último párrafo del artículo 64° de nuestro código tributario precisa que las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en dicho artículo. En el referido artículo 65° del Código Tributario se establecen las presunciones que puede aplicar la Administración Tributaria para efectos de los tributos que constituyen el sistema tributario nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

Normalmente, la Administración Tributaria debe determinar la obligación tributaria sobre base cierta. Sin embargo, de incurrir en algunos de los supuestos previstos en el artículo 64° del Código Tributario⁶ deberá determinar la obligación tributaria en base presunta.

⁶ El artículo 64° de nuestro código tributario establece 15 supuestos para determinar la obligación tributaria en base presunta.

En el mismo sentido, el “Modelo de Código Tributario del CIAT” (2015), en el numeral 5 de su artículo 54⁷, se refiere a que debe establecerse la ocurrencia de alguna de las causales, para que pueda proceder a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta (p. 68).

Finalmente, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal; la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda, estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

De lo expuesto, se concluye que para efectuar una determinación sobre base cierta debe conocerse: i) Que se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, ii) La oportunidad o momento en el que se produjo y la cuantía de la obligación⁸.

Referencias

- Carvalho, C. (2012). *Ficciones Jurídicas en el Derecho Tributario* (1ra. Ed.). Instituto Pacífico.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní, R. (2009). *Código Tributario comentado*. Juristas Editores.
- Navarro Palacios, I. (2012). *Breves notas acerca de la determinación tributaria sobre base presunta*. Repositorio Instituto Peruano de Derecho Tributario. https://ipdt.org/uploads/docs/4_01_Rev52_INP.pdf
- Sanabria, R. (1997). *Código Tributario y los ilícitos tributarios*. Editorial San Marcos.
- Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.
- Villegas, H. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.
- Ziccardi, H. (2003). *Derecho Tributario Administrativo o formal*. En Tratado de Tributación (T. 1, Vol. 2). Astrea.

⁷ “5. Establecida la ocurrencia de alguna de dichas causales, la administración tributaria podrá proceder a determinar la cuantía de la obligación, aplicando cualquiera de los siguientes medios: los datos y antecedentes que obren en poder de la Administración Tributaria, la comparación de gastos y rendimientos de actividades similares, en el respectivo sector económico, la variación de los módulos que corresponden a los obligados tributarios, en supuestos similares, etc.”.

⁸ RTF n.º 06415–10–2016 precedente de observancia obligatoria, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 12 de Agosto de 2016.

Artículo 64

SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.
2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.
4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.
5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.
6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de Ley.

7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.
8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.
9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.
10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.
11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.
12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.
13. Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas. Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral, son aquéllas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.
14. El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría.
15. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo.

Comentario

Este artículo del Código Tributario peruano establece las condiciones específicas bajo las cuales la Administración Tributaria (SUNAT) puede determinar el impuesto a pagar por un contribuyente utilizando el método de la base presunta, tipo de determinación que se emplea cuando no existen pruebas directas o completas de la obligación tributaria, y se recurre a indicios o presunciones legales para estimar el monto del impuesto.

Este artículo es fundamental para garantizar la recaudación de impuestos y evitar la evasión tributaria. Al establecer criterios claros para aplicar la base presunta, la SUNAT cuenta con una herramienta legal para determinar la obligación tributaria en situaciones donde la información proporcionada por el contribuyente es insuficiente o no confiable.

Para los contribuyentes, este artículo significa que deben cumplir estrictamente con sus obligaciones tributarias y mantener un comportamiento adecuado en sus negocios. Si se encuentran en alguna de las situaciones descritas en el artículo, podrían verse afectados por una determinación de impuestos con base en presunciones, lo que podría resultar en el pago de mayores tributos y posibles sanciones.

Las causales de determinación sobre base presunta ya estaban recogidas en el código de 1992 y se mantuvieron sin mayores cambios, salvo ajustes técnicos en el código de 1994. En 1998 el numeral 6 fue sustituido por un nuevo supuesto: "Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de Ley". Se consideró igualmente necesario precisar como último párrafo que "las presunciones a que se refiere el Artículo 65 solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo".

En la reforma de 2004 se modificaron los numerales 3 y 8 para solucionar las debilidades que se habían detectado desde la reforma de 1994. Se introdujeron también en esta reforma los numerales 11 y 12 a fin de establecer como supuestos de determinación sobre base presunta la condición de no habido del contribuyente y el transporte de pasajeros sin la documentación que corresponde llevar. Los ajustes buscaban reforzar la capacidad de control y superar las malas prácticas de los contribuyentes generando un disuasivo importante a su comportamiento.

Igualmente se introdujo el numeral 10 para incluir el supuesto de que se detecte la remisión o transporte de bienes sin la documentación de soporte o con documentos inadecuados o que carezcan de validez. En 2007 se incorporaron los numerales 13, 14 y 15 para permitir la aplicación de presunciones ante supuestos vinculados a la actividad de casinos y máquinas tragamonedas, y por la detección de trabajadores no declarados.

Lo importante de este artículo es la exigencia de que el fisco, para realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, debe sustentar que el contribuyente ha incurrido en algunos de los supuestos o causales establecidas en el artículo 64 del Código Tributario. Dichos supuestos deben estar debidamente probados y demostrados.

Sin perjuicio de lo anterior, el simple hecho de que se configure un supuesto no implica necesariamente que la Administración Tributaria practique una determinación presuntiva. En Llaque y Prieto (2023) se señala lo siguiente:

así por ejemplo si se verifica que el Libro Mayor, no fue legalizado conforme lo establecen las normas legales (supuesto comprendido en el numeral 8 del Artículo 64° del Código Tributario), ello no implicará la aplicación de algún procedimiento de determinación sobre base presunta, en la medida que se basa en los libros y registros de ventas y compras existentes, así como la documentación sustentatoria, la Administración Tributaria puede determinar directamente el Impuesto General a las Ventas, fuera de que no contamos con los indicios que conlleven a determinar el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía y con ello aplicar alguno de los procedimientos presuntivos establecidos por ley. (p. 27)

En Perú, los precedentes y jurisprudencia del Tribunal Fiscal han dejado sentada la En Perú, los precedentes y jurisprudencia del Tribunal Fiscal han dejado sentada la necesidad de que la determinación presunta respete el derecho de defensa de los administrados y que la Administración debe motivar sus actos, y que no existe prevalencia u orden de prelación entre los procedimientos de determinación que puede emplear la Administración Tributaria, sea esta sobre base cierta o base presunta, indicándose únicamente los supuestos que permiten a la Administración hacer uso de alguna de ellas, con lo cual es suficiente que se incurra en alguna causal del artículo 64 para poder aplicar la determinación sobre base presunta.

Las causales consisten en situaciones de hecho específicas cuya ocurrencia no se presta a discusión. Sin embargo, la causal del inciso 2 es una excepción, ya que se refiere a una situación de hecho genérica y puede abarcar diferentes hipótesis. Por esta razón, es la causal que se configura con mayor frecuencia. Los precedentes jurisprudenciales señalan que para que se configure la causal contenida en el inciso 2, basta con que la declaración presentada por el deudor tributario suscite dudas. No es necesario acreditar ningún hecho cierto; es suficiente con que la declaración presentada o la documentación sustentatoria de la determinación efectuada por el deudor tributario ofrezca dudas. Para ello, debe identificarse cuál es la documentación relacionada con la deuda tributaria que genera dudas en la Administración.

Se ha considerado que se genera dudas cuando el saldo final de mercaderías declarado no coincide con el determinado según el inventario físico; existe diferencia entre el margen de utilidad bruta declarado y el establecido con base en comprobantes de pago de las compras y ventas, que constituyen una muestra representativa; existen diferencias entre los depósitos realizados por el contribuyente en sus cuentas bancarias y los depósitos sustentados; existen diferencias entre el contenido de los estados financieros según la declaración jurada anual del impuesto a la renta y el contenido de los estados financieros según el libro de inventarios y balances.

En los casos resueltos por tribunales administrativos y jurisdiccionales se han ventilado casos en los que se han definido diversos criterios con respecto a la aplicación de las presunciones. Así, en casos en los que no se acrediten los aportes en un aumento de capital se podrá presumir la existencia de ventas no declaradas por reparos al gasto por servicios no fehacientes; por registros contables no sustentados, en caso de asientos de diario sin glosa ni sustento; por diferencias entre el importe de las compras detectadas a través de declaraciones solicitadas por la SUNAT y los registros contables del contribuyente, previa corroboración de que los datos recogidos son correctos a partir de cruces de información posterior; o por servicios prestados por proveedores que constaban en recibos por honorarios pero no eran fehacientes.

La aplicación de la determinación sobre base presunta, supeditada a la existencia de factores habilitantes, también se ha tratado en CIAT (2015, pp. 68–69). En este

documento se señala que la “determinación de la obligación sobre base presunta no es discrecional para la Administración Tributaria, sino que está supeditada a establecer la existencia de cualquiera de las causales que habilitan su utilización” (p. 68).

El modelo del Código Tributario del CIAT (Alink, & Van Kommer, 2011) establece las causales para iniciar la determinación sobre base presunta, las cuales están consideradas en el artículo 55:

Artículo 55. Determinación sobre base presunta.

1. La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta, cuando los obligados tributarios o terceros responsables:
 - a) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.
 - b) No presenten los libros de contabilidad y los registros tributarios, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.
 - c) No presenten las declaraciones, dentro del plazo en que. La Administración Tributaria se los hubiere requerido.
 - d) Se dé alguna de las siguientes irregularidades:
 - i. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo.
 - ii. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - iii. Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
2. Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno.

...

Artículo 89. Presunciones.

Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que ellas expresamente lo prohíban. (pp. 68–92).

Tal como se aprecia en el artículo 55 del modelo de Código Tributario del CIAT, se encuentran las causales que permiten a la Administración Tributaria determinar la obligación tributaria de forma estimativa o presunta. La norma señala el carácter excepcional al considerar

aquellas situaciones que impiden a la Administración Tributaria poder establecer de manera directa, completa y cierta la realización de los hechos imponibles y la cuantificación de las bases de cálculo, tales como el que los obligados tributarios se opongan u obstaculicen los actos de fiscalización, el que no se cuenta con los libros contables o registros tributarios, el que se omitan el registro de operaciones en los referidos libros o registros. (CIAT, 2015, p. 69)

El documento sugiere que se establezca adicionalmente reglas que impidan que los obligados tributarios fueren la aplicación de determinaciones presuntas con la finalidad de que estos eviten la determinación sobre base cierta. En tanto esta última pudiera establecer una liquidación mayor de la obligación tributaria, la regla considera que en estos casos subsiste la obligación de pagar la diferencia entre el monto del tributo establecido por base presunta y aquel que se determine sobre base cierta.

El CIAT también recomienda que como regla general las presunciones adoptadas en las normas tributarias “deben entenderse como presunciones que admiten prueba en contra, excepto en los casos en que expresamente se establezca que la presunción es de derecho y, consecuentemente, no se admite prueba en contra” (p. 92).

Por su parte, la SUNAT ha emitido informes sentando posiciones institucionales ante consultas referidas al presente artículo, considerando los siguientes pronunciamientos:

- Para efectos de determinar la existencia de la causal prevista en el numeral 1 del artículo 64° del TUO del Código Tributario, a fin de calcular la deuda tributaria sobre base presunta, no deberá considerarse a las declaraciones informativas ni a las determinativas que no guarden relación con los tributos cuya determinación por parte del deudor tributario sea fiscalizada por la Administración Tributaria. Así también señala que, para la configuración de la causal antes mencionada será necesario que la Administración emita y notifique al deudor un acto administrativo requiriendo la presentación de las declaraciones omitidas, otorgando un plazo para dicha presentación. En ese sentido, no será suficiente que la Administración Tributaria haya detectado que las aludidas declaraciones no fueron presentadas dentro del plazo establecido en los cronogramas aprobados al amparo de lo dispuesto en el artículo 29° del TUO del Código Tributario (Informe n.º 192-2003-SUNAT/2B0000).

Con relación a la causal a que hace referencia el numeral 6 del artículo 64° del TUO del Código Tributario, resulta suficiente la existencia de un Acta Probatoria levantada en algún mes comprendido dentro del procedimiento de fiscalización, entendiéndose que este se realiza de enero a diciembre de un ejercicio, a fin de que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los períodos tributarios sujetos a fiscalización. Asimismo, resulta suficiente que la Administración Tributaria constata la existencia de cualesquiera de las causales a que hacen referencia los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 8 y 9 del artículo 64° del TUO del Código Tributario por lo menos en uno de los períodos tributarios mensuales comprendidos en el procedimiento de fiscalización, a fin de que ésta pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los períodos tributarios sujetos a fiscalización. Por otro lado señala que no existe impedimento para que la Administración Tributaria utilice la metodología establecida en los artículos 66° y 67° del TUO del Código Tributario, para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, aun cuando se hubieran registrado las omisiones en otros libros o registros contables, tales como el Libro Diario o Libro Caja, salvo que las mismas hayan sido consignadas en las respectivas declaraciones (Informe n.º 219-2003-SUNAT/2B0000).

El Tribunal Fiscal y en el Poder Judicial se han tenido pronunciamientos vinculados al artículo en comentario, en donde señala situaciones que pueden considerarse como causales para la determinación sobre base presunta.

Es importante destacar que algunas causales no pueden vincularse a un mes específico del ejercicio (por ejemplo, faltantes de inventario), mientras que otras

sí (por ejemplo, omisión de emisión de comprobantes de pago). En el primer caso, la determinación sobre base presunta se aplica a todo el ejercicio. En cuanto al IGV, se debe atribuir el mayor ingreso a los distintos meses según lo normado o, en su defecto, en proporción a los ingresos declarados en cada mes. También se ha establecido como precedente que la aplicación de una determinada causal o procedimiento solo es procedente si estaba vigente cuando ocurrieron los hechos que justifican su aplicación.

Por otro lado, si la resolución de determinación sobre base presunta señala como base legal un inciso del artículo 64 y en la reclamación o apelación se establece que esa causal no se ha configurado pero sí otra prevista en ese artículo, salvo que se trate de un error material, debe dejarse sin efecto el reparo, ya que en la reclamación no puede modificarse el fundamento del mismo.

Referencias

- Alink, M., & Van Kommer, V. (2011). Manual de Administración Tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Llaque, F., & Prieto, R. (2023). Las Presunciones del Código Tributario y del impuesto a la renta. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2003, 19 de junio). Informe n.º 192-2003-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i1922003.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2003, 23 de julio). Informe n.º 219-2003-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2192003.htm>
- Tribunal Fiscal. (2007, 7 de diciembre). Resolución n.º 11663-3-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_11663.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 27 de diciembre). Resolución n.º 12352-2-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/2/2007_2_12352.pdf

Artículo 65

PRESUNCIONES

La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.
2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.
3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
4. Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
5. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.
6. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.
7. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.
8. Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.
9. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.
10. Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.
11. Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas.

12. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores.

13. Otras previstas por leyes especiales.

La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

 **Fredy Richard Llaque Sánchez**

Comentario

El artículo 65, modificado por los decretos legislativos n.ºs 941 y 981, hace un inventario de las presunciones que, además de las previstas en otras leyes, pueden ser utilizadas por la Administración para determinar las ventas o ingresos del contribuyente.

El conjunto de presunciones tributarias establecido en este artículo forma parte del set de herramientas que la administración tributaria peruana (SUNAT) utiliza para determinar la obligación tributaria de los contribuyentes en aquellos casos en los que la información proporcionada es insuficiente, incompleta o, incluso, falsa. Estas presunciones, al ser establecidas legalmente, generan una carga probatoria a favor de la Administración, lo que significa que el contribuyente deberá demostrar que los hechos presumidos no ocurrieron.

Estas presunciones tributarias tienen como objetivo principal combatir la evasión fiscal y garantizar la correcta determinación de la base imponible. Sin embargo, su aplicación debe ser cuidadosa y ajustada a los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

El artículo bajo comentario incluye el listado de presunciones reguladas en el Código Tributario y se refiere a las demás presunciones establecidas en otras normas. Se debe recordar que las presunciones no solo están contenidas en el Código Tributario, sino que también se han usado en la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Nuevo RUS y la Ley del IGV.

Lo anterior explica el numeral 13 de este artículo, una referencia abierta a las demás presunciones establecidas en otras normas, disposición que se entiende como una referencia directa a la Ley del Impuesto a la Renta (TUO aprobado por Decreto Supremo n.º 054-99-EF y sus modificaciones). Específicamente en los artículos del 91 al 93 se regula la determinación de la renta neta sobre base presunta por incremento patrimonial no justificado y por aplicación de promedios, coeficientes y porcentajes. Asimismo, el Nuevo Régimen Único Simplificado regulado por el Decreto Legislativo n.º 937, artículo 18, norma los procedimientos de determinación sobre base presunta aplicables en dicho régimen, así como sus efectos.

Cada una de las posibilidades de determinación enfrenta un tipo de incumplimiento específico: el de aquel que no registra, exhibe o declara el verdadero nivel de ventas; el que no registra o declara el verdadero nivel de compras; el que subdeclara ventas que son determinadas en control directo (punto fijo); el que recorta inventarios en libros; el que no declara o registra patrimonio; el que mantiene diferencias entre sus ingresos y los depósitos en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero; el que subdeclara producción; entre otros.

Se debe resaltar el último párrafo que habilita a la aplicación de las presunciones en general a todos los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional. Lo

mencionado solo es válido en la medida que los efectos que de esta se deriven puedan estar comprendidos como hipótesis de incidencia tributaria en otros tributos. Este tema ha sido desarrollado con mucha más precisión por el legislador en el artículo 65-A, en tanto que con esta referencia general quedaba abierta la aplicación discrecional de la norma.

El último párrafo del artículo 64 establece que “Las presunciones a que se refiere el artículo 65 sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo”. Según esta regla, se admite prueba en contrario para los supuestos del artículo 65 que permiten la aplicación de los distintos procedimientos de determinación sobre base presunta previstos en los artículos del 66 al 72-D. Lo que no admite prueba en contrario es la presunción (base imponible presunta) que resulta de la correcta aplicación de dichos procedimientos.

La legalidad y validez del procedimiento aplicado dependen de que se haya configurado el supuesto que lo habilita y de que su desarrollo se realice según lo previsto en el dispositivo correspondiente. Si la causal de determinación sobre base presunta está acreditada, pero el procedimiento seguido es nulo por no haberse observado lo dispuesto en el Código Tributario, la Administración está autorizada a realizar una nueva determinación observando el procedimiento establecido.

Ya hemos visto que la aplicación de las presunciones requiere de la existencia de indicios o hechos conocidos para inferir la existencia de otros hechos no probados directamente. En este artículo se recogen situaciones en las que es “evidente” que el comportamiento del deudor tributario busca impedir una determinación sobre base cierta. Sin perjuicio de lo anterior, el legislador, a fin de garantizar la seguridad jurídica, señala expresamente cuáles son las situaciones en las que se puede aplicar la determinación presunta. Por ello resulta necesario dotar a la Administración Tributaria de la capacidad de determinar los tributos debidos por el deudor tributario usando presunciones. También se señala que los resultados de la aplicación de las presunciones pueden adicionalmente generar la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones del Código Tributario.

La posibilidad de aplicar presunciones genera una presión a los contribuyentes a llevar los asuntos de los negocios con la diligencia debida. Si llevan su contabilidad de manera detallada y precisa poco tienen que temer de la posibilidad de que se les aplique una presunción. Para la SUNAT, las presunciones son una herramienta importante para combatir la evasión fiscal, y en esa línea las aplica con mucha prudencia y respetando los derechos de los contribuyentes.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006, 17 de julio). Informe n.º 135-2007-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1352007.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009, 15 de junio). Informe n.º 100-2009-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i100-2009.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2010, 31 de mayo). Informe n.º 071-2010-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i071-2010.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016, 27 de junio). Informe n.º 117-2016-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i117-2016.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017, 16 de marzo). Informe n.º 032-2017-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i032-2017.pdf>

Artículo 65-A

EFFECTOS EN LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES

La determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los La determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas, ingresos o remuneraciones presuntas que sea distinta:

- a. Para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

- b. Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, incluidos aquellos del Régimen MYPE Tributario, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda.

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2. y 8. del artículo 65° se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

La determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

i. Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos impuestos.

ii. Cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.

iii. Cuando el contribuyente realizara operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría. Es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) de este artículo, cuando corresponda.

Tratándose de deudores tributarios que explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

- c. La aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
- d. Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados incrementarán, para la determinación del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando corresponda, las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Para efectos de la determinación señalada en el presente inciso será de aplicación, en lo que fuera pertinente, lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del presente artículo.

- e. Para efectos del Nuevo Régimen Único Simplificado, se aplicarán las normas que regulan dicho régimen.
- f. Para el caso del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el Ingreso Neto Mensual.

En el caso de contribuyentes que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General de conformidad a lo normado en el Impuesto a la Renta, se procederá de acuerdo a lo señalado en los incisos a) al e) del presente artículo.

Comentario

El artículo 65-A del Código Tributario busca explicitar los efectos que tendría en los diferentes impuestos los ingresos y ventas omitidas resultantes de la aplicación de algún procedimiento presuntivo.

Como regla general, a efectos de aplicar las presunciones se requiere partir de los libros contables. Estos se constituyen en pruebas que pueden obrar a favor o en contra del contribuyente. En principio debe evaluarse los libros a fin de establecer si son válidos para sustentar las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente. Está la posibilidad de que sean inconsistentes; sin embargo, cuando corresponda, se parte de ellos para la aplicación de las presunciones. Solo en caso de que estos no existan se deben considerar los importes consignados en la declaración jurada.

En este artículo se distingue, a efectos de la Determinación del Impuesto a la Renta, entre los perceptores de rentas de tercera categoría (régimen general y mype) del resto de contribuyentes (perceptores de la renta neta global, renta neta de fuente extranjera o mixtas).

La determinación de rentas presuntas tendrá efectos automáticos en la determinación del impuesto general a las ventas o impuesto selectivo al consumo, lo que en buena cuenta implica que cualquier determinación de rentas presuntas al amparo de los procedimientos de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta generará los efectos correspondientes en el IGV o ISC, dependiendo de si el contribuyente realiza operaciones gravadas, exoneradas o inafectas, de tal manera que:

- Cuando el contribuyente realice exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el impuesto general a las ventas o impuesto selectivo al consumo no se computarán efectos en dichos impuestos.
- Cuando el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas, exoneradas y/o inafectas con el impuesto general a las ventas o impuesto selectivo al consumo se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.
- Cuando el contribuyente realice operaciones de exportación se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

En el artículo 65-A se dispone que la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno. Como consecuencia se puede concluir que las ventas omitidas no se incluirán para el cálculo de la prorrata establecida en el numeral 6.2 del artículo 6 del Decreto Supremo n.º 029-94 y modificatorias (sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas).

También se establece que, como regla general, no procede la deducción del costo computable para efectos del impuesto a la renta, a excepción de los casos a los que se refieren los incisos 2 y 8 del artículo 65. En estas circunstancias sí se admite la deducción del costo de las compras no registradas o no declaradas.

En el caso de quienes explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del impuesto a la renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría.

A fin de simplificar el proceso, el legislador ha adoptado algunas reglas para los contribuyentes en atención al tipo de renta y fuente de la misma. Así, se señala

que para los deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados de manera presunta formarán parte de la renta neta global.

También se ha considerado el caso de aquellos que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y, a su vez, obtengan rentas de tercera categoría. En este caso se ha dispuesto que las ventas o los ingresos omitidos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría.

La norma también desarrolla disposiciones al efecto que tienen las presunciones en los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría, en la determinación de los ingresos para contribuyentes que se encuentran en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, y para quienes están acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado y al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.

Respecto de este artículo, el Tribunal Fiscal ha tenido pronunciamientos vinculados a los supuestos señalados en la norma. Tenemos los siguientes:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01980–3–2012
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01479–10–2013 [Precedente de Observancia Obligatoria]
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05719–1–2016

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2012, 7 de febrero). Resolución n.º 01980–3–2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/3/2012_3_01980.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016, 17 de junio). Resolución n.º 05719–1–2016. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_05719.pdf

Artículo 66

RESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE VENTAS O LIBRO DE INGRESOS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO Y/O LIBRO

Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos declarados en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

También se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores a:

1. Los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.
2. Los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta.

El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo a los párrafos anteriores, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones.

En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán éstas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registrados o declarados, según corresponda.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

En general, para la aplicación de todas las presunciones se debe establecer el o los supuestos señalados en el artículo 64 del Código Tributario que habilitan la aplicación de la presunción. Asimismo, se debe comprobar los hechos ciertos que posibilitan practicar la presunción.

En este artículo se observa que el hecho cierto también es considerado como supuesto, tal como lo establecen los numerales 2 y 4 del referido artículo, según sea el caso particular. Así, de comprobarse la omisión en el Registro de Ventas, el Libro de Ingresos o, en su defecto, las Declaraciones Juradas, se tendría por establecido el supuesto, y para conformarse como un hecho cierto (indicio) que infiera un procedimiento presuntivo, las omisiones detectadas deberán producirse en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10 %) de las ventas o los ingresos registrados o declarados en dichos meses.

Se debe entender que las omisiones comprobadas en el Registro de Ventas o Libro de Ingresos, a las que hace referencia el artículo 66 del Código Tributario, corresponden a la omisión en la anotación en dicho registro o libro de los comprobantes de pago de ventas u otro tipo de documento que acredite la existencia de ventas o ingresos.

Por lo anterior, en las siguientes situaciones no se estaría frente a supuestos contemplados o previstos en el alcance del presente artículo:

- El registro de comprobantes de pago u otros documentos que sustenten ventas o ingresos por montos menores, vale decir, la subvaluación, debido a que esta es materia de ajuste aplicando las disposiciones previstas en el artículo 42 de la Ley del IGV y los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sus normas reglamentarias.
- El registro de comprobantes de pago de ventas en periodos tributarios distintos a los fiscalizados, es decir, diferimiento de ventas, puesto que no

existe omisión en el registro, según criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 606-4-2000.

- Tampoco sería aplicable la presunción cuando el contribuyente, a pesar de no haber registrado los comprobantes de pago de ventas, haya incluido estos ingresos por ventas en su declaración pago mensual del IGV y de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, según criterio del Informe n.º 215-2003-SUNAT/2B0000.

En el segundo párrafo del artículo 66 del Código Tributario se regula la actuación en los casos en los que el deudor tributario no cumple con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos. En este caso se ha establecido que el monto de las ventas o ingresos omitidos se determina comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses.

El legislador ha considerado para la aplicación de este procedimiento presuntivo las situaciones en las cuales los deudores tributarios deciden no presentar o exhibir sus libros y/o registros contables a fin de imposibilitar su aplicación, para lo cual está permitido usar sus declaraciones juradas. Se debe recordar que la SUNAT puede detectar ventas sobre la base de la información proporcionada por terceros o a través de las declaraciones informativas, y por ello está en condiciones de establecer ingresos o ventas y la consistencia de la declaración del contribuyente, la cual puede ajustarse si es necesario.

Como consecuencia de lo anterior se encuentran determinadas reglas de trabajo. Si la contribuyente consigna "cero" en su declaración jurada en algún mes del período en revisión, y si en dicho mes no se han hallado omisiones, no se podrá realizar incremento alguno, pero si se han hallado omisiones el incremento lo constituirán las referidas omisiones. Si, por otro lado, en algún mes del período requerido se encontrase el contribuyente omiso a la presentación de la declaración jurada, por dicho mes no se podrá determinar incremento alguno. Asimismo, si en dicho mes se comprobasen omisiones, este no podrá ser considerado como uno de los cuatro meses para la determinación del porcentaje de omisión.

En el caso de los generadores de rentas de cuarta categoría, y considerando que para este tipo de renta se utiliza el criterio de lo percibido, se debe comprobar la percepción del ingreso por parte del contribuyente para determinar la existencia de la omisión.

Esta presunción no resulta aplicable en aquellos casos en que el contribuyente no cumpla con presentar y/o exhibir el libro de ingresos y no haya presentado declaraciones por el pago a cuenta del impuesto a la renta. Para este impuesto es aplicable lo establecido en el inciso b del artículo 65-A del Código Tributario. Así, las omisiones determinadas se consideran renta neta de tercera categoría del ejercicio correspondiente.

El procedimiento señalado en el artículo 66 del Código Tributario no es aplicable para los contribuyentes acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), por cuanto no llevan ni se encuentran obligados a llevar libros de contabilidad —entre estos el Registro de Ventas—. Además, para determinar esta presunción se requiere comprobar el no registro de los comprobantes de pago de ventas.

Se debe señalar que en los papeles de trabajo de fiscalización deben obrar las pruebas suficientes y apropiadas que sustenten el reparo por omisión en el Registro de Ventas, criterio que ha sido recogido por el Tribunal Fiscal. El colegiado considera que debe acreditarse en los papeles de trabajo que los comprobantes observados no fueron registrados por el contribuyente.

Respecto de este artículo, el Tribunal Fiscal ha emitido algunos pronunciamientos que se detallan a continuación:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 742-2-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 111-3-2002
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3804-2-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 430-1-2005
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12352-2-2007

El Poder Judicial también emitió un pronunciamiento sobre el contenido del artículo en comentario: la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 002489-2002 (Séptima Sala).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2007, 27 de diciembre). Resolución n.º 12352-2-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/2/2007_2_12352.pdf

Artículo 67

PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO

Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, se incrementarán las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento, de acuerdo a lo siguiente:

a) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo al primer párrafo del presente inciso, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontraron omisiones.

b) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean menores al diez por ciento (10%) de las compras, el monto del incremento de las ventas o ingresos en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En aquellos casos en que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el Registro de Compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración a través de la información obtenida por terceros en dichos meses. El porcentaje de omisiones mencionado en los incisos a) y b) del presente artículo se obtendrá, en este caso, de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración tributaria por comprobación mediante el procedimiento antes citado, entre el monto de las compras declaradas en dichos meses.

También se podrá aplicar cualesquiera de los procedimientos descritos en los incisos anteriores, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Las omisiones comprobadas en el Registro de Compras o Proveedores están referidas a la no anotación en el Registro de Compras y/o Proveedores de los comprobantes de pago y/o documentos que sustenten compras o adquisiciones destinadas a las operaciones de venta y/o prestación de servicios.

Por lo anterior, esta presunción no se aplicaría a los casos en los que las omisiones al registro de comprobantes de pago u otros documentos sean consecuencias de ajustes de valor, subvaluación o sobrevaluación, como resultado de aplicar las disposiciones previstas en el artículo 42 de la Ley del IGV y los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sus normas reglamentarias. Tampoco sería de aplicación en el caso del registro del o de los comprobantes de pago de compras, en periodos tributarios que no corresponden, es decir, diferimiento de compras, debido a que no existe omisión en el registro.

No todas las omisiones en el Registro de Compras implican que se establezca la presunción del artículo 67 del Código Tributario; por ejemplo, en el caso de

compras de activo fijo que no se ha vendido, gastos de mantenimiento de oficina o gastos personales de los directivos de la empresa. En general, en estos casos no se está frente a adquisiciones directamente relacionadas con la generación de ingresos o ventas, por lo que la presunción de ventas no sería correcta. El diseño de la presunción implica que las compras sobre las que se determine la presunción se deben encontrar relacionadas con el giro o actividad de la empresa o contribuyente y/o deben permitir generar ventas o ingresos de forma directa.

Lo anterior no es absoluto, puesto que se podría estar frente a casos de compras falsas o de líneas de comercialización no declaradas. Evaluar la razonabilidad, volumen y frecuencia permite clarificar los indicios sobre el destino final.

Sin perjuicio de lo anterior, se podría ser sustento para la aplicación de otras presunciones; por ejemplo, la de ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (artículo 70 del Código Tributario) o la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias (artículo 72-A del Código Tributario).

Tal cual se aprecia de la fórmula legal, el penúltimo párrafo del artículo 67 establece que en aquellos casos en los que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de compras, el monto de las compras omitidas se determinará comparando el total de compras mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario en dichos meses.

Al igual que en el caso anterior, el legislador ha considerado para la aplicación de este procedimiento presuntivo las situaciones en las cuales los deudores tributarios deciden no presentar o exhibir sus libros y/o registros contables a fin de imposibilitar su aplicación. Por tal motivo, la norma prevé la posibilidad de determinar las ventas o ingresos presuntos mediante la comparación del total de compras mensuales comprobadas por la Administración Tributaria y el monto de las compras declaradas por el deudor tributario en dichos meses, a falta de registros contables.

En los casos en los que el deudor tributario en algún mes consigna “cero” en su declaración jurada del periodo en revisión, y si en dicho mes no se han hallado omisiones, no se podrá realizar incremento alguno; no obstante, si se han hallado omisiones, el incremento lo constituirán las referidas omisiones.

Por otro lado, si en algún mes del periodo requerido se encontrase el contribuyente omiso a la presentación de la declaración jurada, por dicho mes no se podrá determinar incremento alguno. Asimismo, si en dicho mes se comprobasen omisiones, este no podrá ser considerado como uno de los cuatro meses para la determinación del porcentaje de omisión. Las omisiones deben ser encontradas en cuatro meses. Este es un límite mínimo para la detección de la presunción y constituye una exigencia legal según lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 242-1-2009.

En el procedimiento se establece que el monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el índice calculado sobre la base del margen de utilidad bruta. En estos casos, el legislador, al igual que en la presunción anterior, privilegia la determinación sobre la base cierta. No tendría sentido que no sea de esa forma, tal cual ha sido confirmado por el colegiado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000.

El procedimiento presuntivo requiere del cálculo de un índice calculado sobre la base del margen de utilidad bruta, el cual debe ser aplicado a las compras omitidas. En la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000 se recuerda que el margen debe ser obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o sobre la base de

las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar⁵⁶, en el caso de que el contribuyente sea omiso a la presentación de la declaración jurada. En este tema la SUNAT ha señalado en el Informe n.º 187-2009-SUNAT/2B0000 que en todos los casos se debe tomar el índice que resulte mayor.

A fin de establecer cuáles son las empresas o negocios de giro y/o actividad similar a tomar en cuenta se utilizan los criterios señalados en el último párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta y en los incisos a, b y c del artículo 61 del Decreto Supremo n.º 134-2004-EF. En caso de no existir empresas o personas de acuerdo con dichas condiciones, se tomarán tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme-CIIU. Estos criterios han sido establecidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.ºs 13130-8-2010, 2893-3-2009, 242-1-2009 y 6040-7-2007.

Respecto de los contribuyentes acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS) y el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) se utilizan las mismas reglas que aplican en la presunción del artículo 66 del Código Tributario, lo cual se ha aceptado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10229-4-2001. Así, en tanto el artículo 67 del Código Tributario asume como requisito para su aplicación que el contribuyente fiscalizado se encuentre obligado a llevar un Registro de Compras, obligación que no corresponde a los sujetos acogidos al Régimen Único Simplificado (NRUS), cualquier determinación sobre base presunta que pudiera efectuarse vulnera lo dispuesto en dicho dispositivo legal (criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0472-3-2000).

La determinación presunta realizada en este artículo no permite emitir la multa tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario ("omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores").

En el caso de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del impuesto a la renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda, según se establece en los artículos previos, procede la deducción del costo computable para efectos del impuesto a la renta. Sin embargo, en la determinación del IGV no se tomará en cuenta el crédito fiscal de las facturas de compras no registradas y/o no declaradas (inciso a del artículo 65-A del Código Tributario).

Respecto de este artículo, la SUNAT ha emitido el Informe n.º 187-2009-SUNAT/2B0000 señalando lo siguiente:

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el inciso b del primer párrafo del artículo 67 del TUO del Código Tributario, se tomará en consideración la última Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que hubiera sido presentada por el propio contribuyente o por otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, según corresponda, en el ejercicio materia de fiscalización.

Así también, el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamientos al respecto:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 32-3-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 359-3-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10229-4-2001
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1286-1-2006
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4396-1-2006

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6040-7-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06040-7-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10154-3-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10915-4-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 242-1-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2893-3-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3157-1-2009

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009, 15 de setiembre). Informe n.º 187-2009-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i187-2009.htm>

Artículo 67-A

PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS EN CASO DE OMISOS

Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de “cero”, o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:

- i. El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o,
- ii. El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

Tratándose de ventas o ingresos omitidos, se imputarán como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontraron las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o ingresos que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4) sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. En ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo.

Tratándose de compras omitidas, se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente o la obtenida de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar del último ejercicio gravable vencido. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta,

el monto que se adicionará será el porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de relacionar las ventas determinadas que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4).



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Esta presunción es de aplicación cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo este realizado operaciones gravadas es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones o presenta dichas declaraciones, pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de "cero", o no consigna cifra alguna.

La presunción es de aplicación tanto al deudor tributario que no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria como a aquel que está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

Se exige igualmente un mínimo de meses con omisiones para proyectar los ingresos a los otros periodos, sin perjuicio de la acotación de los mayores ingresos ciertos determinados. La norma dispone que en ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo. Para el caso de compras omitidas se establece un procedimiento similar al del artículo 67.

La carga de la prueba de que se está frente a un omiso recae en la Administración Tributaria. Esta puede tomar conocimiento a través de denuncias o de la realización de cruces de información, sin perjuicio de lo cual su obligación es comprobar que el deudor tributario ha omitido declarar ingresos o ventas.

Según ha establecido el Tribunal Fiscal, no es suficiente solicitar un reporte de las operaciones de venta efectuadas por el deudor tributario, sino que se debe probar la fehaciencia de la operación¹ o comprobar que la operación se ha realizado y documentar razonablemente esta situación. La documentación no solo incluye copia de los documentos y documentación de soporte, sino que también debe poder contrastar contra el sistema contable del contribuyente, si esto fuera posible. Igualmente, en cuanto corresponda, debería poder verificar la forma de pago de la operación.

Sin embargo, si esto no es posible porque no se ha podido obtener más documentación sustentatoria adicional al propio comprobante de pago omitido debe verificarse por lo menos el registro contable de esta operación en los libros y registros contables del adquirente o usuario.

Puede haber casos en los cuales el contribuyente repudia la compra y alega que un tercero ha efectuado operaciones comerciales tomando su nombre y número de RUC. Si bien este argumento es atendible, la Administración ha venido rechazado este sustento salvo que exista una sentencia judicial en la cual se determine que dichas operaciones no fueron realizadas por el contribuyente fiscalizado, sino por el tercero denunciado (a quien adicionalmente se tendría que fiscalizar).

¹ Resoluciones del Tribunal Fiscal n.os 10915-4-2007 (14/11/2007), 10154-3-2007 (26/10/2007) y 8984-2-2007 (25/9/2007).

Para la aplicación de la presunción de ventas o ingresos en caso de omisos la Administración Tributaria debe comprobar ingresos, ventas o compras omitidas, sino que además se deberá acreditar, entre otros, que el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones; presenta las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de “cero”; presenta las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones y no consigna cifra alguna.

Adicionalmente, se deberá constatar que el deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria o estando inscrito, no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

Si el contribuyente está omiso a la presentación, el auditor deberá emitir requerimiento en donde se le detecte como omiso a la presentación de la declaración mensual y/o anual, de ser el caso, y otorgarle el plazo establecido para efectuar la subsanación de la infracción. Si no subsana la infracción se dejará constancia en el cierre del requerimiento.

Si se trata de contribuyentes que han declarado monto cero o no consignan monto alguno en su declaración, se procederá a requerir la exhibición de los registros de compras y ventas; si estos no se exhiben al cierre del requerimiento se dejará constancia de tal hecho.

Simultáneamente con las situaciones descritas, se comunicará a través de un requerimiento complementario las causales en las cuales incurrió el deudor tributario para la aplicación de la presunción, así como los montos (el detalle de las facturas o documentos, si se cuenta con estos) omitidos de declarar de compras o de ventas, según sea el caso, otorgándole un plazo prudencial para que sustente. Si no se sustenta la omisión se procede a cerrar el requerimiento dejando constancia del hecho.

Para el caso de deudores tributarios no inscritos se tomará en cuenta lo normado por el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004/SUNAT referida a la inscripción de oficio en el RUC, y la Circular n.º 025-2004/TI que establece el procedimiento para la generación de un Número Interno de Identificación (NID).

Sobre este tema no se han encontrado informes de la SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal ni otros precedentes jurisprudenciales.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 68

PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO

El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.

Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aún cuando la misma comprenda uno o más días naturales.

La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.

Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo anterior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable.

Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.

Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.

 **Fredy Richard Llaque Sánchez**

Comentario

Este procedimiento presuntivo es aplicado principalmente a contribuyentes que operan negocios con consumidores finales, tales como restaurantes, bares, centros nocturnos, entre otros. En este tipo de negocios, una práctica de fraude recurrente es el recorte de ventas. Esta práctica es complicada de detectar y normalmente se evidencia cuando, por observación directa, la Administración detecta u observa un significativo volumen de operaciones que no se condice con la información reportada por los contribuyentes.

Esta inconsistencia se evidencia cuando la Administración, habiendo detectado una operación con altos niveles de actividad, encuentra que el contribuyente no presenta declaraciones, las presenta con monto cero o declara montos que no son razonables con la actividad observada por la SUNAT.

La presunción ya estaba contemplada en códigos tributarios anteriores; sin embargo, la normativa previa se mostraba débil. Por ello, la norma fue perfeccionada mediante el Decreto Legislativo n.º 941, incluyendo una definición de día comercial para lidiar con los contribuyentes que operan en turnos que albergan más de un día calendario. La norma estableció lo siguiente: “Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aun cuando la misma comprenda uno o más días naturales” (artículo 7).

Para la aplicación de la presunción la SUNAT debe obtener el ingreso presunto por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza del mes. Para ello debe obtener previamente el ingreso promedio diario correspondiente a las operaciones cuyos ingresos se controlaron en las intervenciones llevadas a cabo, los cuales deberán ser de no menos de cinco días comerciales continuos o, excluyentemente, de no menos de cinco días comerciales alternados de un mismo mes.

La norma requiere que en ningún caso se deberá promediar ingresos que correspondan a días consecutivos con días alternos¹. El ingreso presunto del mes será el resultado de multiplicar el ingreso promedio comercial diario por el total de “días comerciales” del mes.

¹ Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10150-3-2007, el Tribunal Fiscal ha resuelto que el artículo 68 del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a efectuar el control de ingresos en días consecutivos o alternados de un mismo mes, no en días en parte alternados y en parte consecutivos, toda vez que se pretende una determinación objetiva, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00778-4-2005.

Asimismo, no se debe señalar como días alternados “el mismo día” de cada semana durante un mes, en vista de que esta presunción persigue que los ingresos determinados sean representativos de la actividad del contribuyente fiscalizado en el mes controlado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades. Para cumplir con esta exigencia, la SUNAT requiere al contribuyente que indique cuáles son los días comerciales y el horario de atención del mes controlado. Esta información se corrobora con las fechas de emisión de comprobantes de pago u otros medios alternativos, tales como autorizaciones municipales de funcionamiento, horarios de trabajo aprobados por la autoridad administrativa de trabajo, documentación interna, etc. Esto se deriva de lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1799–4–1996.

A efectos de aplicar la presunción, la SUNAT también debe evaluar el periodo o temporada en la cual las empresas aumentan o disminuyen significativamente sus ingresos por diversos motivos, lo que se denomina “estacionalidad de la operación”, considerando, cuando corresponda, las “temporadas altas y bajas” propias de su actividad económica. Es decir, factores como el clima, los días festivos, la ubicación de los contribuyentes dentro del territorio nacional, las festividades locales en provincias o departamentos, etc. En esta línea, en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4457–2–1995 del 22/8/1995 se desestimó lo actuado por la Administración Tributaria, en vista de que no se consideró la estacionalidad de los ingresos percibidos por el contribuyente durante abril, ya que el giro del negocio del contribuyente es la venta de útiles de escolares y papelería, y dicho mes coincide con el inicio del año escolar.

La presunción permite que el ajuste no solo sea mensual, sino que pueda proyectarse al año. Para esto, si la SUNAT efectúa la presunción en no menos de cuatro meses alternados de un mismo año gravable, el promedio de estos servirá para proyectar por los demás meses no controlados del mismo año.

Para efectos del impuesto a la renta, la diferencia de ingresos por ventas, servicios y operaciones existente entre los montos registrados y los estimados presuntamente constituirá renta neta que será adicionada a los resultados determinados por el contribuyente en su Declaración Anual del Impuesto a la Renta.

En el caso de no inscritos, la Administración Tributaria podrá aplicar el control directo de ingresos en no menos de dos meses alternados de un mismo año gravable. Para ello, previamente deberá haber detectado que el deudor tributario no estaba inscrito en los registros de la Administración.

Por otro lado, para aplicar la presunción se puede sustentar, entre otras causales, el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados. Asimismo, cuando estos sean otorgados sin los requisitos de ley, bastará con que exista un acta probatoria levantada por un fedatario fiscalizador de acuerdo con lo establecido por el Reglamento del Fedatario Fiscalizador - Decreto Supremo n.º 086–2003–EF y modificatorias.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre lo normado en el artículo en comentario en las siguientes resoluciones:

- Cuando se indica que el procedimiento de control de la Administración Tributaria se efectuará en “días comerciales” debe entenderse a los mismos por días hábiles (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12170–2–2007).
- La facultad respecto del control en días consecutivos o alternados es claramente disyuntiva. La Administración Tributaria está habilitada a elegir solo una de las dos opciones de control. Por lo que no cabe la aplicación concurrente de ambas modalidades (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10150–3–2007).

- Se transgrede el procedimiento legalmente establecido al no haberse sustentado el motivo por el cual se prescinde de la información contenida en los registros contables y las declaraciones juradas, no obstante que estas coinciden. Así como no haberse señalado que esta presenta dudas sobre su veracidad o exactitud (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 190–2–98).

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 69

PRESUNCIÓN DE VENTAS O COMPRAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS

Las presunciones por diferencias de inventarios se determinarán utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos:

69.1. Inventario Físico

La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i. Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

- ii. Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii. Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.

Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien, o en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:

- a) En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, conforme a lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.
- b) En los demás casos, inclusive en aquéllos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.

En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho período entre el valor de las existencias determinadas por el contribuyente, o en su defecto, por la Administración Tributaria, a la fecha de la toma de inventario, mientras que para determinar el costo del sobrante se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido por el contribuyente a la fecha de la toma de inventario.

69.2. Inventario por Valorización

En el caso que, por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios, de conformidad con el procedimiento

establecido en el inciso anterior, la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:

- a) Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el período comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.

Para efectuar la valuación de los bienes se tomará en cuenta el valor de adquisición del último comprobante de pago de compra del ejercicio anterior a la toma de inventario o, en su defecto, el que haya sido materia de exhibición y/o presentación de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

Tratándose de bienes de nuevas líneas de comercialización implementadas en el ejercicio de la toma de inventario se tomará el primer comprobante de pago de compra de dichos bienes, o en su defecto, el que haya sido materia de presentación y/o exhibición de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

Para determinar el costo de los bienes vendidos, se deducirá del valor de venta el margen de utilidad bruta que figure en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a aquél en el cual se realice la toma de inventario por parte de la Administración, o en su defecto, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido. De no contar con esta información se tomará el margen de utilidad bruta de empresas similares.

- b) El valor determinado en el inciso anterior representa el inventario determinado por la Administración, el cual comparado con el valor del inventario que se encuentre registrado en los libros y registros del deudor tributario, determinará la existencia de diferencias de inventario por valorización.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

- c) A efectos de determinar el monto de ventas o ingresos omitidos se adicionará al valor de la diferencia de inventario, el margen de utilidad bruta a que se refiere el cuarto párrafo del inciso a) del presente numeral.
- d) Cuando la Administración determine diferencias de inventarios por valorización presumirá la existencia de ventas que han sido omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al año inmediato anterior a la toma de inventario.

69.3. Inventario Documentario

Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá al 31 de diciembre del período en el que se encuentren las diferencias.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i. Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- ii. Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii. Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:

- a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.
- b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.
- c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Las diferencias de inventario, sobrantes y faltantes detectadas por la Administración pueden ser consideradas como supuesto del artículo 64 del Código Tributario y a la vez como el hecho cierto sobre el cual se practica la presunción a la que se refiere dicho artículo. Este criterio ha sido establecido por el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones, tales como la 10108-3-2009, 05697-4-2002, 02637-5-2002 y 2630-2-2003.

Se debe considerar que se exige que la diferencia debe ser configurada de manera correcta e indubitable. Esta debe realizarse sobre la base de los registros, libros y documentación del contribuyente, sin utilizar elementos ajenos a este. Así, por ejemplo, si la Administración Tributaria, como resultado de un cruce de información con terceros, detecta facturas de compra de mercancías que no han sido contabilizadas, estas no podrán ser adicionadas a las compras que sirvan de base para esta presunción. Sin perjuicio de lo anterior, la SUNAT puede utilizar la presunción del artículo 67 del Código Tributario. Este criterio ha sido establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 574-3-2001.

La determinación del faltante debe realizarse considerando los comprobantes de pago que acrediten salidas de productos. No se deben considerar comprobantes que se hayan emitido por arras confirmatorias, arras de retractación, venta de bienes futuros, adelantos, anticipos u otros conceptos siempre y cuando la mercadería siga en poder del contribuyente. En el caso de las compras se espera que se aplique el mismo criterio.

Como en todo procedimiento de determinación de faltantes y sobrantes, el auditor debe realizar la determinación de diferencias de inventario considerando las características físicas y químicas de los bienes que comercializa el contribuyente y debe estar atento a los efectos de estas variaciones en los inventarios (mermas, desmedros o acrecentamientos) que se pueden generar en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.ºs 199-4-2000 y 16274.

La elección de la realización del inventario físico o documentario es discrecional de la SUNAT, la cual no se encuentra requerida a explicar los motivos de la elección según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7316-4-2004 del 24/9/2004. Ahora bien, el artículo 69 del Código Tributario establece tres procedimientos alternativos para que la Administración Tributaria determine la existencia de diferencias de inventarios.

Diferencias por “inventario físico”

El artículo 69 establece en su primer párrafo que

la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior ... y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior. (énfasis añadido)

Como puede observarse, este procedimiento se aplica para determinar la existencia de diferencias de inventario (sobrantes y/o faltantes), cuando se parte de un inventario¹ de los bienes en existencia del contribuyente, realizado en una determinada fecha, por los funcionarios de la misma Administración Tributaria.

En función de este inventario, y a efectos de poder comparar el mismo con el inventario de las existencias al inicio del año, que realizó el contribuyente, se debe retrotraer el inventario comprobado por la Administración a la fecha del inventario realizado por el contribuyente. Para esto, al inventario comprobado por la Administración se deben deducir las compras y agregar las ventas de bienes efectuadas entre las fechas de realización de ambos inventarios. A partir de la comparación de estos dos inventarios se determinará la existencia de diferencias de inventario en el año inmediato anterior a la toma de inventario, tal como se señala a continuación:

De acuerdo con el artículo en comentario, cuando la Administración Tributaria realice la determinación de la deuda en función del numeral 69.1 del artículo 69 del Código Tributario, las diferencias de inventario que resulten de dicho procedimiento pueden ser faltantes o sobrantes de inventario. En tal sentido, se debe establecer cuándo se está frente a un faltante o sobrante de inventario, ya que la determinación de la deuda difiere tratándose de cada supuesto.

La presunción contenida en el artículo en comentario otorga plena validez al detalle

¹ En EEF (2021) se señala: “Toma de inventario físico: Implica el conteo de las unidades de diferentes bienes que comercializa el contribuyente que se encuentran en sus almacenes, involucrando solo los bienes de propiedad del deudor tributario. Es decir, los inventarios físicos son determinados por observación y comprobación mediante una lista de conteo de unidades del peso o de la medida real obtenidos — Resolución del Tribunal Fiscal 609-3-2001 de 31-5-01” (pp. xx).

de existencias anotadas en los libros y registros de contabilidad del contribuyente, los que sirven de base para determinar la cantidad de faltantes o sobrantes de cada uno de los bienes seleccionados por la Administración Tributaria.

De otro lado, el saldo de los bienes verificados de forma directa por la Administración Tributaria, son los que efectivamente se encuentran en los almacenes del contribuyente; por lo tanto, son datos exactos que sirven de base para determinar las diferencias de inventario.

Después de aplicar el procedimiento lógico contable de adicionar las unidades vendidas y deducir las unidades compradas, a las unidades verificadas por la Administración Tributaria, desde la fecha de la realización del inventario físico hasta el primero de enero del ejercicio en que se realiza el inventario inclusive, se obtiene el saldo de las existencias de acuerdo con la Administración Tributaria.

Cabe precisar que el inventario del contribuyente es aquel que figure anotado en el Libro de Inventarios y Balances o en los registros de inventario permanentes valorizado o no, los mismos que está obligado a llevar de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que corresponda.

A efectos de deducir o agregar las ventas y compras de bienes, se debe verificar que estas se encuentren sustentadas en las respectivas guías de remisión, comprobantes de pago, notas de débito y crédito y cualquier otro documento que acredite válidamente el movimiento de existencias.

Al respecto, se debe recordar lo señalado por la SUNAT en el Informe n.º 071-2010-SUNAT/2B0000 del 31/5/2010 (Presunción del destino de toda la materia prima):

Para efectos de aplicar la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios ... a una empresa que realiza actividad productiva o procesamiento de productos primarios, no resulta válido que el inventario físico sea determinado en base a una producción “estimada” obtenida de presumir —en la etapa de fiscalización— que toda la materia prima adquirida por el contribuyente ha sido enviada a producción.

Valorización de los faltantes

El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso de que exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- Considerar el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i.

Para la valorización se debe tener presente que los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que sirvan para determinar los ingresos omitidos y renta

neta de los faltantes y/o sobrantes, en cualquiera de los tres procedimientos de diferencias de inventarios, deberán estar ajustados a la regla de valor de mercado recogida en la LIR, caso contrario se procederá a ajustar el valor sobre la base del artículo 32 del mencionado cuerpo legal.

Teniendo en cuenta lo indicado se procede a determinar los comprobantes y los valores a utilizar en cada uno de los casos.

Valorización de los sobrantes

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme lo dispuesto en la presente presunción.

Para definir el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien o, en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:

En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.

En los demás casos, incluidos aquellos donde el contribuyente, obligado a llevar contabilidad de costos, no cumpla con dicha obligación o la lleve atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.

Determinación del valor de compra promedio

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien o, en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

En tanto las diferencias de inventario (sobrantes) tienen su origen en compras no registradas en la contabilidad del contribuyente, y dado que no se conoce la frecuencia de estas, es necesario estimarla. Para ello es aplicable la ratio de rotación de inventarios (costo de ventas / inventarios), que indica el número de veces que el inventario ha sido realizado. Para efectos de llevar las compras a su valor de venta el legislador considera como dividendo las ventas. Esto se sustenta en el siguiente análisis:

Coeficiente = costo de ventas/inventario + utilidad/inventario

Coeficiente = costo de ventas/inventario + (ventas-costo de ventas)/inventario

Coeficiente = (costo de ventas + ventas-costo de ventas)/inventario

Coeficiente = ventas/inventario

Diferencias por “inventario por valorización”

En el inventario por valorización se parte de la premisa de que el contribuyente no lleva información detallada (por descripción y unidades) de las compras y/o ventas de los productos que se comercializan, lo que imposibilita realizar el seguimiento de las unidades vendidas y dificulta la aplicación de las presunciones por inventario físico y documentario.

Así pues, durante las fiscalizaciones que realizaba la Administración Tributaria se detectaron boletas de ventas emitidas que no consignaban adecuadamente la descripción y cantidad de los bienes y/o servicios prestados. Por ejemplo, no se discriminaba el tipo de combustible (gasolinas de diferente tipo) ni se indicaba la cantidad de galones vendidos.

Este procedimiento asume una toma de inventarios de todas las existencias a fin de presentar razonablemente la determinación del inventario inicial del ejercicio en que se realiza la toma de inventario. Asimismo, se busca recomponer los inventarios del contribuyente —con el fin de hallar diferencias— valorizando las transacciones de compra y venta, independientemente de las unidades que se hayan transado efectivamente en el proceso de comercialización.

En función de este inventario y a efectos de poderlo comparar con el inventario de las existencias al inicio del año (saldo inicial del inventario que es el mismo al saldo final al 31 de diciembre del año anterior), determinado por el contribuyente, se debe reconstruir el inventario comprobado por la Administración a la fecha del inventario realizado por el contribuyente según el procedimiento regulado en la norma.

Inventario documentario

El artículo 69 establece en su séptimo párrafo que

cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas **con sus libros y registros contables y documentación respectiva**, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias. (énfasis añadido).

Este procedimiento se aplica para determinar la existencia de diferencias de inventario. Para ello se parte de un “inventario inicial” que figure anotado en el Libro de Inventarios y Balances o en los registros de inventario permanente en unidades o registros valorizados de inventario permanente del contribuyente.

A partir de este inventario, se le deben agregar las compras y deducir las ventas de bienes realizadas en un periodo determinado por el contribuyente, las cuales deben estar sustentadas en los respectivos comprobantes de pago, notas de débito y crédito y cualquier otro documento que acredite válidamente el movimiento de existencias. Este resultado debe ser comparado con el que figura como “inventario final” de un periodo, según los mismos libros o registros del contribuyente, a efectos de determinar la existencia de diferencias de inventario.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar este último valor se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes.

El artículo 69 del Código Tributario establece las reglas para dicha determinación considerando lo siguiente:

Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:

a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.

b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.

c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, la omisión en el registro de ventas deja abierta la posibilidad de aplicar la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario (Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro)".

De acuerdo con el artículo en comentario, la diferencia de inventarios debe ser determinada sobre la base de la documentación presentada por el contribuyente durante el proceso de fiscalización (registros, libros y documentación sustentatoria), sin considerar elementos ajenos a esta. En tal sentido, la factura antes mencionada no se utilizará como sustento del ingreso de mercadería, criterio establecido por el Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución n.º 574-3-2001.

No se debe olvidar que la omisión en el registro de compras deja abierta la posibilidad de aplicar la presunción establecida en el artículo 67 del Código Tributario (Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro).

En el seguimiento de inventarios se deben considerar los comprobantes de pago y otros documentos que sustenten válidamente el movimiento (ingresos y salidas) de existencias.

Respecto del artículo en comentario, SUNAT emitió el Informe n.º 117-2016-SUNAT/5D0000 señalando lo siguiente:

En relación con lo dispuesto en el numeral 69.3 del artículo 69 del TUO del Código Tributario, tratándose de deudores tributarios que no se encuentran obligados a llevar libro de inventarios y balances, aun cuando ellos estén obligados a llevar libro diario de formato simplificado, lo previsto en el inciso b del último párrafo de dicho artículo no es aplicable:

Cuando tales deudores tributarios no presentan el libro diario de formato simplificado. Cuando en este libro, en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, no se encuentre registrada cifra alguna.

Para efectos de la aplicación de la presunción establecida en el numeral 69.3 del artículo 69 del TUO del Código Tributario, cuando el deudor tributario que no se encuentra obligado a llevar libro de inventarios y balances, pero sí el libro diario de formato simplificado, presenta este libro en el cual se consigna la cifra de cero en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, se puede determinar las diferencias de inventario a partir de esta información consignada en dicho libro.

El Tribunal Fiscal también ha emitido pronunciamientos al respecto, los cuales se listan a continuación:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 210-2-1998
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 384-3-98
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 494-2-1999
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 385-1-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 692-2-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 764-2-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9302-4-2001
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3484-5-2002
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3643-5-2002
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7358-3-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9468-4-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3159-5-2006
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4524-4-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9359-2-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10120-2-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11912-3-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11912-3-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12092-4-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7445-3-2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1845-3-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2893-3-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6682-5-2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7636-3-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10108-3-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10569-4-2009

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2010, 31 de mayo). Informe n.º 071-2010-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i071-2010.pdf>

Artículo 70

PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR PATRIMONIO N. DECLARADO O N. REGISTRADO

Cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.

El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión. Las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial. El monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

De tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias, el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior se determinará considerando el valor del patrimonio neto de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que corresponda al ejercicio fiscal materia de revisión, o en su defecto, el obtenido de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Esta presunción solo es aplicable a deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría. La presunción de renta de personas naturales está considerada principalmente en la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho esto, se debe señalar que

la presente presunción se basa en la existencia de patrimonio real no declarado, determinado como resultado de la comprobación efectuada por la Administración Tributaria. La lógica subyacente de esta presunción es que dicho patrimonio no declarado es el resultado de ventas o ingresos gravados del ejercicio derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.

Al respecto, Huamaní (2021) señala lo siguiente:

Un caso que muestra mejor lo expuesto es el supuesto de incremento patrimonial: le corresponderá a la Administración probar la existencia de tal incremento y al administrado le corresponderá justificar el mismo. (Resolución del Tribunal Fiscal Nos. 3920-4-2005, 6053-4-2008, 478-4-2010, 6741-8-2013, 9687-1-2014, 1182-3-2016).

Así, en la fiscalización el impulso de oficio no impide que los administrados, por su propio interés, ofrezcan y actúen medios de prueba, sea para acreditar su determinación y sus “asertos” o para colaborar con la labor de la Administración (la misma que además de obtener la mayor cantidad de información posible para acometer la comprobación [y análisis] que le compete, deberá efectuar la valoración respectiva, en forma conjunta y con apreciación razonada, incluyendo en esta obviamente a la alcanzada por el administrado fiscalizado, con el complemento de nuevas pruebas si resulta necesario para llegar a la verdad [material]; así, en la medida que el administrado provea de la información que considere que acredita su determinación, impone la responsabilidad anotada [análisis y valoración] a la Administración, pero además, en caso la entidad invalide, desvirtúe o desestime aquella “prueba de parte”, también asume la responsabilidad de efectuar la motivación probatoria respectiva [es decir, en lo pertinente, con las pruebas que sustenten las razones por las cuales se desestima o invalida aquella prueba]). (pp. 1399-1400)

La Administración Tributaria, a efectos de aplicar esta presunción, debe acreditar la existencia de un mayor monto de activos o menores montos en el pasivo en función de los saldos del Balance General al 31 de diciembre del ejercicio fiscalizado. El concepto de “patrimonio” es delimitado por el artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo n.º 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo n.º 134-2004-EF. En esta referencia se define patrimonio como ‘al conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario’. Las definiciones de activo y pasivo son las definiciones establecidas por la contabilidad, para lo cual se debe recurrir a las definiciones del marco conceptual de las NIIF.

Mediante cruces de información a terceros o entidades públicas, la SUNAT puede comprobar la existencia de un activo de propiedad del contribuyente no registrado o no declarado. Así, en las partidas del disponible, arqueos de caja, reconstrucción de resultados, información del sistema financiero, entre otros, pueden demostrar la existencia de mayor dinero disponible en efectivo y en sus cuentas bancarias del que se ha declarado o registrado en libros.

En Cuentas por Cobrar, las declaraciones informativas recibidas por la SUNAT podrían permitirle encontrar inconsistencias, y luego de un cruce de información, demostrar la existencia de cuentas por montos mayores a los registrados o declarados. Se debe recordar que no constituye incremento patrimonial la incorrecta provisión de cobranza dudosa. La solución es el reparo al gasto conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual se incrementa la utilidad del ejercicio, criterio considerado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 13271-3-2009.

En cuanto al realizable, algunas circunstancias que pueden llevar a la SUNAT a ajustar el saldo y establecer un mayor patrimonio no declarado son la comprobación de que existen bienes no registrados por el contribuyente, la entrega de mercadería en consignación no registrada y considerada como faltante, las compras realizadas y canceladas antes de finalizar el ejercicio, no mostradas en los saldos finales, la subvaluación en el costo de las existencias al final del ejercicio por la indebida aplicación de los métodos de valuación según las normas del impuesto a la renta, el recorte de inventarios, entre otras. A efectos de determinar cuáles son los “bienes en existencia”, el Tribunal Fiscal ha establecido que el valor de bienes en existencia al final del ejercicio viene a ser el rubro realizable (criterio establecido en el Informe n.º 215-2003-SUNAT/2BO000).

En cuanto a elementos de inmuebles maquinarias y equipo, y otros activos, mediante inspecciones en los locales del contribuyente, cruces de información con Registros Públicos (Registro de Propiedad inmueble y vehicular), y la verificación del movimiento de los activos, puede establecerse la existencia de otros activos no declarados, subvaluados o retirados del control fiscal.

En cuanto a las cuentas de pasivo (tributos, proveedores, cuentas por pagar diversas, otros pasivos), se podrían determinar pasivos inexistentes al comprobarse que se han registrado en los libros y/o registros de contabilidad pasivos que no eran tales al cierre del Balance General, dado que a dicha fecha se encontraban debidamente cancelados. Se está frente al caso de pasivos originados en costos y/o gastos que han sido debidamente acreditados por el contribuyente durante la fiscalización, respecto de los cuales solo se cuestiona el monto pendiente de pago al cierre del ejercicio. Se debe recordar las reglas de bancarización de los préstamos ante cuyo incumplimiento la SUNAT puede desestimar un préstamo recibido por el contribuyente.

Una cantidad importante de resoluciones del Tribunal Fiscal han tratado casos en los cuales la SUNAT ha desestimado un préstamo debido a que el prestamista no acreditó la disponibilidad de fondos para sustentar los préstamos. En estos casos, según el criterio del Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria deberá fiscalizar por incremento patrimonial al prestamista, si corresponde¹. En las resoluciones n.os 0463-4-2001, 0821-4-1997, 0248-2-1998 y 0001-3-1999, el Tribunal Fiscal ha establecido que el hecho de que el prestamista no acredite tener suficiente capacidad económica para realizar un préstamo no debe originar que la Administración Tributaria se repare o desconozca el pasivo del contribuyente.

El criterio anterior puede ser superado por la SUNAT en tanto pueda acreditar que se está frente a préstamos simulados y que incluso no figuran registrados en la contabilidad del contribuyente. En estos casos, la Administración Tributaria tiene que corroborar y meritar las pruebas ofrecidas por el contribuyente para determinar si corresponde desestimar los préstamos.

Por otro lado, en los casos que la Administración demuestre a través de manifestaciones del propio “prestamista”, corroboradas con otros medios probatorios, que la operación se simuló, no solo puede aplicar la presunción del artículo 70 sino también la presunción establecida en el artículo 72-A del Código Tributario (Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias) a la empresa fiscalizada, en la medida que el ingreso de efectivo sustentando en el préstamo simulado nunca se depositó en cuentas bancarias controladas por la empresa.

¹ Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (artículos 52 y 91 de la Ley del Impuesto a la Renta).

En la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1139-2-2002 se ventila un caso en el cual la información reportada por el contribuyente no se correspondía con la declarada por su proveedor. El contribuyente no registró en su libro caja ni libro diario el ingreso de dinero por concepto de préstamos realizados por su proveedor. No obstante, en el balance al 31/12/XXXX se reflejaron cuentas por pagar al proveedor, mientras que en la declaración jurada del proveedor correspondiente a la misma fecha no aparecían cuentas por cobrar. Por lo tanto, se concluye la existencia de pasivos falsos, incrementándose por consiguiente el patrimonio del contribuyente fiscalizado.

Se debe recordar que la presunción establece que el patrimonio no declarado debe multiplicarse por un coeficiente para determinar los ingresos omitidos. Este coeficiente es en estricto un indicador de rotación de existencias, que es el indicador usado por el legislador a fin de establecer el volumen de las ventas que han permitido establecer este patrimonio. Las reglas de determinación funcionan bien; sin embargo, se debe tener cuidado con el caso de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contarán con existencias.

Según pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 05195-5-2006, para un contribuyente que tiene como actividad económica la prestación de servicios de preparación de alimentos no es correcto, a efectos de calcular el coeficiente, tomar como base el monto de las existencias declaradas, ya que corresponden a insumos empleados en la preparación de alimentos. El colegiado señala que la ratio se ve distorsionada si se considera en el denominador existencias que no son el producto materia de venta, más aún si con un pronunciamiento de determinación sobre base presunta se intenta establecer, de manera razonable y lógica, los ingresos presuntivos del contribuyente.

La presunción prevé que el monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al monto del patrimonio no declarado o registrado, determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.

Respecto del artículo en comentario, el Tribunal Fiscal ha emitido los siguientes pronunciamientos:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 97-3-99
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 383-5-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 288-1-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8160-3-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04067-1-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5203-4-2008
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1594-1-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4975-2-2009

El Poder Judicial ha emitido pronunciamientos sobre el artículo en comentario, los cuales se listan a continuación:

- Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 005374-2018 (Séptima Sala)
- Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 005775-2012 (Sexta Sala)

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 71

PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIAS EN CUENTAS ABIERTAS EN EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO

Cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.

También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho.

Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros-Ley n.º 26702 y normas modificatorias.

 Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Este artículo establece la presunción de ingresos omitidos del contribuyente por diferencias entre los depósitos en sus cuentas abiertas en empresas del sistema financiero debidamente sustentados y aquellos que no lo están.

En su primer párrafo establece que

cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario

y/o terceros vinculados¹ y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.

Este método de presunción tiene como supuesto que la Administración deba conocer el movimiento bancario del deudor tributario respecto de sus operaciones pasivas (depósitos), protegidas por el secreto bancario, considerado un derecho constitucional según el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución Política de 1993. Su levantamiento resulta únicamente excepcional a pedido del juez, fiscal de la Nación o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley, y siempre que se refiera al caso materia de investigación.

Una vez que se cuente con la información proporcionada por las empresas del sistema financiero, respecto de todas las operaciones pasivas realizadas por el contribuyente fiscalizado, como las acreditaciones realizadas en sus cuentas corrientes, de ahorros u otros tipos de cuentas bancarias, o si el contribuyente hubiese presentado dicha información a requerimiento expreso de la Administración Tributaria, es necesario proceder con los pasos que se describen a continuación.

Se debe verificar en los estados de cuenta bancaria qué operaciones corresponden propiamente a “depósitos”, sea en efectivo, cheques u otro medio de pago, y cuáles corresponden a otros tipos de acreditaciones en cuenta, como préstamos (recibidos u otorgados), aportes de accionistas o socios, intereses, descuento de letras, transferencias entre cuentas del mismo contribuyente, anulación de cheques, corrección de operaciones, etc.

Es necesario precisar que no puede asumirse que todas las “acreditaciones” realizadas en cuentas aperturadas en empresas del sistema financiero corresponden propiamente a depósitos. Existen reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal que declaran la nulidad de las resoluciones emitidas cuando se procedió a tomar como referencia la totalidad de acreditaciones efectuadas en una cuenta bancaria por parte del contribuyente fiscalizado.

Como se observa, el primer paso para aplicar esta presunción consiste en determinar de forma mensual o anual el monto de los depósitos efectuados en las cuentas que opera el contribuyente, en función de los estados de cuenta u otros documentos proporcionados que muestren el movimiento o las acreditaciones efectuadas en dichas cuentas.

Cabe precisar que el Código Tributario también prevé la posibilidad de incluir en este monto mensual o anual los depósitos efectuados en cuentas de terceras personas vinculadas (vale decir, accionistas, socios o partícipes, representantes legales, empresas vinculadas, familiares de los accionistas, socios o partícipes, empleados que ejerzan cargos directrices, etc.), en la medida que se acredite que dichas personas se encuentran vinculadas al contribuyente y que efectivamente se han realizado acreditaciones en su cuenta relacionadas con las operaciones propias del contribuyente. Por ejemplo, en algunos casos se ha verificado que el importe de las ventas de la empresa fiscalizada no es depositado directamente en las cuentas de la empresa, sino en las de uno o varios de los socios de la misma, en algunos casos, para evadir el control fiscal.

De no establecerse una vinculación entre el contribuyente fiscalizado y el titular de la cuenta (persona natural), se deberá fiscalizar a este último, pudiendo la Administración aplicar la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (base legal: artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículos 59 y 60 del reglamento de la referida ley).

¹ El artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo n.º 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo n.º 045-2001-EF, publicado el 20/3/2001, establece las situaciones que configuran como conjunto económico o vinculación económica.

Luego de determinar el monto de los depósitos efectuados por el contribuyente en sus cuentas bancarias o en las de terceros vinculados, según los estados de cuenta bancaria u otro tipo de documentación, se debe determinar, a partir de los libros y registros contables del contribuyente y su documentación sustentatoria, cuál es el monto mensual o anual de los depósitos, debidamente sustentados en función de la documentación contable, como cobranzas de ventas; cobranzas de préstamos al personal, familiares, accionistas o socios; transferencias de fondos entre cuentas de la empresa; préstamos obtenidos; abono de intereses; aportes de accionistas o socios; etc.

Respecto de la revisión de los libros y registros contables, es necesario indicar que el Registro de Ventas no acredita por sí solo la realización de cobranzas de ventas ni su depósito mensual, en vista de que en este registro se consignan tanto ventas al contado como al crédito. Además, aun si todas las ventas fueran al contado, no significa que necesariamente fueron depositadas en las cuentas bancarias de la recurrente. De igual forma, es necesario recordar que no todos los depósitos provienen de ventas, puesto que existen otros supuestos distintos a las ventas que pueden sustentar un depósito en una cuenta bancaria (por ejemplo, préstamos de los accionistas).

El registro contable, que en este caso será la base para determinar qué depósitos se encuentran debidamente sustentados, es el Libro Caja, en la medida que este registro detalle los movimientos de efectivo desde y hacia las cuentas bancarias del contribuyente o terceros, lo cual es obligatorio de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y normas modificatorias.

En este punto es necesario mencionar que el llevado del Libro Caja no es obligatorio para los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT en el ejercicio gravable anterior, de conformidad con el artículo 65 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 38 de su reglamento. En este caso, deberá revisarse el libro Diario de Formato Simplificado, en la medida que este libro detalle los movimientos de efectivo desde y hacia las cuentas bancarias del contribuyente o terceros, lo cual es imperativo de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5-A del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y normas modificatorias. Aquellos perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales superen las 150 UIT en el ejercicio gravable anterior, al encontrarse obligados a llevar contabilidad completa, de acuerdo con el artículo 65 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán llevar el libro Caja y Bancos, el cual forma parte de la contabilidad completa conforme lo señala el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y lo dispone el artículo 13 de la mencionada resolución.

Sobre la base del Libro Caja o Diario de Formato Simplificado, se debe determinar mensual o anualmente el monto de las cobranzas de ventas, préstamos recibidos de terceros, transferencias entre cuentas bancarias, cobranzas de préstamos, aportes de accionistas o socios y cualquier otro tipo de operación que haya significado un ingreso de efectivo en la contabilidad del contribuyente y que haya sido depositado en las cuentas bancarias del contribuyente, accionistas o socios, empleados con cargos directrices o terceros vinculados.

En este sentido, y a efectos de sustentar adecuadamente este reparo, es fundamental obtener una copia certificada por un fedatario de SUNAT o con firma y sello del contribuyente o su representante legal del Libro Caja o Diario de Formato Simplificado, correspondiente a los periodos tributarios fiscalizados, así como del inventario inicial y final del ejercicio fiscalizado, si corresponde, obtenidos del libro de Inventarios y Balances, a efectos de tener sustento de los saldos iniciales y finales de las cuentas contables Caja y Bancos, así como de las cuentas por pagar y cuentas por cobrar, con el propósito de evitar cualquier posible adulteración por parte del contribuyente.

Por la diferencia existente entre el monto de los depósitos mensuales o anuales verificados según los estados de cuentas bancarias u otro tipo de documentación sustentatoria del contribuyente, y los depósitos debidamente sustentados según los libros, los registros contables y la documentación sustentatoria respectiva, se presumirá la existencia de ingresos omitidos.

Respecto del artículo en comentario, la SUNAT emitió el Informe n.º 041-2008-SUNAT/2B0000, en el cual se desarrolla la incidencia que, en el impuesto a la renta y en el impuesto a las transacciones financieras, puede tener la repatriación de moneda extranjera al Perú:

Impuesto a la Renta

El solo ingreso al país de moneda extranjera no habilita a que la SUNAT pueda presumir que se trata de renta de fuente peruana no declarada, por lo que, en principio, no existiría la obligación de presentar la respectiva declaración jurada determinativa del Impuesto a la Renta, declarando el monto correspondiente a la repatriación. Sin embargo, los contribuyentes no podrán justificar incrementos patrimoniales con el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado, presumiéndose que los incrementos patrimoniales no justificados constituyen renta neta no declarada por aquellos, gravada con el Impuesto a la Renta.

Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)

Las operaciones sujetas al ITF que pueden tener relación con el ingreso al país de moneda extranjera son las siguientes:

Señala el informe que la acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero, excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma empresa del Sistema Financiero o entre sus cuentas mantenidas en diferentes empresas del Sistema Financiero (inciso a).

Los giros o envíos de dinero efectuados a través de:

- i) Una empresa del Sistema Financiero, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a antes señalado (numeral 1 del inciso e).
- ii) Una empresa de Transferencia de Fondos u otra persona o entidad generadora de renta de tercera categoría. La norma agrega que también está gravada la entrega al beneficiario del dinero girado o enviado (numeral 2 del inciso e).

La entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una empresa del Sistema Financiero, aun cuando se empleen cuentas abiertas en empresas bancarias o financieras no domiciliadas. En este supuesto se presume, sin admitir prueba en contrario, que por cada entrega o recepción de fondos existe una acreditación y un débito, debiendo el organizador del sistema de pagos abonar el impuesto correspondiente a cada una de las citadas operaciones (inciso f).

A fin de determinar si nace la obligación tributaria del ITF y, en su caso, quién es el contribuyente del Impuesto, debe tenerse en cuenta el ámbito espacial en el que se produce el supuesto previsto en la norma como operación gravada con el ITF.

Así, conforme se ha indicado en el Informe n.º 028-2004-SUNAT/2B0000, como descripción legal —condicionante de un mandato legislativo— la hipótesis de incidencia solo califica un hecho como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se dé (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal también ha emitido pronunciamientos respecto del artículo en comentario, los cuales se señalan:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 632-4-2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1489-3-2003
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4458-5-2003
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2659-4-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 696-2-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7675-2-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8795-2-2009

El Poder Judicial se pronunció en la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 002911-2016 (Séptima Sala) estableciendo que de la documentación obrante en el expediente administrativo, se evidencia que el demandante no sustentó los depósitos bancarios conforme al Anexo 1 del resultado del Requerimiento n.º 1322130000582, y siendo que la Administración Tributaria solicitó en tres oportunidades la referida documentación, esto es, mediante el punto 27 del Requerimiento n.º 1322130000399, mediante el punto 5 del Requerimiento n.º 1322130000518 y mediante el punto 2 del Requerimiento n.º 1322130000582, lo que también ha fue advertido por la a-quo en punto ii.5.5 in fine de la recurrida, se concluye que este no cumplió con sustentar los depósitos efectuados en sus cuentas corrientes del Banco de Crédito del Perú, por lo que el procedimiento para la Determinación de la Obligación Tributaria en base a la presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias abiertas en empresas del sistema financiero se realizó conforme lo dispuesto en el artículo 71 del TUO del Código Tributario.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 72

PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS CUANDO NO EXISTA RELACIÓN ENTRE LOS INSUMOS UTILIZADOS, PRODUCCIÓN OBTENIDA, INVENTARIOS, VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos, la Administración Tributaria considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realice el deudor tributario.

Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.

Las ventas o ingresos omitidos se determinarán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o en su defecto el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i. Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

- ii. Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii. Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

A fin de determinar las unidades producidas o servicios que se prestan, la Administración Tributaria podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación del propio deudor tributario los que servirán para hallar los coeficientes de producción.

En los casos que por causas imputables al deudor tributario no se pueda determinar los coeficientes de producción, o la información proporcionada no fuere suficiente, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios índices, porcentajes o coeficientes necesarios para determinar la producción de bienes o prestación de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.

Asimismo, la Administración Tributaria para la aplicación de esta presunción podrá utilizar una de las materias primas o envases o embalajes o suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio.

Para efectos de este procedimiento resultará aplicable la metodología y reglas de valorización previstas en el artículo 69°, cuando corresponda.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

A partir de 2004¹ esta presunción fue modificada de forma significativa, estableciendo que para determinar los ingresos o ventas omitidas se podrá utilizar una de las materias primas, envases, embalajes, suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario, o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio. Asimismo, se estableció un procedimiento para valorar adecuadamente las diferencias encontradas entre la producción determinada por el deudor tributario y la establecida por la Administración Tributaria.

Para estos efectos, la Administración podrá solicitar al contribuyente informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y el procedimiento de transformación, con el fin de determinar los coeficientes de producción. En caso de no ser proporcionados o que resulten insuficientes, la Administración podrá elaborar sus propios coeficientes.

El presente método de presunción busca determinar la diferencia en unidades producidas en función de la cantidad de insumos utilizados, la producción obtenida, los inventarios y ventas. Esta debe ser sumamente cuidadosa y realizar un verdadero análisis técnico en el proceso, el cual debe atender necesariamente a sus

¹ Modificación introducida por el artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 941, publicado el 20 de diciembre de 2003, vigente a partir del 1 de enero de 2004.

circunstancias particulares, como el tipo de negocio, la tecnología de la máquina utilizada, las mermas y los desmedros propios del giro del negocio, entre otros, o simplemente la eventualidad que lleva los costos de manera errada, sin dejar de lado la realidad económica del contribuyente fiscalizado.

Al respecto, existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal que establecen criterios sobre el artículo en comentario:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11633-3-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11633-3-2007
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5151-4-2009
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00272-3-2015

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 72-A

PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR LA EXISTENCIA DE SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y EGRESOS DE EFECTIVO Y/O CUENTAS BANCARIAS

Quando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el saldo negativo sea diario:

- i. Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.
- ii. El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.

b) Cuando el saldo negativo sea mensual:

- i. Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.
- ii. El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

 **Fredy Richard Llaque Sánchez**

Comentario

La presente presunción se origina del análisis de los flujos de efectivo y/o bancarios, a partir del cual puede desprenderse que los egresos registrados sobrepasan, en una determinada fecha, el saldo inicial más los ingresos. Dicha diferencia en exceso podría determinar ingresos omitidos (operaciones realizadas al margen de la contabilidad) o un posible error contable.

Los saldos negativos a los que se refiere la presente presunción se determinan cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diaria o mensualmente exceden el saldo inicial del día o del mes más los ingresos de dicho día o mes, estén o no declarados.

Es importante precisar los conceptos de “constatados” y “determinados”: el primero se refiere a lo verificado, cotejado o comprobado mediante procedimientos que permitan validar un hecho cierto; mientras que el segundo implica reconocer jurídicamente, sobre la base de normas contables o jurídico-tributarias, lo que ha sido verificado o validado.

Es decir, los términos referidos no pueden ser conectados con la disyunción “o”, puesto que, en el procedimiento de base presunta, para establecer el “hecho cierto”, necesariamente deben concurrir ambas circunstancias, como es la constatación y determinación, por lo que se debería cambiar a la conjunción “y”.

En el caso del saldo negativo mensual, el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día de cada mes.

Se debe tener presente que el saldo inicial del período indicado en el procedimiento de flujo de ingresos y egresos será necesariamente el que figure en su Libro Caja, el mismo que debe ser corroborado con el Libro de Inventarios y Balances, ya que el saldo inicial de caja se constituye como un activo disponible en el balance del contribuyente. En caso de que dichos saldos sean diferentes, se solicitará al contribuyente que sustente tal diferencia. Si no lo hace, se tomará el saldo del Libro Caja, al margen de la determinación de la causal de la presunción establecida en el inciso 2 del artículo 64 del Código Tributario.

Se debe destacar que los egresos deben ser constatados o determinados debido a que la finalidad de la presunción es que en su determinación no solo se consignen los egresos detectados mediante la revisión de la documentación contable exhibida o presentada por el contribuyente sino que abarquen todos aquellos egresos sobre los que la Administración Tributaria ha tomado conocimiento como resultado de fiscalizaciones anteriores, la revisión realizada o informaciones proporcionadas por terceros (COA, DAOT, DAR, cruces de información, denuncias, etc.).

En cuanto a los ingresos, estos deben ser tomados de la información proporcionada por el contribuyente a fin de establecer las diferencias o los denominados saldos negativos.

Al respecto, constatar y/o determinar los saldos negativos implica efectuar un seguimiento documentario tanto de los ingresos (caja ingresos y documentos de caja ingresos) y egresos (caja egresos y documentos de egresos de caja) diarios o mensuales, según el procedimiento de registración, para determinar si son reales o fehacientes.

Se debe tener en cuenta que toda contabilidad cuadra, debido a que cuando se tienen mayores egresos producto de la no facturación de ventas, registro de gastos sobrevaluados, comprobantes de compras y/o gastos por operaciones inexistentes, etc., los contribuyentes, para subsanar contablemente estas diferencias, efectúan el cuadro de su contabilidad con préstamos efectuados por los dueños de la empresa, terceros o empresas vinculados.

Ante esta situación, dado que en un procedimiento de presunción es necesario configurar correctamente el hecho base, se tendría que efectuar cruces de información y aperturar otra orden de fiscalización a efectos de verificar la realidad o fehaciencia de la información registrada por el contribuyente en su libro caja como ingresos.

Antes de determinar que los saldos negativos determinados constituyen ventas o ingresos omitidos, deben descartarse errores de contabilización, validándolos mediante la comparación entre los comprobantes de pago y los libros contables. Si no se pudiera encontrar fundamento a esta diferencia se presumirá que el saldo acreedor en la caja tiene su origen en ingresos no contabilizados.

En el caso de que los contribuyentes acrediten alguna acción u omisión en la registración aduciendo "error contable", estos deben evaluarse en el proceso de fiscalización, verificando la información de soporte para constatar si efectivamente se trata de un error cierto o de error simulado o intencional, ya que en primer lugar el error debió haber sido corregido por el contribuyente inmediatamente después de haber sido detectado, según lo establecido en la NIC 8, antes que la administración detecte el error considerándolo como simulado en forma intencional.

Procedimiento para determinar los saldos negativos

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del artículo 72-A del Código Tributario:

Quando el saldo negativo sea diario:

Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.

El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.

Quando el saldo negativo sea mensual:

Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.

El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

En el caso de los procedimientos señalados en los ítems anteriores, se debe considerar lo siguiente:

Los ingresos verificados en las cuentas bancarias del Sistema Financiero Nacional deben corresponder a operaciones del giro del negocio, de inversión o de financiamiento. Si los ingresos de caja no figuran en dichas cuentas, deben acreditarse, de ser posible, con medios de pago si estos son iguales o mayores a los dispuestos en las normas de bancarización (Ley n.º 28194 y modificatorias).

Si un contribuyente recibe un pago o anticipo y no emite comprobante de pago, dicho ingreso no va a estar sustentado. Pero si hubo ingreso de dinero, se debería verificar la verdadera naturaleza de esta transacción para descartar un ingreso de dinero no sustentado.

Si a un contribuyente-exportador le depositan un anticipo desde el exterior, está en la obligación de emitir comprobante de pago.

Otra situación a tomar en cuenta en un proceso de flujo de ingresos y egresos de efectivo se produce cuando un contribuyente tiene embargadas sus cuentas bancarias y algunas ventas efectuadas superan los montos de bancarización por lo que no le pueden pagar en efectivo. Si un cliente le tiene que pagar y optan, previo acuerdo, que no le deposite la deuda en sus cuentas sino que le pague a sus acreedores (bancarizado), en este caso no habrá ingreso de dinero pero sí cancelación de deudas. En este caso también se debería analizar cada operación en concreto, debiendo de estar acreditado el problema financiero y el correspondiente ingreso.

Asimismo, cuando se constatan operaciones sobrevaluadas, subvaluadas o inexistentes, se tienen que efectuar cruces de información, proceso que suele demorar considerablemente y requerir mucho tiempo por parte del auditor para la comprobación de las operaciones de ingresos y egresos.

Otro tema importante presente en la práctica es que existen empresas que compran bienes sin comprobantes de pago a un monto "X", pero luego emiten la liquidación de compra por un monto superior. En estos casos, al verificar el movimiento de efectivo, este no concuerda.

Además, existen empresas que contabilizan comprobantes de pago por operaciones inexistentes, por los cuales solo se efectúa el pago de una comisión. Al verificar el movimiento de efectivo, este tampoco concuerda.

El problema consecuente de estas omisiones contables es que estas empresas no facturan el 100 % de sus operaciones. Esto lleva a que dichos ingresos se cuadren con préstamos de terceros, los cuales, en muchos casos, no son bancarizados.

Respecto de este artículo, el Poder Judicial se ha pronunciado en la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 005653-2016 (Séptima Sala), que señala que la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11568-10-2015, en el extremo referido al reparo por presunción de ventas o ingresos omitidos por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, adolece de motivación insuficiente, toda vez que concluye sobre la base de lo manifestado por el demandante que los préstamos observados no se encontraban acreditados con los correspondientes medios de pago, obviando emitir puntual pronunciamiento sobre el préstamo otorgado por Gregorio Gilberto Ramírez Zamora por los montos obtenidos por S/ 150,000.00 y S/ 530,000.00, tanto más si el propio colegiado manifiesta que el recurrente presentó los vouchers de depósitos n.º 306-040008 y 306-0400011 emitidos por el Banco Wiese, de cuyo contenido se evidencia que fueron depositados a favor de la empresa industrial Pucalá S.A.C., y en el rubro "recibido de" figura el nombre del demandante.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 72-B

PRESUNCIÓN DE RENTA NETA Y/O VENTAS OMITIDAS MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES ECONÓMICOS TRIBUTARIOS

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT podrá determinar la renta neta y/o ventas omitidas según sea el caso, mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.

Esta presunción será de aplicación a las empresas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría, así como a las sociedades y entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta. En este último caso, la renta que se determine por aplicación de los citados coeficientes será atribuida a los socios, contratantes o partes integrantes.

Los coeficientes serán aprobados por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas para cada ejercicio gravable, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT.

El monto de la Renta Neta omitida será la diferencia del monto de la Renta Neta presunta calculada conforme lo dispuesto en el párrafo siguiente menos la Renta Neta declarada por el deudor tributario en el ejercicio materia del requerimiento.

Para el cálculo del monto de la Renta Neta presunta del ejercicio materia del requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo, a la suma de los montos consignados por el deudor tributario en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por los conceptos que son deducibles de acuerdo a las normas legales que regulan el Impuesto a la Renta. Para el caso de las adiciones y deducciones, sólo se considerará el importe negativo que pudiera resultar de la diferencia de ambos conceptos.

Para la determinación de las ventas o ingresos omitidos, al valor agregado obtenido en los párrafos siguientes, se le deducirá el valor agregado que se calcule de las Declaraciones Juradas mensuales presentadas por el deudor tributario en los períodos materia del requerimiento, el mismo que

resulta de sumar el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados, constituyendo dicha diferencia ventas o ingresos omitidos de todos los períodos comprendidos en el requerimiento. Se considerará que el valor agregado calculado es igual a cero cuando el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados por el deudor tributario sea menor a cero.

Para la obtención del valor agregado de los períodos comprendidos en el requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo a la sumatoria del total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal que hubiere consignado el deudor tributario en las Declaraciones Juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas de los períodos antes indicados.

De existir adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, para efectos de determinar el total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal, se dividirá el total del crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas declarado en los períodos materia de requerimiento entre el resultado de dividir la sumatoria de la tasa del Impuesto General a las Ventas más el Impuesto de Promoción Municipal, entre 100. El monto obtenido de esta manera se adicionará a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas exclusivamente.

En caso de existir más de una tasa del Impuesto General a las Ventas, se tomará la tasa mayor.

Las ventas o ingresos omitidos determinados conforme a lo dispuesto en el presente artículo, para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, incrementarán las ventas o ingresos declarados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Los regímenes de determinación simplificados que usan las administraciones tributarias o las formas de liquidación simplificada de impuestos que pueden usar los contribuyentes son mecanismos válidos utilizados en diversos sistemas tributarios del mundo con el fin de simplificar el pago de los tributos, tanto para la administración como para los administrados.

En Perú, tuvimos regímenes de liquidación simplificados que respetaban las diferencias sectoriales y permitían a los contribuyentes liquidar el impuesto aplicando coeficientes de renta neta sectorial a sus ingresos y liquidar de esta forma el impuesto a su cargo. Este régimen fue derogado y sustituido por el Régimen Especial de Renta. Las primeras versiones de este régimen mantenían tasas diferenciadas para contribuyentes que vendían bienes o prestaban servicios. En aras de la simplificación, estas opciones fueron eliminadas y el régimen quedó con una tasa única.

Desde hace muchos años, aunque el marco legal no ha sido completado, existe una herramienta de determinación simplificada que le permitiría a la Administración, dada la existencia de causales habilitantes de presunción, establecer rentas omitidas. La renta neta presunta se obtendría de la siguiente manera:

$$\text{renta neta omitida} = \text{renta neta presunta} - \text{renta neta declarada}$$

La norma desarrolla la manera de establecer tanto el impuesto a la renta como el IGV. Para el caso del IGV se establece que, si existen adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, para efectos de determinar el total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal, se dividirá el total del crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas declarado en los periodos materia de requerimiento. Debe precisarse que esta presunción se aplicará excepcionalmente, más allá de que se configuren los supuestos establecidos por el artículo 64 del Código Tributario.

Respecto de este tema también se tienen presunciones de renta neta en la LIR. A la fecha no han sido aprobados los coeficientes por resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas.

El Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamientos respecto de este artículo, los cuales se presentan a continuación:

- El cálculo de utilidad bruta o margen bruto que se relaciona con otra partida de los estados financieros comporta un cálculo del índice de rentabilidad. La presunción de renta neta y/o ventas omitidas, colegida de la aplicación de los índices de rentabilidad de la actividad económica del contribuyente respecto de otras empresas similares, no es taxativa ni cerrada. Es decir, la ley no determina a cabalidad las características intrínsecas de aquellas empresas susceptibles de evaluación. Por tal razón, la aplicación de la presunción precitada debe realizarse en virtud de criterios de razonabilidad tales como: el giro del negocio, los volúmenes de ventas, patrimonio, ubicación geográfica, etcétera, que permitan establecer la realidad económica del deudor. Para determinar el índice de rentabilidad no es menester atender la deducción de los gastos, en tanto que el procedimiento precitado propende a comparar ingresos por ventas respecto de la utilidad bruta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5018-4-2007).
- La determinación sobre base presunta en función de los índices de rentabilidad de la actividad económica del contribuyente se realiza comparando sus resultados en el ejercicio fiscalizado, con los resultados de otras empresas de rubros o negocios similares. No es válida la determinación, en consecuencia, que confronta información que solo se restringe al propio contribuyente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12092-4-2007).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>

Artículo 72-C

PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS Y/O OPERACIONES GRAVADAS OMITIDAS EN LA EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS

La presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas, se determinará mediante la aplicación del control directo a dicha actividad por la Administración Tributaria, de acuerdo al siguiente procedimiento:

- a) De la cantidad de salas o establecimientos a intervenir
 - a.1 La Administración Tributaria verificará la cantidad de salas o establecimientos en los cuales el deudor tributario explota los juegos de máquinas tragamonedas.
 - a.2 Del número de salas o establecimientos verificados se determinará la cantidad de salas o establecimientos que serán materia de intervención por control directo, de acuerdo al siguiente cuadro:

Número de salas o establecimientos donde el deudor tributario explota máquinas tragamonedas Cantidad de salas o establecimientos donde aplicar el control directo para efectuar la determinación presunta

1. Sólo 1	1
2. De 2 hasta 6	2
3. De 7 hasta 29	4
4. De 30 a más	6

- b) De las salas o establecimientos seleccionados donde aplicar el control directo para determinar los ingresos presuntos

Establecido el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario en las que se debe efectuar el control directo de ingresos,

cuando la cantidad de salas o establecimientos sea único, el control se efectuará sobre dicha sala o establecimiento. Cuando el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario sean dos (2) o más, para determinar cuáles serán las salas o establecimientos materia de dicho control, se seguirá las siguientes reglas:

b.1 Si el deudor tributario ha cumplido con presentar sus declaraciones juradas conforme lo dispuesto por las normas sobre juegos de casinos y máquinas tragamonedas, las salas o establecimientos se seleccionarán de la siguiente manera:

- i. La mitad del número de salas o establecimientos a intervenir, corresponderán a aquéllas que tengan el mayor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.
- ii. La mitad restante corresponderá a las salas o establecimientos que tengan el menor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.
- iii. Cuando el número de máquinas tragamonedas en dos (2) o más salas o establecimientos sea el mismo, se podrá optar por cualquier sala o establecimiento, de acuerdo a las reglas de los numerales i y ii.

b.2 Si el deudor tributario, no ha presentado la declaración jurada a que hacen referencia las normas sobre explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, inclusive aquellos que por mandato judicial no se encuentren obligados a realizar dicha presentación o la aplicación de la presente presunción es consecuencia de que se verificó que el deudor tributario utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado, la Administración Tributaria podrá elegir discrecionalmente cuáles salas o establecimientos intervendrá, comunicándose dicha elección al deudor tributario.

c) De las Máquinas Tragamonedas a ser consideradas para el control directo por parte de la Administración

Cuando se inicie el procedimiento de control directo en la sala o establecimiento seleccionado, se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en dicha sala o establecimiento son explotadas por el deudor tributario salvo que mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

d) Del control directo

Para efectos de lo señalado en el presente procedimiento, se entenderá por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aún cuando la misma comprenda uno o más días calendario.

d.1 El control directo que realice la Administración Tributaria, a efectos de determinar los ingresos presuntos, se deberá realizar en cada una de las salas o establecimientos seleccionados durante tres (3) días

comerciales de un mismo mes, de acuerdo a las siguientes reglas:

- i. Se deberá tomar un (1) día comercial por semana, pudiendo realizarse el control directo en semanas continuas o alternadas.
- ii. No se podrá repetir el mismo día comercial de la semana.
- iii. Sólo se podrá efectuar control directo en un (1) fin de semana del mes.
- iv. La elección del día comercial de la semana, respetando las reglas anteriores queda a elección de la Administración Tributaria.

d.2 Si el mencionado control directo se realiza en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo ejercicio gravable, el ingreso que se determine podrá ser usado para proyectar el total de ingresos del mismo ejercicio.

d.2 Si durante el desarrollo de la intervención de la Administración Tributaria en las salas o establecimientos seleccionados, ocurre algún hecho no justificado que cambia las circunstancias en las que se inició el control directo, o que a criterio de la Administración Tributaria impidan la acción de control directo o la continuación de dicha acción en cualquier sala o establecimiento seleccionado; y la intervención efectiva se realizó por más de un día comercial, lo verificado directamente por la Administración Tributaria hasta la ocurrencia del hecho o circunstancia, servirá para establecer los ingresos presuntos mensuales y/o de todo el ejercicio gravable. En caso contrario la Administración Tributaria elegirá otro día comercial para realizar el control.

La fracción del día comercial no se considerará como un día comercial.

e) Cálculo de los ingresos presuntos

e.1 Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamonedas.

Para determinar el monto de ingresos diarios por máquina tragamonedas, se considerará:

- i. El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamonedas que se encuentre en explotación en cada sala o establecimiento obtenido por control directo.
- ii. Se descontará de dicho ingreso el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas.

En el caso de deudores tributarios que tengan autorización expresa obtenida conforme lo dispuesto en las normas que regulan la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser menor del ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera del cien por ciento (100%) de los ingresos de la máquina tragamonedas, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los deudores tributarios a los que se les aplique la presunción como consecuencia de haber hecho

uso de modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados ante la autoridad competente; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas por la autoridad competente; utilice fichas o medios de juego no autorizados por la autoridad competente, debiéndose aplicar para dichos deudores la regla del párrafo siguiente.

En el caso de deudores tributarios que no tengan la referida autorización expresa, el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser mayor al ochenta y cinco por ciento (85%) del total del ingreso del día comercial. Cuando el monto de dichos premios sean menor al porcentaje antes señalado se tomará como ingresos del referido día la diferencia entre los ingresos determinados por el control directo menos el monto total entregado de los premios otorgados. Cuando no se hubiesen entregado dichos premios se tomará como ingreso del mismo día el total de los ingresos determinados por control directo.

e.2 Cálculo de los ingresos presuntos diarios por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos diarios por sala o establecimiento seleccionado, se sumará el ingreso total del día comercial de cada máquina, obtenido de acuerdo al procedimiento establecido en e.1, el que luego se dividirá entre el total de máquinas de la sala o establecimiento y se multiplicará por el total de máquinas ubicadas en la misma sala o establecimiento.

e.3 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se seguirá el procedimiento siguiente:

- i. Efectuadas las tres (3) verificaciones por cada sala o establecimiento a que hace referencia el inciso d) del presente artículo, se sumarán los montos de ingresos diarios obtenidos y se obtendrá un promedio simple.

De presentarse el supuesto señalado en el inciso d.3, si el control se realizó en más de un día comercial se sumarán los ingresos obtenidos por control directo y se dividirán por el número de días comerciales controlados, lo cual representará el promedio de ingresos diarios.

- ii. El promedio de ingresos diarios por sala o establecimiento, se multiplicará por el número de días comerciales del mes obteniéndose el total de ingresos presuntos mensuales para cada sala o establecimiento seleccionado.
- iii. Los ingresos presuntos mensuales se compararán con los ingresos de las mismas salas o establecimientos, informados o declarados por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores o en los meses que corresponda cuando el deudor tributario tiene menos de seis (6) meses explotando las máquinas tragamonedas, tomándose el mayor.
- iv. En caso que el deudor tributario no hubiese informado o declarado ingresos, se tomará el monto establecido por el control directo.

e.4 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales del deudor tributario se seguirá el procedimiento siguiente:

- i. Determinado el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se sumarán los montos obtenidos y se dividirán entre el número de salas o establecimientos verificados. Dicho resultado se tomará como el ingreso presunto de las demás salas o establecimientos que explota el mismo deudor tributario. Respecto de las salas o establecimientos en las que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto establecido conforme al procedimiento señalado en el inciso e.3.
- ii. La suma de los ingresos de cada sala o establecimiento seleccionado más los ingresos presuntos atribuidos al resto de las salas o establecimientos que el deudor tributario explota, dará como resultado el monto de ingresos presuntos del mes a cargo de deudor tributario.

e.5 Cálculo de los ingresos presuntos del ejercicio gravable.

Para la determinación de los ingresos del ejercicio gravable, se tomarán los ingresos mensuales de no menos de dos (2) meses verificados por control directo, determinados conforme al procedimiento descrito en los párrafos anteriores, y se dividirán obteniendo un promedio simple.

Dicho resultado se considerará como el ingreso presunto mensual que será atribuido a cada mes no verificado. La suma de los ingresos presuntos de los diez (10) meses no verificados más la suma de los dos (2) meses determinados conforme lo establecido en el presente procedimiento, constituye el ingreso presunto del ejercicio gravable.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

El artículo 72 C fue incorporado por el artículo 19 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007. Así, se convierte, conjuntamente a la presunción que se analizará más adelante, en una de las últimas presunciones agregadas al sistema tributario nacional.

Estas presunciones fueron incorporadas a fin de proporcionar a la Administración herramientas necesarias para administrar de mejor manera los impuestos a los juegos y los impuestos al trabajo, los cuales, por su alto nivel de informalidad y su difícil control directo, requerían de una presunción ad hoc.

En buena cuenta, esta presunción tiene su antecedente en la presunción contenida en el artículo 68 del Código Tributario (Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la administración tributaria por control directo), la misma que para efectos del control que requieren este tipo de emprendimientos debía ser ajustada. Sin embargo, son aplicables las mismas consideraciones ya comentadas respecto de las actas y el protocolo de intervención.

En efecto, la actividad de casinos y tragamonedas normalmente es realizada por grandes cadenas de contribuyentes que operan este tipo de negocios a nivel nacional. Los negocios, por las necesidades regulatorias, y a fin de maximizar los beneficios, operan múltiples salas ubicadas en varios lugares. Esta operación suele realizarse 24 horas al día durante los 365 días del año.

Bajo estas particularidades, no era viable aplicar la presunción del artículo 68. Hubiese demandado una cantidad importante de recursos humanos, y siempre existiría el riesgo de que se cuestionasen los resultados obtenidos por el control directo, y en el extremo solo hubiesen podido ser atribuidos a los locales donde se realizase el control.

En ese escenario, tiene mucho sentido que, a fin de optimizar la gestión del impuesto, la Administración fuera dotada de un mecanismo de determinación de último recurso cuando la determinación sobre base cierta no fuera practicable. El mecanismo que se desarrolló es el consignado en la fórmula legal, el mismo que se analizará a continuación.

Tal cual se aprecia, la Administración, a fin de aplicar la presunción, debe controlar un mínimo de salas. Así, la norma dispone en el punto a.2 cuántas salas deben ser controladas en atención a la cantidad de salas que opera el contribuyente. Como se aprecia en el cuadro que se consiga en la norma, no existe una relación proporcional directa, aunque se aprecia que el legislador ha decidido que mientras más salas tenga el contribuyente, más salas deben ser controladas en simultáneo. Sin embargo, para los casos de los contribuyentes con más de 30 salas, solo se exige que se controlen 6.

En el inciso b de la norma bajo complementario se incluyen reglas para establecer cuáles serán las salas controladas. Para el caso de contribuyentes que no tienen muchos días de dónde elegir, en tanto que no operan todos los días de la semana, y en tanto la Administración acredite esto y lo consigne en sus papeles de trabajo, la Administración queda facultada a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades, respetando las restricciones que la misma norma impone, las mismas que buscan establecer un ingreso razonable.

Si bien la Administración puede señalar discrecionalmente los días a controlar, dentro de los límites que impone la presunción, se plantea que, a fin de no afectar el derecho de defensa del contribuyente, el auditor debe solicitarle que indique cuáles son los días comerciales y el horario de atención. Esta información debe verificarse con las fechas de emisión de comprobantes de pago, las autorizaciones municipales de funcionamiento, los horarios de trabajo aprobados por la autoridad administrativa de trabajo, la documentación interna y, de ser necesario, las inspecciones realizadas de manera previa al señalamiento de los días que se elegirán para el control.

El legislador ha dispuesto dos sets de reglas principales: un primer conjunto de reglas aplicable a los contribuyentes que han cumplido con declarar el impuesto a los casinos y tragamonedas, reconociéndolos con un mayor nivel de formalidad, y otro para aquellos que no lo han presentado.

A los primeros, se les ha colocado como regla de operación que si el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario son dos o más, se debe identificar y seleccionar una muestra razonable y representativa de las salas con mayores ingresos y las de menores ingresos potenciales. Los ingresos potenciales se determinan por la cantidad de máquinas tragamonedas ubicadas en cada local.

Para los casos en que el deudor tributario no ha presentado la declaración jurada referida por las normas sobre explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, entre otros contribuyentes señalados en la norma en el punto b.2, la Administración Tributaria queda autorizada a elegir discrecionalmente cuáles salas o establecimientos intervendrá, comunicándose dicha elección al deudor tributario.

En el punto c de la norma se establece una presunción que admite prueba en contrario: se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en las salas o establecimientos bajo control directo son explotadas por el deudor tributario salvo que, mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

Superado lo anterior, para que la Administración pueda establecer cuál es el día comercial a controlar, se ha dispuesto que, en este contexto particular, el día comercial debe entenderse como el horario de actividades que el deudor mantiene para la explotación de juegos de máquinas tragamonedas, aun cuando las mismas comprendan uno o más días calendario, una disposición ad hoc a fin de facilitar el control de la Administración, debido a que en algunos casos esto obligará a la Administración a controlar 24 horas del día.

Otro tema establecido ex profeso para esta presunción es el número de días a controlar. El ítem d.1 establece reglas propias y un plazo mínimo de control, diferentes a la presunción del artículo 68. Así, se ha dispuesto que el control debe ser realizado durante tres días comerciales de un mismo mes, generándose reglas específicas a fin de lograr una muestra representativa de los ingresos y dejando a la Administración la elección del día comercial de la semana, siempre respetando las reglas. Otro punto adicional es que, si el control se realiza durante dos meses, estos resultados pueden utilizarse para estimar los ingresos del resto del año.

Una disposición disuasiva a fin de que los contribuyentes no dificulten el control dispone que si durante el desarrollo de la intervención de la Administración Tributaria en las salas o los establecimientos seleccionados ocurre algún hecho no justificado que cambia las circunstancias en las que se inició el control directo, o que a criterio de la Administración Tributaria impidan la acción de control directo o la continuación de dicha acción en cualquier sala o establecimiento seleccionado, y la intervención efectiva se realizó por más de un día comercial, lo verificado directamente por la Administración Tributaria hasta la ocurrencia del hecho o circunstancia servirá para establecer los ingresos presuntos mensuales y/o de todo el ejercicio gravable. Si esto no se produce, la Administración Tributaria debe elegir otro día comercial para realizar el control.

Se consideran reglas a fin de calcular los ingresos diarios por máquina tragamonedas, distinguiendo entre los deudores tributarios que tienen autorización de los que no tienen, o teniéndola explotan máquinas no declaradas a la Autoridad Tributaria.

Para los primeros se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser menor del 85 % de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera del 100 % de los ingresos de la máquina tragamonedas, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

La regla anterior se debe a la forma en que se programan en el país las máquinas tragamonedas. En efecto, según las normas sobre la materia, la máquina tragamonedas debe pagar por lo menos el 85 % de los ingresos como premios. Eso explica el porqué de la deducción que el legislador ha incluido.

Para los segundos, los que no tienen autorización, o teniéndola se detecta que usan más máquinas de las autorizadas, se considerarán los ingresos diarios por máquina tragamonedas en función del total de ingresos generados y los premios entregados por cada máquina, con algunos límites adicionales que se analizarán en el procedimiento presuntivo.

La norma incluye las reglas necesarias para que, en todos los casos, se establezca cuál es el ingreso presunto diario y mensual por cada sala o establecimiento seleccionado. Asimismo, dispone cómo deben determinarse los ingresos promedio de las salas, los cuales se aplicarán al total de las salas operadas por el contribuyente para determinar los ingresos mensuales. En caso de realizarse el control en dos meses, también se indica cómo proyectar estos ingresos al año.

En aplicación de las reglas específicas del artículo 65–A, se tiene que, tratándose de deudores tributarios que explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del impuesto a la renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Adicionalmente, según lo dispuesto en el inciso f del precitado artículo, para el caso del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el ingreso neto mensual.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 72-D

PRESUNCIÓN DE REMUNERACIONES POR OMISIÓN DE DECLARAR Y/O REGISTRAR A UNO O MÁS TRABAJADORES

Cuando la Administración Tributaria, compruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso que el deudor tributario no presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por ésta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.

De no encontrarse remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar en los registros o declaraciones juradas del deudor tributario, se tomará en cuenta la información de otras entidades empleadoras de giro y/o actividad similar que cuenten con similar volumen de operaciones.

En ningún caso, la remuneración mensual presunta podrá ser menor a la remuneración mínima vital vigente en los meses en los que se realiza la determinación de la remuneración presunta.

Para efectos de determinar el período laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho período es menor de seis (6) meses, con excepción de:

- i. Los trabajadores de las empresas que inicien actividades y tengan menos de seis (6) meses de funcionamiento, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor al número de meses de funcionamiento.
- ii. Los trabajadores de empresas contratados bajo contratos sujetos a modalidad, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor de tres (3) meses.

Las remuneraciones determinadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones de acuerdo a lo señalado en el párrafo siguiente; y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, cuando corresponda.

Sólo se considerará que la remuneración mensual presunta será base de cálculo para las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en el caso que el trabajador presente un escrito a la SUNAT donde señale que se encuentra o que ha optado por pertenecer al Sistema Nacional de Pensiones. El pago del aporte será de cargo de la entidad empleadora en su calidad de agente de retención.

De corresponder la realización del pago a cuenta vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría por la remuneración mensual presunta, éste será de cargo de la entidad empleadora.

Se entiende como entidad empleadora a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación cesantía, incapacidad o sobrevivencia.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

A efectos de cerrar las brechas de incumplimiento respecto de las aportaciones al Régimen Contributivo de Seguridad Social en Salud y Sistema Nacional de Pensiones (antes administrados por EsSalud y ONP, respectivamente), se incorporó esta disposición que permite presumir los montos remunerativos de los trabajadores a efectos de calcular dichas contribuciones sociales y otros tributos cuya base imponible la constituyen los montos remunerativos.

Esta presunción fue necesaria en tanto la SUNAT es la entidad encargada de administrar las aportaciones al EsSalud y la ONP, y para ello requería no solo ejercer todas las facultades que le confiere el Código Tributario sino contar con una herramienta de este tipo.

La Administración Tributaria está facultada para identificar a los contribuyentes que tienen la calidad de entidad empleadora, así como determinar la existencia o inexistencia del vínculo laboral, incluso para efectos de las aportaciones y contribuciones.

Es de esperar que en el ejercicio de su labor de control la SUNAT pueda encontrar dos tipos de omisiones: a) omisión en la declaración de trabajadores en relación de dependencia y b) declaración de todos los trabajadores, pero con bases imponibles de las contribuciones sociales reportadas por debajo del monto real.

De acuerdo con el artículo 72-D del TUO del Código Tributario,

se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento.

En este caso se analizará la información proporcionada por el contribuyente como el libro de planillas. En caso de no proporcionar dicha información se analizará la información de la declaración presentada. Este problema está superado con la planilla electrónica. Los trabajadores serán clasificados según su función o cargo dentro de la empresa o negocio.

Las remuneraciones que se tomarán en cuenta serán aquellas normales y permanentes. Para tal efecto no se considera aquellos conceptos entregados de forma excepcional, o que no sean entregados periódicamente, como la bonificación extraordinaria o las horas extras.

Para la aplicación de esta presunción se identificarán el cargo del trabajador y las características especiales como la antigüedad en el trabajo, lo cual se visualiza mediante la fecha de ingreso al trabajo.

De acuerdo con el inciso b se debe determinar la remuneración analizando la información proporcionada por el contribuyente. Sin embargo, en el caso de no encontrar un cargo o función similar, se debe analizar la información en otras entidades que declaran un trabajador con cargo o función similar.

Si bien la norma señala que debe considerarse solo la actividad similar para efectos de la comparación, se deben contemplar los ingresos por un carácter de proporción.

En este caso deberá tener en cuenta lo siguiente:

- El tipo de actividad o CIU del contribuyente; en función de este código se deberá identificar el nivel de ingresos anuales.
- El tipo de régimen tributario: si corresponde al régimen general o especial del impuesto a la renta, o la categoría en el caso del régimen único simplificado.
- Para identificar a los contribuyentes comparables se considerará a aquellos con ingresos similares, incluyendo a quienes tengan ingresos menores en hasta un 10 % respecto de los ingresos por concepto de ventas.
- Si genera ingresos en el régimen general de renta podrían establecer dos situaciones:
 - Si recién inicia actividades, para determinar los ingresos se tomarán los ingresos de las declaraciones presentadas antes de la fecha de detección y se sumarán los ingresos declarados mensualmente, y se dividirá entre el número de meses declarados, determinando el promedio, y se multiplica por doce meses a fin de realizar una proyección.
 - Si ya ha presentado la declaración anual del impuesto a la renta se consideran los ingresos declarados en la última DJ Renta declarada. Si se detecta la omisión de trabajadores en los meses de enero hasta abril inclusive, se tomará la DJ anual del año anterior. Si se determina entre los meses de mayo a diciembre inclusive, se tomará la última declaración presentada.

- Si genera ingresos correspondientes al régimen especial del impuesto a la renta se tomará la suma de las ventas en los últimos doce meses anteriores a la fecha de detección.
- Si el contribuyente es del régimen único simplificado, la comparación se tomará entre contribuyentes con categorías similares.
- Se obtiene la información de los trabajadores en las empresas comparables. Para tal efecto se identificará el mes de comparación, que será el mes inmediato anterior a la fecha de la detección. Se procede a descargar la información de los contribuyentes comparables y se procede a identificar a los trabajadores que tengan similar cargo del trabajador, así como las características de su puesto de trabajo. En la comparación se tomará el importe menor.
- En el caso de que el trabajador omitido tenga un cargo cuya remuneración es variable, el comparable será otro trabajador con remuneración variable. Para tal efecto se determinará la remuneración promedio de los últimos seis meses del trabajador comparable. La remuneración promedio determinado se multiplicará por el número de meses de la presunción.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 73

IMPROCEDENCIA DE ACUMULACIÓN DE PRESUNCIONES

Cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones a que se refieren los artículos anteriores, éstas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Las reglas del artículo 73, que disponían la no acumulación de las presunciones, así como las contenidas en el artículo 74, referidas a las reglas de valuación, se mantuvieron sin cambios desde 1992.

Respecto del artículo en comentario, el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamientos, los cuales se detallan a continuación:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 764–2–2000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8580–3–2001
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 905–3–2003
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1840–5–2004
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 42–1–2006

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 74

VALORIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA BASE IMPONIBLE

Para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

La norma es una referencia general que ayuda al proceso de determinación. Tal como se aprecia, el artículo 74, desde antes de 1992, otorga a la Administración Tributaria una amplia discrecionalidad para determinar el valor de los bienes, servicios e ingresos que sirven como base para calcular el impuesto. Esta disposición busca garantizar que la base imponible refleje de manera adecuada la capacidad contributiva del sujeto pasivo, incluso en situaciones donde la información declarada por el contribuyente sea insuficiente o no confiable.

Aunque no quisiéramos reconocerlo, la evasión fiscal es una práctica común que puede adoptar diversas formas, como la subvaluación de bienes o servicios, la ocultación de ingresos o la simulación de operaciones. La facultad de la Administración Tributaria para utilizar cualquier medio de valuación permite combatir estas prácticas. Garantizar que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias se vuelve imprescindible para una correcta gestión de los impuestos.

El legislador peruano suele ser conservador, y sus decisiones suelen tener en cuenta los efectos de manera sistémica. Esta norma recoge la decisión de una regla de valor de mercado general, la misma que ya había introducido en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que ha considerado igualmente de manera específica en otros impuestos. En esta línea, la norma es una referencia general que ayuda al proceso de determinación y se aplica en tanto las normas que regulan los diferentes tributos no prevean disposiciones propias.

El legislador, con buen tino, a efectos de la aplicación de la presunción, estimó que era más adecuado contar con una referencia directa. Adicionalmente, consideró que esta norma era necesaria por las siguientes razones:

- Primero, la economía es dinámica y compleja, y los valores de los bienes y servicios pueden fluctuar significativamente en el tiempo. Por ello, la posibilidad de utilizar diferentes métodos de valoración permite a la Administración Tributaria adaptarse a estas variaciones y determinar con mayor precisión la base imponible.
- Segundo, debido a la complejidad de algunos bienes, como los inmuebles, obras de arte o activos intangibles, existencias desarrollas a pedido, estos pueden ser difíciles de valorar. La utilización de diferentes métodos de valoración permite seleccionar el más adecuado en cada caso concreto.
- Tercero, la norma garantiza la equidad en el trato. En efecto, al otorgar a la Administración Tributaria la facultad de utilizar cualquier medio de valuación, se garantiza que todos los contribuyentes sean tratados de manera equitativa, evitando que algunos puedan obtener ventajas indebidas al subvalorar sus bienes o ingresos, sustrayéndose así de los tributos a su cargo.

Si bien el artículo 74 otorga una amplia discrecionalidad a la Administración Tributaria, esto no significa que el principio del valor de mercado deje de ser relevante. Por el contrario, el valor de mercado sigue siendo el punto de referencia fundamental para la valoración de los bienes y servicios. Sin embargo, en aquellos casos en los que no sea posible determinar el valor de mercado de manera directa, la Administración podrá recurrir a otros métodos de valoración, como el valor de costo, valor de reposición, valor de liquidación, entre otros, pudiendo también solicitar tasaciones si lo considera adecuado.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado respecto del contenido del artículo en comentario en su Resolución n.º 173-2-2006, señalando que al no haber norma expresa que regule la forma de valorización de las instalaciones fijas y permanentes, la Administración Tributaria se encuentra facultada para valorizar las instalaciones con el medio de valuación más idóneo (Cf. resoluciones del Tribunal Fiscal n.os 5653-2-2005 y 5533-5-2003).

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

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.

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.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

Las reglas del artículo 75 que establecían que “concluido el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, si fuera el caso” se mantuvieron sin mayores cambios desde 1992. Sin embargo, en las modificaciones de 1998 se introdujeron el segundo y tercer párrafo, los cuales permitan emitir un requerimiento adicional antes de la emisión de las resoluciones de determinación en casos complejos.

Esta disposición ha sido ampliamente utilizada desde entonces, sobre todo en las fiscalizaciones de los grandes contribuyentes. La norma se perfeccionó en 2004, cuando el tercer párrafo fue sustituido por el artículo 31 del Decreto Legislativo n.º 953, publicado el 5 de febrero de 2004. Desde esa fecha ya no ha sufrido ningún cambio.

La norma bajo comentario establece el procedimiento a seguir por la Administración Tributaria al finalizar una fiscalización o verificación. Este artículo reconoce la importancia de la comunicación entre la Administración y el contribuyente,

permitiendo que este último pueda presentar sus observaciones antes de la emisión de la resolución final

Estos últimos descargos (observaciones) pueden ser presentados y valorados en los casos en los que la Administración emite un requerimiento adicional comunicando que está aplicando el artículo 75, y la Administración puede discrecionalmente emitir este requerimiento en los casos en que considere que la complejidad del caso lo justifica. Bajo dicha premisa puede informar al contribuyente sobre las observaciones e infracciones imputadas, para que este presente observaciones fundamentadas en un plazo no menor de tres días.

Queda claro de la redacción del artículo que la SUNAT no está obligada a emitir el resultado del requerimiento del artículo 75 antes de emitir una resolución de determinación. Por ello, la falta de emisión de dicho documento no constituye una violación del derecho al debido procedimiento. El artículo le da a la Administración una facultad discrecional, la cual en ningún aspecto afecta al derecho de defensa del contribuyente, ya que una vez concluido el procedimiento de fiscalización, y luego de emitida y notificada la resolución de determinación, el contribuyente tiene el derecho de impugnarla mediante los recursos correspondientes, como la reclamación y la apelación.

No es posible extender, a solicitud del interesado, el plazo otorgado para presentar observaciones a las conclusiones de la verificación o fiscalización comunicadas mediante el requerimiento, en tanto que el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización no contempla la posibilidad de prórroga de dicho plazo, a diferencia de lo establecido de manera expresa para otros requerimientos en los artículos 7 y 8 de dicho reglamento. A fin de cerrar esta etapa, la norma prevé que la documentación no presentada dentro de ese plazo no será considerada en el proceso de fiscalización o verificación.

En relación con esto, en el artículo 9 del Decreto Supremo n.º 085-2007-EF, modificado por el Decreto Supremo n.º 145-2019-EF, se estableció que la comunicación de las conclusiones mencionadas en el artículo 75 del Código Tributario se realizará mediante un requerimiento, documento que se cierra una vez que se haya evaluado la respuesta del sujeto fiscalizado dentro del plazo establecido, o al vencimiento de dicho plazo si no se presenta ninguna documentación.

Normalmente este tipo de requerimiento se utiliza en los casos de la ejecución de auditorías definitivas que se consideran inherentemente complejas, y también en el caso en el que se haya enviado el informe de auditoría (que justifica la aplicación o no de la norma antielusiva general) al Comité Revisor. En este caso, según el artículo 62-C del Código Tributario, el requerimiento se cerrará después de que se notifique al sujeto fiscalizado la opinión del comité.

La Administración Tributaria, según el requerimiento del artículo 75, solo puede comunicar sus observaciones. No está autorizada a solicitar que el contribuyente presente descargos ni documentación de respaldo, especialmente si ya ha vencido el plazo de fiscalización de un año del procedimiento de fiscalización sin que haya comunicado la extensión del plazo.

Lo anterior no es absoluto. En la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6741-4-2020 del 13/11/20, que se emitió considerándola jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló lo siguiente:

La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida. (p. 6)

En ocasiones se han presentado dudas sobre los requerimientos emitidos por la SUNAT en los cuales se solicitan explicaciones respecto de las observaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del mismo. En principio, estas son actuaciones procedimentales distintas. En la primera se informa al contribuyente sobre los reparos o cuestionamientos detectados durante la fiscalización para que presente la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, permitiéndole ejercer su derecho de defensa. En cambio, la segunda se limita a comunicar al contribuyente las conclusiones de la Administración tras analizar la sustentación presentada, para que dentro del plazo otorgado, el contribuyente presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

La jurisprudencia sobre la admisibilidad de la documentación presentada por el contribuyente después de la notificación del resultado del requerimiento del artículo 75 ha evolucionado de manera contradictoria. Algunas resoluciones del Tribunal Fiscal, como las n.ºs 4517-8-2017 y 10237-8-2015, adoptaron una posición restrictiva, coherentes con lo dispuesto en el último párrafo de la norma. Sin embargo, resoluciones posteriores, como las n.ºs 14610-8-2013 y 11021-1-2016, permiten que se extienda el plazo para presentar pruebas, argumentando que el derecho de defensa del contribuyente debe prevalecer.

Los precedentes del Tribunal Fiscal también han establecido que si antes de la notificación del resultado del requerimiento del artículo 75 del Código Tributario la Administración Tributaria no notificó a la recurrente sobre el reparo formulado en dicho resultado, entonces no se ha seguido el procedimiento legal establecido. Esto implica que la recurrente no ha podido ejercer adecuadamente su derecho de defensa respecto del reparo dentro del procedimiento de fiscalización. Por lo tanto, conforme al inciso 2 del artículo 109 del Código Tributario, la resolución de determinación es nula en lo que respecta al reparo en cuestión, y la apelación también es nula en ese extremo, de acuerdo con el numeral 13.1 del artículo 13 del TUO de la LPAG.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017, 20 de enero). Informe n.º 005-2017-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/I005-2017.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2020, 13 de noviembre). Resolución n.º 06741-4-2020. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_06741.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005, 4 de febrero). Resolución n.º 0735-1-2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_00735.pdf

Artículo 76

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

La determinación de la cuantía del tributo es un paso crucial en el proceso tributario. La resolución de determinación, emitida por la Administración Tributaria, establece el monto exacto que debe pagar el contribuyente. El Código Tributario regula este proceso de manera detallada, estableciendo las obligaciones del contribuyente, las facultades de fiscalización y determinación y los requisitos para la emisión de las resoluciones.

La fiscalización es una actividad inherente a la Administración Tributaria. En el caso de la mayoría de los ordenamientos tributarios está respaldada por atribuciones legales específicas que se materializan en un proceso administrativo que tiene como objetivo verificar el cumplimiento tributario. La resolución de determinación es el resultado final del proceso tributario que pone fin al procedimiento de comprobación. El acto se emite tras revisar la declaración del contribuyente y establece el monto exacto a pagar. Una vez notificada, esta resolución suele ser definitiva, lo cual no significa que no existan circunstancias en las cuales pueda modificarse o que el acto no pueda ser impugnado.

El artículo 76 del Código Tributario define la resolución de determinación como el acto administrativo mediante el cual la Administración Tributaria comunica al contribuyente el resultado de una fiscalización, estableciendo la existencia de un

crédito o deuda tributaria. Este dispositivo legal, fundamental en el procedimiento tributario, busca garantizar la seguridad jurídica al limitar las posibilidades de modificación de estas resoluciones y la defensa de los derechos de los contribuyentes.

La norma se ha mantenido sin mayores cambios desde 1992; sin embargo, en 2012 sufrió un ajuste técnico que incluyó en el último párrafo la fiscalización electrónica. La fórmula usada fue la siguiente: “Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del Artículo 108°”.

Debe reconocerse que estas modificaciones se hicieron para ajustar el acto administrativo al desarrollo de las reglas de fiscalización. La conceptualización de la fiscalización también ha evolucionado. Autores como Chau Quispe y Villanueva Gutiérrez (2007) y Zegarra Vilchez (s.f.) comentan esta evolución explicando las diferentes facetas de la determinación: los primeros identificando en ella una facultad y un procedimiento, mientras que el segundo reconociendo en la determinación una función, facultad y procedimiento.

Las buenas prácticas internacionales en materia tributaria, así como la legislación comparada de diversos países, coinciden en la importancia de la posibilidad de emitir un documento similar a la resolución de determinación. Este acto administrativo que pone fin a la fase de verificación y determina la existencia o no de una obligación tributaria es el resultado final de un proceso de comprobación de la correcta liquidación del impuesto a cargo del contribuyente, que normalmente es el resultado de un proceso de determinación intensiva.

Existen varios aspectos comunes en la legislación comparada con referencia a esta disposición. Son los siguientes:

- **Contenido de la resolución:** Generalmente, las resoluciones de determinación deben contener elementos como identificación del contribuyente, período fiscal, hechos generadores, bases imponibles, tasas aplicables, liquidación del tributo, así como una fundamentación clara y concisa de la decisión administrativa.
- **Notificación:** La notificación de la resolución al contribuyente es un requisito esencial para garantizar el ejercicio de sus derechos.
- **Recursos:** Se establece la posibilidad de impugnar la resolución ante un órgano jurisdiccional o administrativo.

Huamaní (2021), citando la ponencia “Cierre de Fiscalización 2005” de Córdova Arce, (expuesta el 13/12/2005 y organizada por la Asociación Fiscal Internacional - IFA), señala lo siguiente respecto de los reparos que se plasman en las resoluciones de determinación:

hay que anotar que los reparos básicamente son de tres tipos: i) reparos relacionados con la interpretación de normas tributarias; ii) reparos relacionados con la “interpretación” de hechos; y, iii) reparos por falta de sustentación del ejercicio de derechos por parte del contribuyente. En este contexto (dentro del debido procedimiento administrativo: derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas), dentro del mismo procedimiento de fiscalización, el administrado tiene el derecho de conocer oportunamente los reparos y ejercer, también oportunamente, su derecho de defensa (y no solo cuanto se le ha notificado al deudor tributario los valores, como ha pretendido la Administración y el Tribunal Fiscal en algunos casos); como se indica en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1644-1-2006, el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal

manera, que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración Tributaria, en su rol fiscalizador, debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que la contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente. (p. 1405)

No obstante, si el auditor, al final del proceso, no se convence o persuade de los dichos del contribuyente y las pruebas ofrecidas, corresponde que emita un acto administrativo, esto es, una "resolución de determinación". Este documento, resultado del proceso de control, que cumple la función de identificar todos los ajustes que se han realizado y fija la "verdad" según la Administración Tributaria sobre la liquidación de los impuestos realizada por el contribuyente.

Como acto final del proceso de fiscalización, se espera que su contenido permita al administrado entender las razones de hecho y de derecho de los ajustes que pudieran haberse realizado a su liquidación, y, a partir de él, ejercer su derecho de defensa. Todo lo anterior son actos preparatorios, y aquel es el acto administrativo final que puede ser controvertido en la vía administrativa y jurisdiccional.

En CIAT (2015), los siguientes artículos trabajan el tema:

Artículo 125. Procedimiento de determinación con intervención de la Administración Tributaria.

1. Presentada la declaración de los datos necesarios para la determinación con intervención administrativa, la Administración Tributaria deberá notificar la liquidación en los plazos que se determine en la Ley de cada tributo y en su defecto, en un máximo de ... meses.
2. La Administración Tributaria utilizará los datos declarados u otros que obren en su poder para realizar la liquidación, y podrá requerir al obligado tributario aclarar o justificar los datos consignados o, en su caso, podrá proceder a realizar actuaciones de comprobación de valores. En estos casos, el plazo del numeral | se contará desde que el obligado atienda el requerimiento o desde el inicio de las actuaciones de comprobación de valores.
3. Si los datos o valores que la Administración Tributaria considere deben tomarse en cuenta para la liquidación no coinciden con los declarados por el obligado tributario, deberá hacerse una propuesta de liquidación a este, con los fundamentos de hecho y derecho correspondientes, que se le notificará otorgándole un plazo de días para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.
4. Transcurrido el plazo para alegatos, la Administración Tributaria deberá practicar la liquidación antes del vencimiento de los plazos indicados en los numerales 1 y 2. De no hacerlo, el procedimiento terminará por caducidad, sin perjuicio de que pueda iniciarse de nuevo dentro del plazo de prescripción.
5. La liquidación tendrá carácter previo.
6. Desde la presentación en tiempo de la declaración hasta la finalización del plazo para pagar una vez notificada la liquidación, no correrán intereses a cargo del obligado tributario. (pp. 128-129)

Artículo 126. Procedimiento de comprobación formal o abreviada.

1. Cuando la autoliquidación del obligado tributario contenga defectos formales, errores aritméticos, discrepancia con datos que provienen de sus otras declaraciones, o errores legales que se hagan evidentes de

la propia declaración, se procederá a la realización de actuaciones de comprobación formal.

2. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar la exactitud de las autoliquidaciones a través de actuaciones de comprobación abreviada, entendiéndose como tales aquellas que se realizan utilizando los datos y elementos de prueba que obren ya en poder de la Administración Tributaria, que solicite a terceros o al propio obligado tributario, sin que se puedan extender al examen de la contabilidad mercantil o financiera de actividades empresariales o profesionales ni al examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dicha contabilidad. Estas actuaciones podrán iniciarse directamente con la propuesta a que se refiere el numeral 4 de este artículo o, según el caso, con solicitud al obligado tributario de aclaración de justificación de la discrepancia observada, de datos o justificantes o, bien, con requerimientos de información a terceros. Respecto de estos últimos se podrán realizar comprobaciones contables para corroborar la información.
3. Sea que se haya hecho requerimiento al obligado tributario o no, la Administración Tributaria deberá hacer la propuesta de regularización a que se refiere el artículo 92 de este Código otorgándole al obligado tributario el plazo de días para que alegue lo que convenga a su derecho.
4. El procedimiento seguirá y concluirá según lo establecido en el artículo 92 de este Código.
5. La liquidación que se dicte tendrá carácter previo. (p. 129)

CCAT (2015, pp. 128–129) reconoce en este articulado las facilidades que corresponde otorgar a las administraciones tributarias para utilizar las “determinaciones mixtas” y para la comprobación de los datos declarados por el contribuyente frente a los que estas tengan en su poder. Asimismo, les faculta pedir aclaraciones y justificantes al obligado tributario, o, según el tributo de que se trate, realizar actuaciones de comprobación de valor. Las referencias establecen la necesidad de otorgar plazos razonables acorde con las circunstancias. En el documento se resalta que el control tributario moderno es el “complemento del clásico control tributario intensivo con el control tributario extensivo material, que permite llegar a una cantidad mayor de obligados, aunque sin la profundidad que conlleva un procedimiento de fiscalización” (CIAT, 2015).

En Perú, las resoluciones de determinación emitidas en auditorías parciales y definitivas tienen efectos diferentes. Nuestras reglas incluidas en este artículo y las del artículo 79 completan el espectro de normas que calzan con lo que el CIAT recomienda.

La SUNAT ha emitido desde 2009 una serie de informes referidos a consultas relacionadas con este artículo. La producción del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial también ha sido abundante, esto en tanto los contribuyentes han cuestionado diversos aspectos de la facultad de determinación que generó estos pronunciamientos.

Cabe destacar la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 010869–2017 (Séptima Sala), el Poder Judicial también ha sentado jurisprudencia, al señalar que al efectuar una interpretación sistemática de los artículos 43, 59, 61, 63 y 76 del TUO del Código Tributario precitado, queda claro que el acto de determinación de la obligación tributaria debe realizarse dentro del período de prescripción y puede ser efectuada por el deudor tributario o por la Administración Tributaria, identificándose en ambos casos la realización del hecho generador de la Obligación Tributaria, el

deudor tributario, la base imponible y la cuantía del tributo, entendiéndose que este último aspecto comprende establecer el monto a pagar, el mismo que se determina finalmente luego de aplicar el crédito que existiera a favor del contribuyente, se trata entonces de un monto definitivo; de modo que si el mencionado crédito cubre en su totalidad el monto del Impuesto a la Renta inicialmente establecido, no corresponde efectuar pago alguno en el ejercicio correspondiente, sin que tenga injerencia el hecho de que el contribuyente haya efectuado la determinación de la Obligación Tributaria pues la Administración Tributaria tiene expedita la facultad de modificarla, ya sea a través de la verificación o fiscalización, siempre que se cumpla con los parámetros establecidos legalmente, esto es, plazos, formalidades, entre otros; ergo, se descarta que la determinación de la obligación tributaria por Impuesto a la Renta solo se circunscribe a establecer únicamente el monto del impuesto o de la pérdida en el ejercicio (Impuesto Resultante).

Se han generado dudas sobre el alcance de la exigencia de motivar la resolución, esto en tanto, de acuerdo con el Código Tributario, la resolución de determinación debe indicar el motivo de cualquier corrección hecha a la declaración del contribuyente. Sin embargo, en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7308-2-2019 (precedente de observancia obligatoria, publicada el 24/8/2019) se ha precisado que “se entiende que existe un reparo cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario” (p. xx). En el caso resuelto en esta resolución, la modificación o rectificación por parte de la SUNAT no se configuró porque existía concordancia entre la determinación tributaria del administrado y la de aquella debido a la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización mediante la cual se reconocieron observaciones, por lo que no se consideró que se haya realizado un “reparo”, y, por tanto, no era necesario detallar un motivo específico.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Chau Quispe, L., & Villanueva Gutiérrez, W. (2009). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. Foro Jurídico, (7), 239–247. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní, R. (2021). Código Tributario Comentario. Juristas Editores.
- Tribunal Fiscal. (2019, 14 de agosto). Resolución n.º 07308-2-2019. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/resolucion/2019_2_07308.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009, 18 de junio). Informe n.º 105-2009-SUNAT/4B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i105-2009.htm>
- Zegarra Vilchez, J. C. (s.f). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú. Ponencia Individual presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal (IFA) Grupo Peruano. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>

Artículo 77

REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA

La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI.

7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de

un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.

La Administración Tributaria podrá emitir en un solo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.

 Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

El artículo 77 ha experimentado varias modificaciones a lo largo de los años con el objetivo principal de garantizar la transparencia, la seguridad jurídica y la defensa de los derechos de los contribuyentes en los procedimientos de fiscalización. La primera modificación fue la introducida en la reforma de 1994. El cambio se realizó a efectos de generar una facilidad administrativa en el siguiente sentido: "La Administración Tributaria podrá emitir en un solo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período".

En la modificación del 2012 se incorporó el numeral 8 que requería que las resoluciones de determinación contengan la información acerca de si eran producto de una fiscalización parcial o definitiva, y que se detallen los aspectos revisados en la fiscalización: "El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados".

En el 2016 se modificaron las reglas para las multas emitidas en el marco de fiscalizaciones parciales. Para ello se modificó el penúltimo párrafo, referido a la resolución de multa, con la finalidad de incluir las reglas necesarias para las multas emitidas en aplicación de la fiscalización parcial y por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 87, vinculadas a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Finalmente, en 2018 se incorporó un segundo párrafo al numeral 6 de este artículo, el cual señala lo siguiente:

La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI.

Estas modificaciones han buscado establecer claramente el contenido mínimo y las exigencias de motivación del acto requeridas para estos documentos. En buena cuenta, se requiere que se señalen en la misma los fundamentos y las disposiciones que la amparen.

La exigencia de motivación tiene un desarrollo adicional en los casos en los que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la norma XVI del Título Preliminar. Para esta situación se señala que la motivación "expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI".

En su redacción, el artículo bajo comentario establece los requisitos mínimos que deben cumplir las resoluciones de determinación y de multa emitidas por las

administraciones tributarias. Este dispositivo legal busca garantizar la transparencia, la seguridad jurídica y la defensa de los derechos de los contribuyentes en los procedimientos de fiscalización. El artículo en cuestión establece de manera clara y concisa los elementos esenciales que deben constar en una resolución de determinación y de multa. Entre los aspectos más relevantes se encuentran:

- Identificación precisa del deudor tributario, del tributo y del período fiscal: Esta información es fundamental para garantizar la correcta identificación del sujeto pasivo y la naturaleza de la obligación tributaria.
- Fundamentación de la determinación: La resolución debe contener una explicación detallada de los motivos que llevaron a la Administración Tributaria a realizar el ajuste o a imponer la multa. Esto permite al contribuyente conocer las razones de la decisión administrativa y ejercer su derecho de defensa.
- Cálculo detallado del tributo e intereses: La resolución debe indicar de manera clara y precisa el monto del tributo determinado, así como los intereses moratorios correspondientes.
- Carácter definitivo o parcial del procedimiento: Se establece la posibilidad de que el procedimiento de fiscalización sea parcial, en cuyo caso la resolución debe indicar los aspectos que han sido revisados.

En el documento de CIAT (2015) se han considerado las siguientes disposiciones para desarrollar esta figura:

Artículo 92. Etapas del procedimiento de determinación.

1. El procedimiento de determinación administrativa de los tributos sujetos a declaración-liquidación o autoliquidables por los obligados tributarios, se inicia con actuaciones de comprobación o de fiscalización, según se regula en los Capítulos II y III de este Título.
2. Como resultado de estas actuaciones, se emitirá un acto administrativo, en el que se hará una propuesta de regularización, en la que se hará constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las normas tributarias por parte del obligado tributario, fundamentando las imputaciones o cargos que se le formulen, o los montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio para efectos de su compensación O devolución, o para compensar con el monto ajustado en más que proponga la Administración Tributaria.
3. El interesado dispondrá del plazo que para cada procedimiento determinativo de comprobación o fiscalización se prevea en este Código, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del acto previsto en el párrafo anterior para manifestar su conformidad, solicitar un acuerdo conclusivo cuando este proceda, o formular por escrito sus descargos y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.
4. Agotado el plazo establecido en el párrafo anterior, y en caso de disconformidad del interesado, la Administración Tributaria dictará resolución en la cual considerará las alegaciones y pruebas del obligado tributario sea para dejar sin efecto o para confirmar total o parcialmente la propuesta de regularización determinando los tributos omitidos y sus accesorios y aplicando las sanciones pertinentes. La resolución determinativa también podrá declarar la existencia de montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio por el obligado tributario para efectos de su compensación, devolución o disminución del ajuste realizado.
5. La resolución administrativa de determinación se notificará al interesado y deberá dictarse dentro de los días, a contar desde el día siguiente de vencido el plazo a que se refiere el numeral anterior.

6. No será necesario dictar la resolución de determinación si el obligado tributario ha manifestado su conformidad con las imputaciones o cargos formulados, o con los montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio. Esa conformidad surtirá los mismos efectos de una resolución determinativa firme. En caso de que la conformidad o acuerdo sea parcial, deberá dictarse resolución en relación con los aspectos respecto de los que no haya existido dicha conformidad.
7. Tampoco será necesario dictar la resolución de determinación si se ha llegado a un acuerdo conclusivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 de este Código, el cual surtirá los efectos de una liquidación de oficio.
8. La determinación o liquidación de oficio hará exigible la obligación tributaria, incluso a través del procedimiento de cobro ejecutivo, salvo que se interponga recurso de reconsideración, en los términos regulados en el Título V de este Código. (pp. 94–95)

La recomendación anterior recoge una serie de institutos que, de forma similar, han sido desarrollados en el Código Tributario peruano y tratados en otras partes de este documento. CIAT (2015, p. 98) también recomienda un contenido mínimo del acto administrativo, estableciendo los requisitos básicos que debe contener. Asimismo, señala que en este acto se debe realizar la indicación de los recursos correspondientes y la condición de garantía del obligado tributario. En este documento se señala:

Artículo 94. Requisitos del acto administrativo resolutivo.

El acto administrativo resolutivo deberá contener los siguientes requisitos:

- a) Nombre o razón social del obligado tributario, incluyendo el número de identificación tributaria.
- b) Los fundamentos de hecho y de derecho, con expresión de motivos y apreciación y valoración de la prueba producida.
- c) En caso de tratarse de una determinación de tributos, indicará el tributo, periodo fiscal liquidado, importe adeudado o a devolver y sus elementos determinantes más sus intereses y, en su caso, la sanción a aplicar. En los demás casos, expresará el objeto o propósito de la resolución.
- d) El carácter parcial de la liquidación, de ser el caso, con indicación de los elementos de la obligación tributaria objeto de esta.
- e) Fecha, nombre, cargo y firma autógrafa o electrónica del funcionario competente.
- f) Los recursos que procedan contra el acto administrativo resolutivo y los plazos para interponerlos. La omisión de esta indicación hará que el plazo se duplique. (pp. 97–98)

Son abundantes los precedentes tanto administrativos como jurisdiccionales sobre este artículo. Cabe destacar que mediante la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 015781–2016 (Séptima Sala), el Poder Judicial señaló que todos los actos administrativos no son reclamables. En la sentencia se consideró que solo son reclamables aquellos actos administrativos que cumplen con ciertos requisitos mínimos para su emisión, que se encuentran tanto en los artículos 3 y 4 de la Ley n.º 27444 como en los artículos 77, 103 y 135 del Código Tributario. Asimismo, dichos actos deben generar en el deudor tributario una necesidad urgente de tutela jurisdiccional efectiva, conocida como interés para obrar conforme al artículo VI del Código Civil aplicable supletoriamente.

La estructura y el contenido del artículo 77 son similares a los establecidos en los códigos tributarios de muchos países. Sin embargo, existen algunas diferencias en cuanto a la profundidad y el detalle de los requisitos exigidos. Nuestro artículo 77 es típico de los sistemas de civil law, en los cuales las resoluciones administrativas suelen ser más formales y detalladas, con requisitos específicos por cada tipo de acto administrativo.

Encontramos también que la norma bajo comentario es fundamental en la protección de los derechos de los contribuyentes y en la garantía de la legalidad de los actos administrativos. Al establecer requisitos claros y precisos para las resoluciones de determinación y de multa, este dispositivo contribuye a:

- Aumentar la transparencia y la seguridad jurídica: Los contribuyentes pueden conocer con exactitud los motivos de las decisiones administrativas y ejercer su derecho de defensa.
- Fortalecer el principio de legalidad: Las resoluciones deben estar basadas en normas legales claras y precisas.
- Reducir la litigiosidad: Al proporcionar una mayor claridad y certeza jurídica, se pueden evitar disputas innecesarias.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 78

ORDEN DE PAGO

La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:

1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.
2. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Para efectos de este numeral, también se considera error:

- a) Al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.
- b) Tratándose del arrastre de perdidas, al monto de la pérdida:
 - i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida.
 - ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior.
4. Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.

5. Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

Las Órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

El artículo 78, que establece el procedimiento para emitir órdenes de pago, ha sido objeto de diversas reformas a lo largo de los años, con el fin de adaptarlo a las necesidades cambiantes de la Administración Tributaria y a los retos que plantea la gestión de los contribuyentes.

Al analizar su evolución en el tiempo, vemos que la redacción del artículo se mantuvo estable desde 1992 y tuvo un primer ajuste técnico en 2003. En 2004 se buscó perfeccionar el supuesto del numeral 3 a fin de facilitar la emisión de estas órdenes por parte de la Administración Tributaria, en atención a controversias planteadas por los contribuyentes. La última modificación de este artículo, realizada en 2018, afectó al numeral 3 con el propósito de corregir problemas detectados en su aplicación que habían sido develados en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Las reglas contenidas en este artículo recogen las mejores prácticas de la experiencia internacional. El artículo 78 define la "orden de pago" como un acto administrativo expedito mediante el cual la SUNAT exige el pago inmediato de una deuda tributaria clara y determinada. A diferencia de la resolución de determinación, que es el resultado de un proceso de análisis y cálculo por parte de la Administración Tributaria, y que surge de un proceso de fiscalización y puede ser impugnada y discutida por el contribuyente, la orden de pago se basa en hechos concretos y su emisión no requiere de un procedimiento administrativo previo tan extenso para volverse exigible.

Las órdenes de pago emitidas conforme a ley se convierten en títulos ejecutivos que habilitan a la Administración Tributaria a iniciar procedimientos de cobranza coactiva. Si bien son actos reclamables, la interposición de este recurso está condicionada al pago previo, salvo que existan circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza. Cabe recordar, asimismo, que la notificación de una orden de pago interrumpe el plazo de prescripción.

La norma establece de manera taxativa las situaciones en las cuales este documento puede ser emitido. Así, se señala que su emisión corresponde en casos de tributos autoliquidados por el deudor tributario, anticipos o pagos a cuenta, y por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo. Igualmente, indica que la Administración debe considerar la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en dichos períodos.

Asimismo, se define cuándo se está frente a un error y se establecen reglas para lidiar con casos de omisos totales o parciales. También se señala que cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados, se exigirá que las órdenes de pago que se emitan en esta circunstancia deban contener los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Las reglas a seguir se pueden resumir como se plantea a continuación. Para tributos autoliquidados, la orden de pago se emite cuando el propio contribuyente ha calculado y declarado el tributo, pero no ha realizado el pago correspondiente. Para el caso de anticipos o pagos a cuenta, se aplica cuando el contribuyente no ha realizado los anticipos o pagos a cuenta exigidos por ley. En el caso de errores materiales, el numeral abarca situaciones en las que el contribuyente ha cometido errores materiales en sus declaraciones, como errores de cálculo o la consignación de tasas inexistentes. La Administración puede emitir una orden de pago para corregir estos errores. En el caso de que la verificación de libros y registros realizada por la SUNAT realice una verificación y encuentre tributos no declarados, puede emitir una orden de pago.

Como se mencionó, la emisión de una orden de pago genera la obligación inmediata de pagar la deuda tributaria indicada. Aunque el contribuyente tiene derecho a impugnar la orden de pago ante las instancias correspondientes, la mayoría de estos reclamos se convierten en reclamos insustanciales que se realizan solamente para dilatar el pago de la deuda tributaria, ya que no se sustentan en condiciones que hacen que su cobro sea indebido. Gran parte de las resoluciones de intendencia emitidas por la SUNAT para resolver estos reclamos suelen declarar improcedentes los reclamos contra las órdenes de pago.

Los pronunciamientos del Tribunal Fiscal han establecido de manera reiterada que los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, como resultado de una fiscalización y que implican una valoración discrecional de hechos o una interpretación particular de las normas, constituyen determinaciones y no simples órdenes de pago. Esto aplica a casos como incrementos patrimoniales no justificados, reparos a declaraciones, discrepancias en la base imponible, interpretaciones divergentes sobre la aplicación de normas y casos en los que la Administración ha utilizado sistemas de cálculo distintos a los del contribuyente.

La jurisprudencia protege los derechos de los contribuyentes al establecer que las órdenes de pago deben basarse en la autoliquidación realizada por el contribuyente, salvo errores evidentes. Aunque se ha aceptado que la declaración rectificatoria puede generar la emisión de una nueva orden de pago, no puede ser usada para negar créditos fiscales sin fundamentos legales ni para negar créditos fiscales derivados de facturas que, se considera, no cumplen con los requisitos legales.

En la legislación comparada encontramos recomendaciones para una correcta gestión de los tributos con referencia al tema de deuda autodeclarada no pagada en plazo. Así, en CIAT (2015) se señala que en el caso de una deuda autoliquidada por el deudor que no fue pagada en plazo, la Administración Tributaria debe seguir el procedimiento de cobro ejecutivo. El artículo 134 del Modelo establece que la Administración Tributaria exigirá el pago de las deudas tributarias que no hubieren sido cubiertas o garantizadas dentro de los plazos señalados por la ley a través del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se inicia mediante una providencia notificada al deudor en la que se identifica la deuda pendiente y se le requiere para que efectúe su pago con el recargo correspondiente. Esta providencia constituye título suficiente que inicia el proceso de cobro sobre el patrimonio del obligado y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago. No obstante, antes de iniciar el procedimiento ejecutivo, la Administración Tributaria podrá otorgar un plazo razonable para que el deudor se ponga al derecho.

Cabe señalar que contar con una norma de este tipo es fundamental para garantizar la efectividad de la recaudación tributaria, en tanto que permite a la Administración Tributaria actuar con rapidez y eficiencia en casos de incumplimiento por parte de los contribuyentes. Sin embargo, es importante que su aplicación se realice respetando los derechos de los contribuyentes y dentro del marco legal

establecido. La posibilidad de emitir un documento de este tipo, que inicia el proceso de cobro ejecutivo de la deuda, dota a la Administración Tributaria de una herramienta poderosa para perseguir el cobro de la deuda, que le suele habilitar incluso la posibilidad de disponer el embargo de bienes del deudor.

Es importante destacar que el Modelo de Código Tributario del CIAT busca un equilibrio entre la necesidad de la Administración Tributaria de recaudar los tributos y la protección de los derechos de los contribuyentes. La inclusión del procedimiento de cobro ejecutivo, que se inicia con la notificación del equivalente en cada país de la orden de pago, si bien dota a la administración de herramientas poderosas, también establece un proceso formal que debe ser seguido garantizando al deudor el derecho a ser notificado y a interponer los recursos que considere pertinentes.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 79

ORDEN DE PAGO PRESUNTIVA

Si los deudores tributarios no declararan ni determinaran, o habiendo declarado no efectuaran la determinación de los tributos de periodicidad anual ni realizaran los pagos respectivos dentro del término de tres (3) días hábiles otorgado por la Administración, esta podrá emitir la Orden de Pago, a cuenta del tributo omitido, por una suma equivalente al mayor importe del tributo pagado o determinado en uno de los cuatro (4) últimos períodos tributarios anuales. Lo dispuesto es de aplicación respecto a cada período por el cual no se declaró ni determinó o habiéndose declarado no se efectuó la determinación de la obligación.

Tratándose de tributos que se determinen en forma mensual, así como de pagos a cuenta, se tomará como referencia la suma equivalente al mayor importe de los últimos doce (12) meses en los que se pagó o determinó el tributo o el pago a cuenta. Lo dispuesto es de aplicación respecto a cada mes o período por el cual no se realizó la determinación o el pago.

Para efecto de establecer el mayor importe del tributo pagado o determinado a que se refieren los párrafos anteriores, se actualizará dichos montos de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana.

De no existir pago o determinación anterior, se fijará como tributo una suma equivalente al mayor pago realizado por un contribuyente de nivel y giro de negocio similar, en los cuatro (4) últimos períodos tributarios anuales o en los doce (12) últimos meses, según se trate de tributos de periodicidad anual o que se determinen en forma mensual, así como de los pagos a cuenta.

El tributo que se tome como referencia para determinar la Orden de Pago, será actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana por el período comprendido entre la fecha de pago o la de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del tributo que se toma como referencia, lo que ocurra primero, y la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración del tributo al que corresponde la Orden de Pago.

Sobre el monto actualizado se aplicarán los intereses correspondientes.

En caso de tributos de monto fijo, la Administración tomará aquél como base para determinar el monto de la Orden de Pago.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes, será de aplicación aun cuando la alícuota del tributo por el cual se emite la Orden de Pago, haya variado respecto del período que se tome como referencia.

La Orden de Pago que se emita no podrá ser enervada por la determinación de la obligación tributaria que posteriormente efectúe el deudor tributario.



Fredy Richard Llaque Sánchez

Comentario

El texto actual de esta norma se remonta al código vigente en 1992, el cual se modificó en 1994 para realizar ajustes técnicos. La norma otorga a la Administración Tributaria una herramienta muy importante a fin de gestionar la brecha de declaración.

En efecto, en tanto que la declaración inicia los procesos de recaudación y fiscalización, si el contribuyente es omiso a la presentación de la declaración, puede impedir o dilatar el inicio de las acciones de control por parte de la Administración Tributaria. Por ello, el legislador ha dispuesto que la Administración pueda exigir a los obligados la presentación de las declaraciones y, en caso de incumplimiento, la faculta a realizar una liquidación provisional de los tributos sin que esto enerve la posibilidad de que la Administración active sus facultades a fin de determinar el tributo efectivamente debido, ya sea sobre base cierta o presunta.

Con la finalidad de considerar, al menos de manera parcial, la realidad económica del contribuyente, el fisco está habilitado a cuantificar esta liquidación provisional sobre la base de las declaraciones del propio obligado en períodos anteriores, o tomando como referencia la determinación realizada por un contribuyente con nivel y giro de negocio similar. En ambos casos, el ajuste del monto debe realizarse utilizando el IPC.

En el ordenamiento peruano no se ha dispuesto el respeto de ciertas pautas de razonabilidad, como que las declaraciones tomadas en cuenta consideren la estacionalidad de ciertas actividades, o que el importe determinado por la Administración Tributaria corresponda a determinaciones sobre base cierta y no presunta. Solo se ha establecido que en caso de que no haya información del propio contribuyente se tome en cuenta un contribuyente con nivel y giro de negocio similar.

Una disposición similar figura en CIAT (2015), donde se recomienda el siguiente texto:

Artículo 93. Liquidación provisional de tributos.

1. Cuando los obligados a presentar declaraciones, comunicaciones y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las normas tributarias, la Administración Tributaria exigirá la presentación del documento respectivo, procediendo en forma sucesiva los actos siguientes:
 - a) Requerir al obligado para que presente el documento respectivo en un plazo de días.
 - b) Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de tributos, podrá exigirse al obligado a declarar que haya incurrido en la omisión una cantidad igual a la determinada

en la última o en cualquiera de las últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de una determinación efectuada por la Administración Tributaria. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración respectiva.

2. Si el obligado tributario presenta la declaración omitida antes de que se haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en el literal b) anterior, quedará liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la Administración Tributaria, este se imputará contra el importe que tenga que pagar con la declaración que se presente, conforme a los criterios establecidos en el artículo 62 de este Código. (pp. 96–97)

Este artículo es una opción que no ha sido usada de manera extensiva por la Administración Tributaria. Sin embargo, como puede inferirse de las buenas prácticas internacionales y las referencias señaladas, es necesaria y se convierte en una herramienta potente para la gestión de los contribuyentes que presentan estos riesgos de cumplimiento.

Respecto del artículo en comentario, el Tribunal Fiscal ha emitido un pronunciamiento mediante la Resolución n.º 221–2–1997, en la cual señala que la orden de pago presuntiva emitida en el caso de que el deudor tributario presente su declaración jurada sin determinar el tributo, no puede ser enervada por la determinación que posteriormente efectúe el mismo.

El Poder Judicial también ha emitido pronunciamiento en la Sentencia de la Corte Superior Expediente n.º 018427–2016 (Séptima Sala), en la cual establece que el Cuestionamiento Central de la actora está referido a la aplicación e interpretación del artículo 79 del TUO del Código Tributario, el cual presupone la inaplicación del último párrafo de esta norma que a la letra dice: “La orden de pago que se emita no podrá ser enervada por la Determinación de la Obligación Tributaria que posteriormente efectúe el deudor tributario”, ello porque no existe otra manera de poder dilucidar si la Orden de Pago Presuntiva n.º 023–001–7086659 no podría ser de un monto mayor al tributo posteriormente liquidado, argumento esgrimido por la actora en sede administrativa y en sede judicial. en esta línea, disponer un reenvío al tribunal fiscal para que emita nuevo pronunciamiento resulta estéril, en la medida que este no goza de la facultad de aplicar el control difuso prevista en el artículo 138 de la constitución, es decir, para inaplicar el artículo 79 del TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, tanto más, si se reconoce este hecho en la propia Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06628–5–2016 al abstenerse de emitir pronunciamiento sobre la vulneración del Principio de Confiscatoriedad Alegada por la Actora.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 80

FACULTAD DE ACUMULAR Y SUSPENDER LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES Y ÓRDENES DE PAGO

La Administración Tributaria tiene la facultad de suspender la emisión de la resolución u orden de pago, cuyo monto no exceda el porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la administración tributaria; y, acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias, incluyendo, excepto en el caso de la SUNAT, las costas y gastos, sin perjuicio de declarar la deuda como de recuperación onerosa, al amparo del inciso b) del Artículo 27.

 **Fredy Richard** Llaque Sánchez

Comentario

Las disposiciones de este artículo no han tenido cambios desde el código vigente en 1992. En este artículo se encuentra una facultad para la Administración Tributaria que le permite, en atención al interés público, no emitir actos que pudieran ser de cobranza onerosa, y acumular los adeudos hasta un monto que haga viable su gestión manteniendo controlados los costos de cumplimiento de la Administración Tributaria.

En efecto, la Administración Tributaria incurre en costos de recaudación, que incluyen no solo las comisiones pagadas a las entidades del sistema financiero, sino también los costos internos de recaudación. Por ello, en aras de mantener niveles altos de efectividad, resulta conveniente tener la posibilidad de no iniciar los procesos de cobranza hasta que el monto acumulado de la deuda llegue a un mínimo, o de quebrar la deuda en cuanto su recuperación se convierta en onerosa.

Esta facultad del Código Tributario ha sido desarrollada en resoluciones de SUNAT. Las actualmente vigentes son:

- Resolución de Superintendencia n.º 000074-2000/SUNAT.

- Resolución de Superintendencia n.º 000094-2021/SUNAT, con la cual la entidad recaudadora aprueba el procedimiento general “Determinación de la deuda tributaria aduanera y recargos” RECA-PG.03 (versión 3)
- Resolución SUNAT n.º 279-2012-SUNAT-A. Aprueban Procedimiento General IFGRA-PG.03 “Determinación y Control de la Deuda Tributaria Aduanera y Recargos (versión 2).
- Resolución de Superintendencia n.º 047-2014-SUNAT. Establecen criterios para declarar deudas tributarias como de recuperación onerosa.

Respecto del presente artículo, el Tribunal Fiscal ha registrado algunos pronunciamientos. En uno de ellos establece que la no aplicación de la acumulación de deudas insolutas en un solo documento a que hace referencia el artículo 80 del Código Tributario no conlleva ni origina su nulidad, ni resta a las deudas el carácter de exigibles en los procedimientos de cobranza coactiva, ya que tal acumulación tiene por finalidad facilitar la cobranza de los valores y no constituye un mandato imperativo para la Administración Tributaria, puesto que su aplicación es facultativa; y en tanto los valores que emita la Administración Tributaria cumplan con los requisitos establecidos por los artículos 11 y 78 del Código Tributario, esta podrá emitir válidamente una Resolución de Determinación que agrupe diversos períodos (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.os 222-2-2005 y 1742-3-2010).

Acerca del quiebre de oficio de los valores de recuperación onerosa, el Tribunal señala que esta es una facultad de la Administración Tributaria cuando la Resolución de Determinación u Orden de Pago no excede el porcentaje de la UIT que para tal efecto fija la Administración Tributaria, mas no cuando el valor supera el monto de la UIT (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8329-3-2007).

Al evaluar el marco legal peruano que da soporte a la facultad de fiscalización y determinación, no solo el contenido en la norma sino también el conjunto de normativa aplicable, no se puede dejar de calificarlo como robusto. Sin perjuicio de lo anterior, las normas son perfectibles. Los casos ventilados tanto en tribunales administrativos como jurisprudenciales, algunas de cuyas resoluciones se han incorporado a este capítulo, muestran que el tema debe estudiarse a fin de identificar si se está frente a empirismos aplicativos, tanto de la Administración como de los administrados, o si en realidad se trata de problemas sustanciales que deben ser estudiados y atendidos de manera simétrica.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2005, 12 de enero). Resolución n.º 222-2-2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/2/2005_2_00222.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 28 de agosto). Resolución n.º 8329-3-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_08329.pdf
- Tribunal Fiscal. (2010, 17 de febrero). Resolución n.º 1742-3-2010. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_01742.pdf

Artículo 81

**Artículo derogado por el artículo único de la Ley n.º 27788,
publicada el 25 de julio de 2002**

Artículo 82

FACULTAD SANCIONADORA

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

Se aprecia la teoría de la Nozick (citado por Stanford, 2023) con respecto a la Coerción que es necesario graficar antes de entrar al estudio de esta facultad.

Nozick analizó la coerción ofreciendo una lista de condiciones necesarias y suficientes para juzgar la verdad de la afirmación de que P coacciona a Q. Algo simplificado, argumentó que P coacciona a Q si y solo si:

1. P tiene como objetivo evitar que Q elija realizar la acción A;
2. P comunica una reclamación a Q;
3. La afirmación de P indica que si Q realiza A, entonces P traerá alguna consecuencia que haría que la realización de A por Q fuera menos deseable para Q comparada con Q cuando no realice A;
4. la afirmación de P es creíble para Q;
5. Q no hace A;
6. Parte de la razón de Q para no hacer A es disminuir la probabilidad de que P produzca la consecuencia anunciada en (3) (pp. 441–445).

Es una tradición filosófica, derivada de los pensamientos que datan desde Thomas

de Aquino, Hobbes, Locke, Kant y Mill, al estudiar la facultad del Estado de aplicar la justicia para alcanzar la igualdad, aunque la persona incidida sea obligada a cumplirla bajo fuerza.

Esta norma, por ello, contiene varios supuestos de hecho y varias consecuencias.

El primer supuesto está en la infracción, cuya consecuencia es la sanción. A toda infracción detectada le corresponde una sanción, por orden; es decir, no puede discutirse la aplicación de una sanción sin previamente evaluar la ocurrencia de una infracción. Lo mismo ocurre en la lógica jurídica, donde no existe infracción sin su correspondiente obligación tributaria vigente.

El segundo supuesto corresponde a que solo al subproceso de aplicar la sanción le corresponde la consecuencia de ser realizada con discreción.

El Estado, por esta norma concordada con la Constitución, no puede dejar detectar infracciones a todos los usuarios que incurren en incumplimiento tipificado; sin embargo, al momento de aplicar las sanciones, tiene discreción a fin de que se administren situaciones de urgencia.

La coerción puede ser positiva (premio y construcción reputacional) o negativa (amenaza de sanción y destrucción de reputación). El plano de la coacción es físico; es decir, bajo amenaza de violentar tu derecho de propiedad, notificó medidas que luego transformó en remates de la propiedad sin autorización del propietario.

La imposición de multas y cierre de locales constituyen actos de coerción, dado que puede abrir el local cerrado, lo cual generara otras sanciones adicionales. En este punto, no hay violencia administrativa.

Hay coacción cuando ordeno entrega dinero de tus cuentas y/o embargo bienes con o sin la presencia del contribuyente. Ello afecta la propiedad y la convierte en liquidez.

Los documentos públicos que atribuyen facultades a la SUNAT son las leyes; por lo que, esta actividad protege la recaudación tributaria al coaccionar y coaccionar a la población a pagar tributos bajo apercibimiento de embargo.

No podemos llamar castigo a la coacción, dado que estas últimas son las consecuencias impuestas por la norma, pero no responden a un sistema de sanción, sino a la consecuencia lógica de que un acreedor va a realizar los actos para recuperar la deuda vencida.

Es más, en estos tiempos de recaudación colaborativa, no es el panorama ideal, debiendo ser la última alternativa; razón por la cual se cursan las notificaciones al respecto, dado que ya no corresponde las estrategias de llamadas telefónicas.

Corresponde indicar que aún no se ha desenvuelto legislativamente una alternativa legislativa más eficaz que el sancionar para direccionar las actividades de los usuarios tributarios hacia el cumplimiento tributario.

Existe la alternativa de transformar la coerción con sanción negativa a una coerción con sanción positiva, como ha ocurrido en el uso de residuos sólidos en otros países; sin embargo, dichas alternativas con efecto recaudatorio, aún no han recibido un apoyo para cambiar la normatividad. Un ejemplo de coerción con efecto positiva son el control del impuesto a la renta de restaurantes y hoteles, que constituye un premio de colaboración mediante la deducción porcentual de tributos en el Impuesto a la Renta de los usuarios de esos servicios. Sin embargo, aquí se trata de premiar al colaborador usuario consumidor y no al contribuyente en sí.

Dado que aún no hay proyectos de coerción con sanción positiva, debemos analizar

esta coerción con sanción negativa, a fin de conducir al usuario contribuyente por la senda del cumplimiento tributario castigando o sancionando su actitud de incumplimiento, con un sistema objetivo donde no se evalúa su voluntad, sino tan solo el hecho del incumplimiento. Para ello, se utiliza el principio de legalidad, tal como es en el sistema punitivo penal del cual proviene e influencia esta concepción, que acredita una gestión en la recaudación tipo escaramuza contribuyente por contribuyente incumplidor.

El redactor del Código no ha optado por castigar, sino por sancionar. La evidencia de esta afirmación es el carácter objetivo de la detección de infracciones, que genera un distanciamiento total de calificar conductas dolosas o culposas, puesto que ello solo ocurre en el Derecho Penal peruano, gracias a la objetividad del Código Tributario cuando regula la detección de infracciones.

El principio de legalidad de la Administración se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestad a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites; apodera a la Administración para su acción, confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así, como un ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y, por ella, delimitado y construido. Sin una atribución previa, la Administración no puede actuar, simplemente. (Fernández & García de Enterría, 2006)

Las sanciones y sus infracciones son mandatos creados por ley para hacer cumplir otros mandatos, de los cuales deriva su existencia, y se sustenta en una coerción estatal auto infringida en el artículo 38 de la Constitución, según el cual es deber de todo ciudadano cumplir el ordenamiento jurídico, al cual se le añade al mandato de igualdad. Es deber de la administración aplicar las sanciones para que todos los usuarios cumplan sus obligaciones.

La existencia de sanciones tributarias en el Perú se inspira en el principio constitucional tributario argentino (Villegas, 1999) y español de generalidad, mediante lo cual todos se encuentran obligados a pagar tributos, expresado en la concordancia de los artículos 38, 44 y 79 de nuestra Constitución de 1993 como Estado de derecho, con base en la igualdad, principio en el que habita la capacidad contributiva.

Pareciera que la norma señalará que una Administración Tributaria tiene la facultad sancionadora como una de sus muchas facultades. Estas facultades sobreponen el interés público a los intereses particulares de los usuarios, pero no implican castigo si no tan solo la asignación de una consecuencia jurídica, dada la detección objetiva y no subjetiva de la infracción.

La facultad es discrecional para sancionar, mas no para detectar la infracción. He aquí que la detección de la infracción objetiva implica una facultad de aplicar consecuencias jurídicas, calculadas o aplicadas por mandato de la ley, a fin de que el contribuyente cumplidor sienta el riesgo de incumplir. Mas aún, cuando hay personas notificadas por las sanciones que comete existe una atmósfera de riesgo de pérdidas por multas impuestas. Con ello, se administra el riesgo de incumplimiento que genera la disminución de la recaudación.

La facultad discrecional no implica castigar; tan solo es un mandato legal para aplicar consecuencias a los supuestos de infracción. Cada contribuyente, con su actuar va, autoasignándose sanciones al incurrir en los supuestos de infracción. Por ello, la administración tributaria tiene el mandato de, con igualdad, aplicar las sanciones a todos los usuarios.

Entre los usuarios sancionados encontramos a los contribuyentes, responsables y otros usuarios. Por ello, ante la violación típica, impondrá sanciones que son cargas adicionales a los impuestos y que nacen por mandato legal.

La sanción, por ello, cuando es dineraria, siempre es confiscatoria. Incluso cuando la sanción no es dineraria, implica un acto que deteriora la situación del usuario. Muchos piensan que a veces la multa es confiscatoria, confundiendo tributo con multa. Solo el tributo puede llegar a ser nulo por ser confiscatorio; más bien, las multas siempre son confiscatorias.

La tenencia es una palabra coloquial desubicada en un texto técnico como lo es el Código Tributario. Es utilizada para señalar que puede aplicar una facultad; dicha tenencia nace en una norma conexas, que pudiere ser la norma de creación de la entidad o una norma que le otorga un fortalecimiento para el adecuado desenvolvimiento de sus funciones. La tenencia de esta facultad también no solo implica un poder jurídico, sino, sobre todo, una obligación, dado que la entidad se encuentra obligada a colocar a todos los usuarios en situación de cumplimiento. Para ello, se le ha otorgado la facultad de aplicar una serie de consecuencias, es decir, sanciones administrativas, que van a ser calculadas para ser notificadas, u órdenes (otras sanciones no dinerarias legalmente establecidas) para obligar a hacer o no hacer, al contribuyente coactando su voluntad siempre por mandato legal.

He aquí el apoyo de juristas como Walter Noriega Meléndez, quién con sus palabras, indican al suscrito que la palabra "pena" debe ser usada única y exclusivamente para el ámbito penal, que impone el Poder Judicial, y no el Poder Ejecutivo a través de la entidad adscrita al MEF, SUNAT.

Si bien el contribuyente sancionado administrativamente, esto no implica una persecución penal, sino tan solo consecuencias asignadas al actuar del sancionado, quien incurre por voluntad propia en actividades u omisiones que tienen consecuencias administrativas negativas. En cambio, la lesividad que implica el Derecho Penal señala un actuar de destrucción de bienes jurídicos protegidos por la Constitución e implican detectar a las personas naturales involucradas. En la primera administrativa, las sociedades pagan deudas o realizan actividades señaladas por la ley para cumplir la imposición de la sanción. En la segunda, se persigue a los directores, gerentes, asesores contables y jurídicos, oficiales de cumplimiento y todas las personas naturales distintas a la sociedad que general el deber incumplido con astucia, ardid, artificio, engaño y otros fraudes.

Ahora bien, esta facultad de sancionar administrativamente es discrecional y solo debe ser utilizada, en algunas ocasiones justificadas por la razonabilidad y la proporcionalidad, para no hacer sufrir a ciertos contribuyente o responsables las consecuencias de una aplicación objetiva de la sanción.

Jamás la discrecionalidad debe ser utilizada para rebasar los términos de las consecuencias asignadas; jamás debe utilizarse para incrementar las penas, si no solo para perdonarlas en ciertos contextos (como el de pobreza extrema o de desastre natural), que indican sobrevivencia económica. Por ello, también la discreción se impide cuando no existen estas circunstancias especiales.

En ese sentido, esta norma reafirma la facultad de sancionar para generar el deseo de no incumplir la norma y por no castigar todos esos riesgos de incumplimiento en el que incurren los contribuyentes o responsables; tan solo se aplican las infracciones ante la realidad de los supuestos de infracción y como consecuencias, se calculan las sanciones, a tal que el mismo contribuyente puede autoasignarse gradualidades extinguiendo deudas por sanciones mayores.

Tal como señala Ruiz de Castilla (2021, p. 114), se aplican principios de infracción (p. 497) y principios de sanción (p. 504), dado que existe una tendencia en la legislación peruana a establecer principios en el texto expreso de la norma.

En este caso, cabe resaltar que forma parte de la facultad de sancionar la magnanimidad de la ley para excluir de una forma rápida al contribuyente de la zona de incumplimiento. Por ello, la aplicación de sanciones solo puede ser discrecional respecto a la no aplicación de las sanciones, pero no para crearlos ni para extender la aplicación de la norma. Es más, en un derecho de carácter punitivo solo debiera aplicarse la subsunción, dado que el supuesto de aplicación de principios está restringido a lagunas y ambigüedades.

Un derecho sancionatorio que tiene lagunas y ambigüedades resulta deficiente y ocasiona nulidades en su utilización. La única solución es mejorar la norma, impidiendo aplicar una norma sancionatoria de dichas características defectuosas. De ahí que el derecho sancionatorio no debiera tener principios para aplicar sanciones, sino para proteger a los usuarios de este poder que tiene el Estado, otorgado por ley, al cual se le aplica el artículo 38 de la Constitución.

Habiendo demostrado que esta tendencia es de protección, en el aplicador de la norma solo puede existir una facultad de sanción que respete la Norma VIII y el artículo 108 del Código Tributario, los cuales que obliga al agente fiscalizador a no extender el alcance de la norma a supuestos no comprendidos en ella.

Rubén Saavedra Rodríguez (2021, p. 931), citando la Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente n.º 1003-A-2009 de fecha 26 de marzo del 2009, señala que la potestad sancionadora de la Administración cuya validez, está condicionada al respeto de la Constitución y los derechos fundamentales de la persona (sustantivos y procesales), así como la observancia de ciertos principios, entre otros, el de proporcionalidad o la intervención pública debe ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida. Al respecto, corresponde aclarar que este sistema debe dar mínimo margen al aplicador de la norma, al tratarse de un sistema tributario cuya obligación de igualdad impide aplicar concepciones subjetivas, respondiendo únicamente al factor objetivo; por ello, en adelante, el Código se abocará a esta objetividad por mandato legal.

Referencias

- Fernández, T. R., & García de Enterría, E. (2006). Curso de derecho administrativo (12.ª Ed.). Temis.
- Nozick, R. (1969). Coerción. En S. Morgenbesser, P. Suppes, & M. White (Eds.), *Filosofía, ciencia y método: Ensayos en honor de Ernest Nagel*. St. Martin's Press (pp. 441–445).
- Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho tributario peruano: Principios y fundamentos*. Palestra.
- Saavedra, R. (2019). Facultad sancionadora. En D. Yacolca (Ed.), *Código Tributario comentado: 50 años después y más* (pp. 930–933). Legales Ediciones AIDET.
- Stanford University. (Publicado por primera vez el 10 de febrero de 2006; revisión sustantiva el 23 de enero de 2023). Coerción. Stanford Encyclopedia of Philosophy. <https://plato.stanford.edu/entries/coercion/>
- Villegas, H. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario* (7.ª Ed.). De Palma.

Artículo 83

ELABORACIÓN DE PROYECTOS

Los órganos de la Administración Tributaria tendrán a su cargo la función de preparar los proyectos de reglamentos de las leyes tributarias de su competencia.



Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Comentario

Revisando el presente artículo desde una de las funciones de los órganos de la Administración Tributaria, se establece una responsabilidad específica para estos, asignándoles la elaboración de proyectos de reglamentos. Estos reglamentos tienen como fin operacionalizar y detallar los aspectos de las leyes tributarias, es decir, transforman la ley en normas prácticas que pueden aplicarse y supervisarse.

La Administración Tributaria, al tener bajo su competencia la preparación de los reglamentos, demuestra la importancia de la especialización en el ámbito tributario. Las implicancias técnicas de cada disposición legal en la práctica es muy importante delegarlas a la autoridad competente, por lo que el artículo deposita la confianza en esta entidad para proponer reglamentos que no solo sean aplicables, sino que respeten la intención legislativa de la ley.

Al limitar los proyectos de reglamentos a las leyes tributarias de su competencia, el artículo evita que la Administración Tributaria se extralimite en su jurisdicción, garantizando así que solo intervenga en aquellos temas para los cuales tiene el conocimiento y autoridad.

La preparación de estos reglamentos es un paso muy importante para asegurar que las leyes tributarias puedan implementarse de manera efectiva y sin ambigüedades. Los reglamentos permiten detallar procedimientos, definir conceptos y establecer requisitos específicos, lo cual otorga claridad tanto a los contribuyentes como a los operadores fiscales.

Aunque el artículo no lo menciona explícitamente, se infiere que estos proyectos de reglamento deben pasar por algún tipo de revisión o aprobación posterior, ya sea del Ministerio de Economía y Finanzas u otra entidad competente, para garantizar que se alineen con el marco legal general y no introduzcan regulaciones contrarias a la ley tributaria.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 84

ORIENTACIÓN AL CONTRIBUYENTE

La Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.

La SUNAT podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles.

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

Tomando en cuenta las funciones principales que tiene la Administración Tributaria en el Perú: la de recaudar, determinar, fiscalizar y sancionar, podemos indicar que la orientación y asistencia al contribuyente es primordial en el cumplimiento de los objetivos institucionales para con el país, dentro de los derechos de los administrados y las obligaciones de la Administración Tributaria y sus respectivas facultades. Este artículo enfatiza una función clave de la Administración Tributaria, en este caso, la de orientar y educar al contribuyente. No solo se le da la tarea de recaudar tributos, sino también de educar y asistir al ciudadano, promoviendo así un cumplimiento voluntario y consciente de las obligaciones fiscales. Este enfoque busca fomentar una relación menos punitiva y más colaborativa entre la Administración y los contribuyentes.

Al mencionar "información verbal, educación y asistencia", el artículo deja claro que la orientación debe ser accesible y entendible, lo cual es crucial para que los contribuyentes comprendan de manera clara sus obligaciones. La modalidad verbal, por ejemplo, hace posible que se brinde información directa a aquellos contribuyentes que quizá no tengan un conocimiento amplio del sistema tributario, haciendo que la orientación sea inclusiva, tomando en cuenta también el lenguaje de señas peruana y en quechua.

En el segundo párrafo, se menciona específicamente la posibilidad de que la SUNAT desarrolle "medidas administrativas" para orientar al contribuyente con respecto

a “conductas elusivas perseguibles” permitiendo abordar de manera proactiva la problemática de la elusión, es decir, prácticas que, aunque pueden ser legales en principio, tienen como objetivo evitar el pago de impuestos. La SUNAT, entonces, no solo actúa después de identificar estas conductas, sino que también toma medidas preventivas para informar a los contribuyentes y disuadir tales prácticas otorgándole flexibilidad para adaptarse a distintas situaciones y comportamientos emergentes en el ámbito de la elusión. Esto es crucial en un entorno donde las técnicas de elusión pueden evolucionar rápidamente, y la SUNAT debe estar capacitada para actuar en tiempo real.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 85

RESERVA TRIBUTARIA

Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192.

Constituyen excepciones a la reserva:

- a. Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación en los casos de presunción de delito, o las Comisiones Investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva siempre que se refiera al caso investigado. Se tendrá por cumplida la exhibición si la Administración Tributaria remite copias completas de los documentos ordenados debidamente autenticadas por Fedatario.
- b. Los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la Administración Tributaria.
- c. La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.
- d. La información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Esta información solamente podrá ser revelada en el supuesto previsto en el numeral 18 del Artículo 62 y ante las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración Tributaria sean objeto de impugnación.
- e. Las publicaciones sobre Comercio Exterior que efectúe la SUNAT, respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a

los regímenes y operaciones aduaneras consignadas en los formularios correspondientes aprobados por dicha entidad y en los documentos anexos a tales declaraciones. Por decreto supremo se regulará los alcances de este inciso y se precisará la información susceptible de ser publicada.

- f. La información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la SUNAT, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo. Se encuentra comprendida en el presente inciso entre otras:
 1. La información que sobre las referidas acreencias requiera el Gobierno Central, con la finalidad de distribuir el canon correspondiente. Dicha información será entregada al Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Gobierno Central, previa autorización del Superintendente Nacional de Administración Tributaria.
 2. La información requerida por las dependencias competentes del Gobierno Central para la defensa de los intereses del Estado Peruano en procesos judiciales o arbitrales en los cuales este último sea parte. La solicitud de información será presentada por el titular de la dependencia competente del Gobierno Central a través del Ministerio de Economía y Finanzas para la expedición del Decreto Supremo habilitante. Asimismo, la entrega de dicha información se realizará a través del referido Ministerio.
- g. La información reservada que intercambien los órganos de la Administración Tributaria, y que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad.
- h. La información reservada que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.
- i. La información que requiera el Ministerio de Economía y Finanzas, para evaluar, diseñar, implementar, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política tributaria y arancelaria. En ningún caso la información requerida permitirá la identificación de los contribuyentes.

La obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren convenios con la Administración Tributaria de acuerdo al Artículo 55, quienes no podrán utilizarla para sus fines propios.

Adicionalmente, a juicio del jefe del órgano administrador de tributos, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, podrá incluir dentro de la reserva tributaria determinados datos que el sujeto obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) proporcione a la Administración Tributaria a efecto que se le otorgue dicho número, y en general, cualquier otra información que obtenga de dicho sujeto o de terceros. En virtud a dicha facultad no podrá incluirse dentro de la reserva tributaria:

1. La publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de

fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquélla a la que se refiere el Artículo 115. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.

2. La publicación de los datos estadísticos que realice la Administración Tributaria tanto en lo referido a tributos internos como a operaciones de comercio exterior, siempre que por su carácter general no permitan la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.

Sin embargo, la Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los contribuyentes, responsables o terceros la información que pueda ser materia de publicación al amparo de los numerales 1 y 2 del presente artículo.

- n. incurren en responsabilidad los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que divulguen información no reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, ni aquéllos que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria.
- j. La información que requieran las entidades públicas a cargo del otorgamiento de prestaciones asistenciales, económicas o previsionales, cuando dicho otorgamiento se encuentre supeditado al cumplimiento de la declaración y/o pago de tributos cuya administración ha sido encargada a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. En estos casos la solicitud de información será presentada por el titular de la entidad y bajo su responsabilidad.

 **Lázaro Miguel Ángel Cotrina Reyes**

Comentario

La norma define que toda la información que la Administración Tributaria obtiene sobre los ingresos, gastos, base imponible y otros datos financieros de los contribuyentes es de carácter reservado. Esta reserva está diseñada para proteger la privacidad y seguridad de los contribuyentes, limitando el acceso a dicha información exclusivamente a los fines administrativos y fiscales de la entidad.

Este carácter reservado genera una confianza entre los contribuyentes y el Estado, incentivando el cumplimiento tributario con la seguridad de que su información no será utilizada indebidamente.

Es importante indicar que este desarrollo a la reserva tributaria del Código Tributario se relaciona a lo referido en la Constitución Política del Perú en su artículo 2° inciso 5) en lo que corresponde a los derechos fundamentales de la persona y las opciones puntuales que se tienen para levantarla, por lo que se tiene una regla precisa respecto a la confidencialidad de la información que el administrado o contribuyente otorga a la Administración Tributaria dentro de las obligaciones formales para el cumplimiento de sus fines.

La sentencia del Tribunal Constitucional según expediente n.º 02311-2023-PHD/TC hace referencia a la reserva tributaria, donde determina que ésta constituye una manifestación del derecho a la intimidad que busca proteger un aspecto de la vida privada de los ciudadanos.

En cuanto a las excepciones a la reserva tributaria podemos comentar:

- a) Solicitudes Judiciales o del Congreso: En casos de presunción de delito, investigaciones judiciales o congresales, la Administración Tributaria debe proporcionar la información tributaria solicitada. Este acceso está estrictamente regulado para garantizar que se limite al caso investigado, promoviendo el principio de mínima divulgación.
- b) Investigación Académica y Estudio: La información de casos ya concluidos puede ser utilizada con fines de investigación académica, siempre bajo autorización de la Administración Tributaria. Esto permite a investigadores y académicos acceder a información útil para el estudio de políticas tributarias sin comprometer la privacidad de los contribuyentes.
- c) Publicación de Datos Estadísticos: Permite la publicación de datos de manera agregada para que no se individualicen contribuyentes o datos específicos. Esto ayuda a ofrecer información relevante para análisis macroeconómicos y de gestión fiscal sin comprometer la identidad de los contribuyentes.
- d) Información de Terceros Comparables en Precios de Transferencia: Esta excepción permite el uso de información de terceros cuando se investiga el cumplimiento de normas de precios de transferencia, garantizando que la información esté disponible para análisis de prácticas comerciales y precios, respetando ciertos límites.
- e) Publicaciones de Comercio Exterior: La SUNAT puede publicar información sobre operaciones aduaneras, que es importante para transparencia en temas de comercio internacional y la competitividad.
- f) Información del Gobierno Central: En casos específicos y justificados (como el cálculo de cánones y defensa de intereses en procesos judiciales), el Gobierno Central puede acceder a información tributaria relevante. Este acceso está limitado y regulado por normativas para evitar abusos.
- g) Intercambio entre Órganos Administrativos: Los diferentes órganos tributarios pueden intercambiar información reservada siempre que sea necesaria para sus fines propios, y bajo la responsabilidad del solicitante.
- h) Convenios Internacionales: La Administración Tributaria puede intercambiar información con otros países en el marco de acuerdos internacionales, reflejando el compromiso con la cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal.
- i) Evaluación de Política Tributaria por el MEF: El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) puede requerir información necesaria para diseñar y evaluar políticas tributarias, siempre que se asegure la anonimización de datos de los contribuyentes.
- j) Información para Entidades de Prestaciones Asistenciales: Entidades públicas pueden acceder a información cuando el otorgamiento de beneficios asistenciales o económicos depende del cumplimiento de obligaciones tributarias. Este uso se restringe a fines específicos y bajo la responsabilidad del titular de la entidad solicitante.

El artículo extiende la obligación de confidencialidad a cualquier persona o entidad que acceda a la información en virtud de estas excepciones, como bancos y entidades financieras. Esto protege al contribuyente y refuerza la privacidad en el manejo de sus datos financieros.

Además, se establece que ciertos datos específicos que los contribuyentes entregan al registrarse en el RUC pueden quedar bajo reserva a criterio del jefe de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria puede publicar ciertos datos de deudas tributarias, aplazamientos, pagos y fraccionamientos sin comprometer la reserva tributaria, ya que son considerados de interés público. Igualmente, se permite la publicación de datos estadísticos generales que no permitan identificar a individuos.

El artículo protege a los funcionarios de la Administración Tributaria de responsabilidad en caso de divulgar información no reservada según esta normativa o de abstenerse en caso de que la información esté amparada en la reserva tributaria.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 85

RESERVA TRIBUTARIA

Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192.

Constituyen excepciones a la reserva:

- a. Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación en los casos de presunción de delito, o las Comisiones Investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva siempre que se refiera al caso investigado. Se tendrá por cumplida la exhibición si la Administración Tributaria remite copias completas de los documentos ordenados debidamente autenticadas por Fedatario.
- b. Los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la Administración Tributaria.
- c. La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.
- d. La información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Esta información solamente podrá ser revelada en el supuesto previsto en el numeral 18 del Artículo 62 y ante las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración Tributaria sean objeto de impugnación.
- e. Las publicaciones sobre Comercio Exterior que efectúe la SUNAT, respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a

los regímenes y operaciones aduaneras consignadas en los formularios correspondientes aprobados por dicha entidad y en los documentos anexos a tales declaraciones. Por decreto supremo se regulará los alcances de este inciso y se precisará la información susceptible de ser publicada.

- f. La información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la SUNAT, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo. Se encuentra comprendida en el presente inciso entre otras:
 1. La información que sobre las referidas acreencias requiera el Gobierno Central, con la finalidad de distribuir el canon correspondiente. Dicha información será entregada al Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Gobierno Central, previa autorización del Superintendente Nacional de Administración Tributaria.
 2. La información requerida por las dependencias competentes del Gobierno Central para la defensa de los intereses del Estado Peruano en procesos judiciales o arbitrales en los cuales este último sea parte. La solicitud de información será presentada por el titular de la dependencia competente del Gobierno Central a través del Ministerio de Economía y Finanzas para la expedición del Decreto Supremo habilitante. Asimismo, la entrega de dicha información se realizará a través del referido Ministerio.
- g. La información reservada que intercambien los órganos de la Administración Tributaria, y que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad.
- h. La información reservada que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.
- i. La información que requiera el Ministerio de Economía y Finanzas, para evaluar, diseñar, implementar, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política tributaria y arancelaria. En ningún caso la información requerida permitirá la identificación de los contribuyentes.

La obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren convenios con la Administración Tributaria de acuerdo al Artículo 55, quienes no podrán utilizarla para sus fines propios.

Adicionalmente, a juicio del jefe del órgano administrador de tributos, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, podrá incluir dentro de la reserva tributaria determinados datos que el sujeto obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) proporcione a la Administración Tributaria a efecto que se le otorgue dicho número, y en general, cualquier otra información que obtenga de dicho sujeto o de terceros. En virtud a dicha facultad no podrá incluirse dentro de la reserva tributaria:

1. La publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de

fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquélla a la que se refiere el Artículo 115. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.

2. La publicación de los datos estadísticos que realice la Administración Tributaria tanto en lo referido a tributos internos como a operaciones de comercio exterior, siempre que por su carácter general no permitan la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.

Sin embargo, la Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los contribuyentes, responsables o terceros la información que pueda ser materia de publicación al amparo de los numerales 1 y 2 del presente artículo.

No incurrir en responsabilidad los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que divulguen información no reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, ni aquéllos que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria.

 **Francis Jean Pierr** Sebastián Rodríguez

Comentario

La reserva tributaria no debe interpretarse como una barrera infranqueable, sino como una herramienta jurídica flexible diseñada para proteger derechos fundamentales, adaptándose a las exigencias del contexto económico y social.

En el sistema jurídico tributario peruano, la reserva tributaria constituye un pilar esencial. Se presenta como un mecanismo que salvaguarda tanto los derechos fundamentales de los contribuyentes como los intereses del Estado. Este principio, regulado en el artículo 85 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, encuentra su fundamento en disposiciones constitucionales y legales que aseguran una aplicación equilibrada y efectiva. De este modo, permite armonizar las demandas de transparencia y acceso a la información pública con la necesidad de proteger la privacidad de los contribuyentes.

La reserva tributaria, al igual que el secreto bancario, protege la naturaleza confidencial de los datos, informes y demás elementos vinculados con la situación económica de los contribuyentes. Las entidades de la Administración Tributaria recogen y gestionan información relacionada con las rentas, el patrimonio y aspectos personales como la carga familiar o los ingresos de los contribuyentes, almacenándola en los registros de las instituciones públicas competentes. Para salvaguardar esta confidencialidad, la normativa tributaria ha dispuesto el secreto sobre las declaraciones e información proporcionada por los contribuyentes.

No obstante, la reserva tributaria también contempla excepciones orientadas a equilibrar la confidencialidad fiscal con el interés público, especialmente en el marco de la lucha contra la evasión tributaria. Estas excepciones reflejan la necesidad de un sistema tributario que promueva tanto la justicia como la eficiencia, garantizando la coexistencia de los derechos individuales y los objetivos colectivos.

En el caso n.º 02425-2021-PA/TC, el Tribunal Constitucional determina que la reserva tributaria y el secreto bancario son garantías constitucionales fundamentales para proteger la información confidencial de los contribuyentes. Estas garantías solo pueden ser levantadas mediante los mecanismos establecidos en el inciso 5 del artículo 2 de la Constitución, que exige la intervención del Poder Judicial, el Fiscal de la Nación o una comisión investigadora del Congreso, y siempre en el marco

de un caso específico investigado. Una interpretación que permita el acceso público indiscriminado a datos protegidos, como los gastos deducibles en materia tributaria, vulneraría no solo estas garantías, sino también la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública (Ley n.º 27806). Cualquier norma que otorgue acceso público a información confidencial sin un análisis exhaustivo de los alcances de estas protecciones resulta lesiva para los derechos fundamentales de los contribuyentes y contraria al principio de transparencia debidamente ponderado.

Fundamento constitucional

La reserva tributaria constituye una garantía esencial en el ámbito de la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, directamente vinculada al derecho fundamental a la intimidad y a la confidencialidad de la información personal. Este derecho, reconocido en el numeral 5 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, asegura que toda persona pueda mantener resguardada la información vinculada a su esfera privada, incluyendo la información económica y tributaria que proporciona al Estado en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El Tribunal Constitucional, en el EXP. n.º 004-2004-AI/TC, ha desarrollado un concepto clave en torno a la reserva tributaria, señalando que esta protege la denominada “biografía económica” del contribuyente. Este término subraya que la información tributaria no solo se refiere a números o declaraciones, sino que representa un registro integral de la vida económica de la persona, revelando detalles sobre sus ingresos, gastos, propiedades y transacciones. La protección de esta información es crucial para evitar injerencias arbitrarias o indebidas que podrían vulnerar el derecho a la privacidad.

En este sentido, la reserva tributaria busca equilibrar dos intereses fundamentales:

1. **La función recaudadora del Estado:** A través de la obtención de información tributaria, la Administración Tributaria puede fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
2. **La protección de los derechos individuales:** Evitando que dicha información sea utilizada con fines ajenos a los previstos por la ley o divulgada sin autorización.

Por lo tanto, la reserva tributaria no solo protege la intimidad y la confidencialidad de la información del contribuyente, sino que también fortalece la relación entre el ciudadano y el Estado al generar confianza en la gestión fiscal. Para ello, el Tribunal Constitucional ha tenido diversos pronunciamientos. Entre ellos tenemos:

STC EXP. n.º 05982-2009-PHD/TC

El Tribunal Constitucional reconoce la reserva tributaria como una manifestación del derecho fundamental a la intimidad del contribuyente, estableciendo que su levantamiento debe regirse por el principio de proporcionalidad. Este principio exige que cualquier intromisión en la privacidad tributaria sea idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto, garantizando un equilibrio entre el derecho a la intimidad y los intereses públicos, como la lucha contra la evasión fiscal o la transparencia administrativa. Asimismo, enfatiza que el levantamiento de la reserva debe estar debidamente fundamentado y no ser arbitrario.

STC EXP. n.º 00830-2014-HD/TC

El Tribunal Constitucional reafirma la naturaleza confidencial de la información obtenida por la administración tributaria durante los procesos de fiscalización. Dicha información, entregada con fines específicos, no puede ser utilizada ni divulgada para propósitos distintos sin una base legal

que lo justifique. Este principio protege la privacidad del contribuyente y fortalece la confianza en la administración tributaria, asegurando que las actuaciones del Estado en materia fiscal respeten el principio de legalidad y eviten el abuso de poder.

Ambos casos destacan que la reserva tributaria no solo es un principio jurídico, sino una herramienta para equilibrar derechos fundamentales con intereses públicos. Si bien el derecho a la intimidad es central, no puede convertirse en un escudo para encubrir prácticas ilícitas, como la evasión fiscal. Por otro lado, el Estado tiene la responsabilidad de evitar abusos y garantizar que las excepciones al principio de reserva sean claras, justificadas y proporcionadas.

Estas jurisprudencias también invitan a reflexionar sobre cómo el desarrollo de tecnologías fiscales y la globalización pueden generar nuevos desafíos para la aplicación de la reserva tributaria en el Perú, especialmente frente a las crecientes demandas de transparencia fiscal internacional.

Alcance la reserva tributaria

El artículo 85 del Código Tributario peruano establece con claridad los alcances y limitaciones de la reserva tributaria, al definir qué tipo de información queda bajo el manto de confidencialidad y cuál es su tratamiento dentro de los procedimientos de la Administración Tributaria. Este precepto se encuentra alineado con los principios constitucionales que resguardan la intimidad y la confidencialidad de los datos personales, reconociendo que la información tributaria involucra aspectos sensibles de la vida económica de los contribuyentes. Por tanto, su protección no solo es un imperativo legal, sino también una expresión del respeto por los derechos fundamentales de las personas.

La información contenida en la reserva tributaria es administrada por SUNAT, entidad que bajo su ámbito de competencia tiene la obligación de proteger y administrar toda la información que deriva de este derecho, desde una óptica de exclusividad que puede ser interrumpida por las excepciones explícitas detalladas en la constitución. Este ámbito de exclusividad debe ser entendido como una acción de protección, uso o custodio (Zafra, 2021).

Contenido de la información protegida

El ámbito de protección abarca múltiples dimensiones de la información que los contribuyentes y terceros proporcionan o que la Administración Tributaria obtiene por diversos medios. Los elementos que constituyen esta información reservada son:

- a. Cuantía y fuente de las rentas:** La información sobre los ingresos del contribuyente, ya sean provenientes de actividades laborales, empresariales, inversiones, entre otras, está protegida por la reserva tributaria. Este aspecto comprende no solo el monto de los ingresos, sino también su origen, lo cual es crucial para salvaguardar detalles que revelan la estructura económica del contribuyente y, en consecuencia, su privacidad.

Según Alva Matteucci (2016), la reserva tributaria, regulada por el artículo 85 del Código Tributario peruano, garantiza que la información proporcionada por los contribuyentes, como la cuantía y fuente de las rentas, los gastos y la base imponible, tenga carácter reservado y sea utilizada exclusivamente por la Administración Tributaria para sus fines fiscales.

En la sentencia del Tribunal Constitucional Expediente n.º 04316-2019-PHD/TC, reafirmó que la información sobre la renta y base imponible de los contribuyentes está protegida por la reserva tributaria y no puede ser divulgada sin la autorización correspondiente.

En ese sentido, la Administración Tributaria, por medio del Informe n.º 040-2009-SUNAT/2B000, señala que la información relativa a los sueldos o remuneraciones que percibe un sujeto se encuentra protegida por la reserva tributaria, pudiéndose acceder a ella solo en los casos expresamente autorizados por el artículo 85 del TUO del Código Tributario.

Ejemplo:

Una persona jurídica declara ingresos derivados de exportaciones agroindustriales. La SUNAT protege tanto el monto como la fuente de estos ingresos, evitando su divulgación a posibles competidores comerciales.

- b. Gastos:** Los gastos declarados por el contribuyente como parte del cálculo tributario también están resguardados. Estos incluyen desde gastos deducibles hasta aquellos que pueden ser objeto de verificación por parte de la Administración Tributaria. La confidencialidad en este ámbito evita la exposición de patrones de consumo, decisiones financieras e incluso aspectos personales del contribuyente.

Eduardo Rodríguez Temiño aborda la relevancia de la confidencialidad en el manejo de los datos tributarios de los contribuyentes, enfatizando que este principio es fundamental para mantener la confianza en el sistema fiscal. El autor analiza cómo la divulgación indebida de información tributaria puede impactar negativamente en la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, socavando el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Asimismo, resalta que garantizar la confidencialidad no solo protege la privacidad económica de los contribuyentes, sino que también refuerza la percepción de un sistema tributario justo y equitativo (Rodríguez, 2014)

Ejemplo:

Una persona natural declara gastos médicos deducibles como parte de su declaración anual. Estos datos están protegidos bajo la reserva tributaria, evitando que terceros tengan acceso a información sobre su estado de salud.

- c. Base imponible:** Este concepto, que representa la magnitud sobre la cual se aplican los impuestos, incluye cálculos detallados de los ingresos netos luego de las deducciones, exoneraciones y otros ajustes permitidos por la ley. La protección de esta información es fundamental para evitar su uso indebido o su divulgación arbitraria, dado que refleja la capacidad contributiva del individuo o la empresa.

Vásquez (2021) afirma que “la base imponible es un elemento que sintetiza la situación económica del contribuyente. Su divulgación puede generar riesgos, como el uso indebido por parte de terceros para fines comerciales o delictivos”.

Ejemplo:

Una empresa minera presenta su base imponible calculada tras aplicar deducciones por inversión en innovación tecnológica. Estos datos, protegidos por la reserva tributaria, no pueden ser utilizados fuera del contexto fiscal.

- d. Datos relativos a la renta, los gastos y la base imponible:** Abarca toda información adicional que, aunque no sea directamente una renta, un gasto o una base imponible, se relacione con ellos. Esto incluye deducciones específicas, créditos fiscales aplicables, tratamientos tributarios preferenciales y demás elementos que forman parte del cálculo fiscal.
- e. Declaraciones tributarias:** Todas las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, que contienen información personal, financiera y fiscal, están

protegidas bajo la reserva tributaria. Este ámbito de protección asegura que los datos proporcionados no puedan ser divulgados ni utilizados fuera de los fines establecidos por la ley.

En ese sentido, la información que obtiene la Administración Tributaria, sea esta de carácter personal, económica o estrictamente fiscal, debe ser exclusivamente utilizada para los fines que el ordenamiento jurídico ha previsto (Klien, 1998).

Por otro lado, el Informe Defensorial n.º 45 de la Defensoría del Pueblo señala que la información que los contribuyentes brindan a la SUNAT puede ser revelada en el contexto de un proceso judicial, siempre que exista una solicitud específica del juez. Esto implica que, en ausencia de una orden judicial, la información debe permanecer confidencial (Defensoría del Pueblo, 2000).

Ejemplo:

Una microempresa presenta su declaración anual que incluye ingresos, deducciones y gastos operativos. La SUNAT asegura que esta información no sea divulgada ni utilizada fuera del contexto tributario.

Información obtenida de terceros: La información que la Administración Tributaria recopila de fuentes externas, como entidades financieras, empleadores, proveedores o registros públicos, también se encuentra resguardada. Este punto es especialmente relevante en la lucha contra la evasión fiscal y en la garantía de que los datos sensibles no sean objeto de abuso.

La protección de la información obtenida de terceros es indispensable para evitar que los datos recopilados en el ejercicio fiscalizador se utilicen como herramienta de represalia o competencia desleal.

Ejemplo:

La SUNAT recibe información de una institución financiera sobre movimientos bancarios de un contribuyente investigado por presunta evasión. Estos datos solo pueden utilizarse en el marco del procedimiento fiscal y no deben ser divulgados.

- f. Tramitación de denuncias (artículo 192 del Código Tributario): La confidencialidad también se extiende a las denuncias realizadas por terceros sobre posibles incumplimientos tributarios. Esta disposición protege tanto al denunciante como al denunciado, evitando que la información sea utilizada como instrumento de represalias o difamación.

Por tanto, la confidencialidad en las denuncias es vital para garantizar la integridad de los procedimientos fiscales y evitar represalias contra los denunciantes o el uso malintencionado de las denuncias.

Ejemplo:

Un ciudadano presenta una denuncia ante la SUNAT sobre una empresa que no emite comprobantes de pago. La Administración garantiza la reserva de la identidad del denunciante y del contenido de la denuncia.

La información protegida por la reserva tributaria abarca una amplia gama de datos personales y económicos. Su protección es esencial para garantizar la privacidad, fomentar la confianza en la administración fiscal y prevenir el uso indebido de datos. La implementación rigurosa de estas medidas asegura que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones en un entorno de seguridad y confidencialidad.

Figura 1

Componentes de la confidencialidad fiscal



Alcance de la protección y finalidad

La protección de esta información bajo el régimen de reserva tributaria responde a una doble finalidad:

- **Preservar la intimidad y la confianza en el sistema tributario:** La confidencialidad en el manejo de la información fomenta una relación de confianza entre el contribuyente y la Administración Tributaria, alentando el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. La garantía de que los datos no serán divulgados arbitrariamente promueve un sistema tributario justo y transparente.
- **Garantizar el uso exclusivo para fines tributarios:** La norma estipula que la información resguardada puede ser utilizada únicamente para los fines propios de la Administración Tributaria, como la fiscalización, el control y la recaudación tributaria. Esto asegura que el tratamiento de los datos esté restringido al ámbito de la gestión fiscal.

Por consiguiente, la reserva tributaria es una garantía de los contribuyentes, por la cual, la Administración Tributaria debe guardar en reserva la información relacionada con la situación del contribuyente, información que solo puede ser utilizada para los propios fines del fisco (Robles, 2018)

Límites y excepciones a la reserva tributaria

El principio de reserva tributaria encuentra sus excepciones en situaciones específicas previstas por el artículo 85 del Código Tributario peruano. Estas excepciones responden a intereses públicos legítimos, como la administración de justicia, la lucha contra la corrupción y el cumplimiento de tratados internacionales. Se desarrollarán las principales excepciones:

a. Poder Judicial

El acceso del Poder Judicial a información protegida por la reserva tributaria está condicionado a que sea solicitado exclusivamente por jueces en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales. La solicitud debe estar fundamentada en la necesidad de dicha información para resolver un caso específico y alcanzar la verdad de los hechos.

En el caso de las salas de la Corte Suprema y las cortes superiores de justicia, la responsabilidad de solicitar el levantamiento de la reserva tributaria ante la SUNAT recae en sus presidentes. Esta solicitud procede únicamente cuando la información requerida está vinculada a un caso específico bajo su jurisdicción y resulta indispensable para esclarecer los hechos y alcanzar la verdad en el proceso judicial correspondiente.

Por tanto, el levantamiento de la reserva tributaria por parte del Poder Judicial debe observar estrictamente el principio de proporcionalidad, dado que implica una limitación al derecho a la privacidad económica del contribuyente. Este acceso debe ser limitado a los datos estrictamente necesarios para el caso concreto. Este enfoque asegura un equilibrio entre el interés público y los derechos fundamentales.

Ejemplo:

Un juez de familia solicitó información sobre los ingresos de un empresario en un proceso de pensión alimenticia. La SUNAT entregó los datos sobre las declaraciones juradas del contribuyente, limitándose a los períodos solicitados y asegurando que la información no excediera lo requerido por el proceso judicial.

b. Fiscal de la Nación

El fiscal de la Nación puede solicitar información protegida por la reserva tributaria en casos de presunción de delitos, como lavado de activos, defraudación tributaria o enriquecimiento ilícito. Esta facultad está orientada a fortalecer la investigación penal y garantizar la persecución efectiva de delitos complejos.

Por tanto, la intervención del fiscal de la Nación en la reserva tributaria resulta fundamental en el contexto de delitos económicos. Sin embargo, su ejercicio debe evitar caer en solicitudes generalizadas que podrían vulnerar el principio de especialidad de las investigaciones penales.

Ejemplo:

Durante una investigación por lavado de activos, el fiscal de la Nación requirió información sobre las operaciones económicas de una empresa vinculada a redes de narcotráfico. La SUNAT proporcionó detalles sobre las declaraciones de ingresos y egresos de los últimos cinco años, previa validación de su pertinencia.

c. Comisiones Investigadoras del Congreso

El Congreso, a través de sus comisiones investigadoras, puede solicitar información tributaria protegida. Esta solicitud debe estar respaldada por un acuerdo formal adoptado por mayoría simple de los miembros de la comisión y estar directamente relacionada con el caso investigado.

Según lo establecido en el artículo 52° del Reglamento del Congreso, el quórum requerido para llevar a cabo las sesiones de la Comisión Permanente, así como de las diversas comisiones del Congreso de la República, corresponde a la mitad más uno del total habilitado de sus integrantes. Esta disposición garantiza la legitimidad de las deliberaciones y decisiones tomadas en dichos órganos parlamentarios.

Ante ello, la intervención del Congreso en la reserva tributaria debe observar los principios de legalidad y los relacionados con una finalidad específica. Por consiguiente, los pedidos realizados por las comisiones investigadoras deben ser detallados y limitados al objeto de la investigación parlamentaria.

Ejemplo

Una comisión investigadora del Congreso que examinaba posibles actos de corrupción en licitaciones públicas solicitó información sobre las operaciones tributarias de empresas adjudicatarias. La SUNAT entregó los datos requeridos tras verificar que las empresas estaban directamente vinculadas al caso investigado.

d. Contraloría General de la República

La Contraloría General tiene la facultad de acceder a información protegida por la reserva tributaria en el marco de auditorías realizadas a funcionarios públicos o empresas que manejan recursos estatales. Esta excepción busca garantizar la transparencia y prevenir el mal uso de fondos públicos.

En ese sentido, el acceso de la Contraloría a información tributaria es una herramienta clave para la lucha contra la corrupción, pero debe ser ejercido con responsabilidad, asegurando que los datos solicitados sean estrictamente relevantes para la auditoría en curso.

Ejemplo:

Durante una auditoría a un gobierno regional, la Contraloría solicitó información sobre los ingresos de un contratista que ejecutaba obras públicas. La SUNAT entregó los datos relacionados con las declaraciones de ingresos de la empresa, asegurando que solo se incluyera la información pertinente.

e. Convenios Internacionales

El intercambio de información tributaria con otras administraciones fiscales es posible bajo convenios internacionales, como los acuerdos de intercambio automático en el marco de la OCDE. Este acceso busca combatir la evasión y elusión fiscal a nivel global.

La cooperación internacional en materia tributaria es indispensable para enfrentar fenómenos como la planificación fiscal agresiva. Sin embargo, las solicitudes de información deben garantizar la protección de los derechos de los contribuyentes y evitar filtraciones indebidas.

Ejemplo:

La SUNAT compartió información sobre cuentas bancarias de una empresa con la administración fiscal de Brasil, en el marco del convenio celebrado entre ambos países, para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias.

f. Investigación Académica

El acceso a información protegida por la reserva tributaria con fines de investigación académica es posible bajo condiciones estrictas. La información debe estar anonimizada y ser utilizada exclusivamente para propósitos de estudio o análisis académico. Esta excepción busca fomentar la producción de conocimiento sin vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Mediante la Resolución de Superintendencia n.º 140-2006/SUNAT, se estableció un procedimiento específico para que los bachilleres de las facultades de derecho o contabilidad puedan solicitar el préstamo temporal de expedientes tributarios o aduaneros de la SUNAT, con la finalidad de sustentar exámenes de suficiencia profesional. Según lo dispuesto en dicha

resolución, los expedientes sujetos a préstamo deben cumplir las siguientes condiciones:

1. El procedimiento administrativo o contencioso administrativo debe haber concluido al menos tres (3) años antes de la fecha de la solicitud.
2. El expediente debe encontrarse archivado en las oficinas de la SUNAT.
3. Las piezas procesales contenidas no deben formar parte de otros expedientes administrativos o judiciales en trámite.

Asimismo, la resolución contempla que la SUNAT puede autorizar el acceso a estos expedientes en contextos distintos a los mencionados, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la norma. En caso de que los expedientes contengan información de personas naturales identificadas o identificables obtenida de las bases de datos de la SUNAT, dicha información deberá ser anonimizada, en conformidad con el numeral 14 del artículo 2° de la Ley n.º 29733, Ley de Protección de Datos Personales. Esta medida garantiza el respeto por la privacidad y la protección de los datos personales de los contribuyentes involucrados.

Por consiguiente, la reserva tributaria no debe ser un obstáculo para el avance del conocimiento, siempre que el acceso a la información se realice bajo un marco normativo que garantice la privacidad y anonimización de los datos de los contribuyentes. Esta visión refuerza la necesidad de un equilibrio entre confidencialidad y acceso a datos para la investigación.

Ejemplo:

Un estudiante de contabilidad solicitó acceso a expedientes tributarios archivados para analizar la evolución de la recaudación en el sector pesquero. La SUNAT permitió el acceso, eliminando previamente toda referencia que pudiera identificar a los contribuyentes involucrados.

g. Publicaciones Estadísticas

La publicación de datos estadísticos derivados de información tributaria está permitida siempre que no permita identificar a los contribuyentes individuales. Esta excepción permite a la SUNAT cumplir con su función de informar al público y facilitar la elaboración de políticas públicas basadas en datos.

La divulgación de estadísticas tributarias es una herramienta clave para la transparencia fiscal, pero debe realizarse garantizando que los datos no comprometan la identidad ni la privacidad de los contribuyentes.

Ejemplo:

La SUNAT publica un informe estadístico sobre la recaudación del Impuesto a la Renta en el sector minero. El reporte incluye datos agregados por región, monto y tipo de actividad económica, sin identificar a las empresas específicas.

h. Intercambio de Información entre los Órganos de la Administración Tributaria

La ley permite que los órganos de la Administración Tributaria compartan información protegida entre sí para fines específicos relacionados con la gestión de tributos. Este intercambio está condicionado a que sea solicitado formalmente por el jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad.

Los órganos de la Administración Tributaria, como las municipalidades, Osinergmin, Ositran, OEFA y demás entidades responsables de la administración de tributos, tienen la facultad de intercambiar información amparada por la reserva tributaria bajo ciertos criterios específicos tales como información estrictamente necesaria y solicitada formalmente por el jefe de dicho órgano.

Estas disposiciones buscan garantizar que el intercambio de información se limite a fines legítimos, respetando la confidencialidad de los datos protegidos por la normativa tributaria.

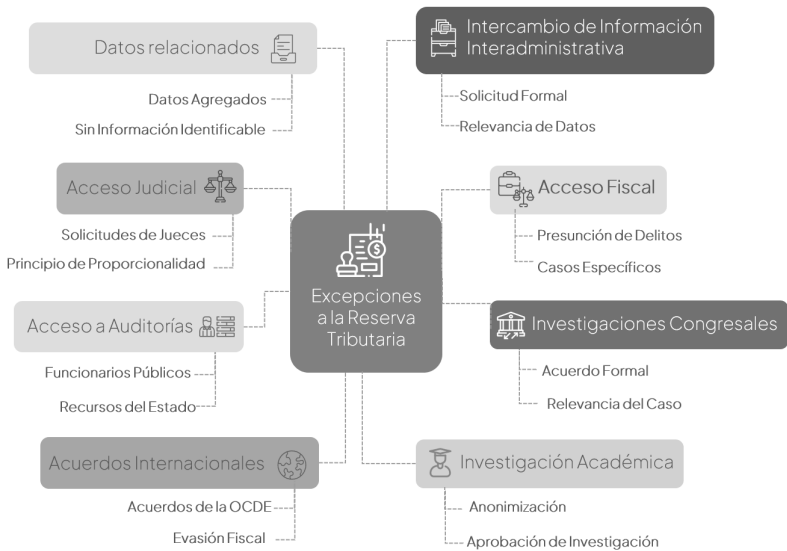
Por consiguiente, el intercambio de información entre administraciones tributarias es una práctica necesaria para garantizar una gestión eficiente de los recursos fiscales. Sin embargo, debe estar regulado por procedimientos claros que eviten abusos o usos indebidos de la información.

Ejemplo:

La SUNAT comparte información sobre los ingresos declarados de una empresa con una municipalidad, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias locales. Este intercambio se realiza bajo un convenio formal entre ambas instituciones y con el consentimiento del jefe de la municipalidad.

Las excepciones a la reserva tributaria son mecanismos necesarios para equilibrar el derecho a la privacidad económica con los intereses públicos, como la transparencia, la investigación académica y la cooperación administrativa. Su implementación debe ser rigurosa y observar los principios de proporcionalidad, necesidad y legalidad, evitando abusos y protegiendo los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Figura 2
Excepciones a la reserva tributaria



RESPONSABILIDADES DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS

Responsabilidad Funcional

Los trabajadores tienen prohibido compartir información clasificada como reservada, ya sea con terceros o con otros trabajadores, de forma directa o indirecta, conforme a las disposiciones legales aplicables. Esta restricción solo puede ser exceptuada cuando la entrega de dicha información esté justificada por las funciones propias tanto del trabajador que la proporciona como del que la

recibe, o cuando exista un mandato legal o judicial explícito que lo autorice. En caso de incumplimiento de esta norma, el acto será considerado una falta disciplinaria, sujeto a las sanciones correspondientes¹.

Las sanciones disciplinarias aplicables son: amonestación verbal, amonestación escrita, suspensión sin goce de remuneraciones y destitución².

Responsabilidad penal

De acuerdo con lo establecido en el artículo 376° del Código Penal señala lo siguiente:

El funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena un acto arbitrario que cause perjuicio a alguien será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de tres años. Si los hechos derivan de un procedimiento de cobranza coactiva, la pena privativa de libertad será no menor de dos ni mayor de cuatro años.

Cabe mencionar, que conforme al artículo 39° del Código Penal se aplicará una inhabilitación accesoria cuando el hecho punible cometido por el condenado constituye abuso de autoridad, de cargo, de profesión, oficio, poder o violación de un deber inherente a la función pública, comercio, industria, patria potestad, tutela, curatela, o actividad regulada por ley. Se extiende por igual tiempo que la pena principal.

INFORMACIÓN PÚBLICA NO CALIFICADA COMO RESERVA TRIBUTARIA

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) distingue entre información tributaria protegida por la reserva tributaria y aquella que, bajo ciertas excepciones, puede ser divulgada. Asimismo, existe información pública que no está amparada por la reserva tributaria. En este contexto, la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Administración y Finanzas n.º 000160-2024-SUNAT/800000 aprueba el “Lineamiento Temporal para la Atención de las Solicitudes de Acceso a la Información Pública (SAIP) de la SUNAT”. El Anexo 4 de dicha resolución proporciona una lista detallada de la información pública que no califica como reservada bajo la normativa tributaria.

Tabla 1
Información pública no calificada como reserva

Información publicada por la Administración Tributaria	1. La información publicada por la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquella a la que se refiere el artículo 115 del TUO del CT. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera. 2. Las publicaciones sobre comercio exterior que efectúe la SUNAT respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a los regímenes y operaciones aduaneras consignadas en los formularios correspondientes aprobados por dicha entidad y en los documentos anexos a tales declaraciones³.

1 Inciso f) del artículo 38° y artículo 47° del Reglamento Interno de Trabajo de la SUNAT (Aprobado por Resolución de Superintendencia n.º 235-2003/SUNAT y normas modificatorias).

2 Artículo 48 del Reglamento Interno de Trabajo de la SUNAT.

Declaraciones y pagos	1. Información de un contribuyente sobre si viene o no presentando declaraciones y efectuando pagos por concepto de tributos en determinados periodos o ejercicios tributarios, así como los importes y categorías que corresponden. 2. Si un sujeto de retenciones al Impuesto a la Renta, así como de los tributos a los cuales se encuentre afecto, si se ha acogido a algún tipo de fraccionamiento o si tiene o no deuda pendiente en cobranza coactiva. 3. Información sobre el nombre y denominación social del agente de retención. 4. En todos los casos, no se podrá remitir información sobre la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o cualesquiera otros datos relativos a ellos.
Información publicada por la Administración Tributaria	1. La información publicada por la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquella a la que se refiere el artículo 115 del TUO del CT. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera. 2. Las publicaciones sobre comercio exterior que efectúe la SUNAT respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a los regímenes y operaciones aduaneras consignadas en los formularios correspondientes aprobados por dicha entidad y en los documentos anexos a tales declaraciones³.

COMPARACIÓN INTERNACIONAL: APLICACIÓN DE LA RESERVA TRIBUTARIA

El principio de reserva tributaria, aunque con variaciones, es un estándar en los sistemas tributarios de muchos países, reflejando su importancia para garantizar la confidencialidad de la información fiscal y fomentar el cumplimiento tributario. A continuación, se analiza cómo se aplica este principio en España, Chile, Argentina, Brasil y Colombia, considerando su marco normativo, excepciones y su impacto en la administración tributaria.

España

En España, la reserva tributaria está regulada en el inciso c) del artículo 34° de la Ley n.º 58/2003 - Ley General Tributaria, que prohíbe la divulgación de información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones. Las excepciones están limitadas a casos específicos, como la colaboración con otras administraciones públicas, la cooperación internacional en materia fiscal y ciertos procedimientos judiciales.

3. Mediante Decreto Supremo n.º 226-2009-EF, publicado el 6/10/2009 se ha dispuesto que la siguiente información contenida en la declaración aduanera de mercancías que sirva para el despacho de la mercancía, así como en sus anexos referidos a los regímenes aduaneros, puede ser publicada por la SUNAT en su Portal Institucional, medios electrónicos o cualquier otro medio:

- Identificación: Despachador de aduana, declarante, consignatario o importador y número de Registro Único de Contribuyente - RUC.
- Registro de Aduanas: Aduana de despacho, número y fecha de numeración de la declaración aduanera de mercancías, código del régimen aduanero, número y fecha del manifiesto, punto de llegada, almacén aduanero.
- Proveedor o destinatario: Nombre o razón social.
- Transacción: Naturaleza, término, lugar de entrega, moneda de transacción, país de origen, procedencia o destino.
- Transporte: Tipo, modo y empresa de transporte.
- Declaración de la mercancía: Puerto y fecha de embarque o de término de embarque, estado de la mercancía, número de factura, tratos preferenciales y convenios liberatorios, número del certificado de origen, entidad y funcionario emisores del certificado de origen.
- Descripción de la mercancía: Subpartida nacional, descripción, nombre comercial, características, tipo, clase, variedad, marca comercial, modelo, aro/año, cantidad, unidad comercial, peso bruto, peso neto y valor FOB unitario expresado en términos de las unidades de comercialización (US\$/kg., US\$/unidad, US\$/docena, etc.).
- Base
- Otros: Percepciones del IGV, Imponible: Valor FOB total US\$, flete US\$, seguro US\$, derechos y tributos, fecha, lugar y modo de cancelación. Derechos antidumping y compensatorios.

Principalmente, el régimen de confidencialidad en España refleja un equilibrio entre el derecho a la privacidad del contribuyente y la obligación del Estado de colaborar en la lucha contra delitos económicos, especialmente en el contexto de la cooperación internacional.

Ejemplo:

La Agencia Tributaria española colaboró con otras administraciones europeas para identificar evasores fiscales en el marco de la Directiva sobre Intercambio Automático de Información, garantizando que los datos compartidos fueran estrictamente necesarios.

Chile

El artículo 35 del Código Tributario de Chile, establecido mediante el Decreto Ley n.º 830 del año 1974 (ha tenido diversas reformas), dispone que tanto el director como los funcionarios del servicio de impuestos internos tienen la obligación de garantizar la confidencialidad de la información contenida en las declaraciones obligatorias de los contribuyentes. Esto incluye datos relacionados con la cuantía y las fuentes de sus rentas, pérdidas, gastos u otros aspectos asociados. Asimismo, se les prohíbe permitir que esta información sea conocida por personas ajenas al servicio, excepto en los casos específicamente contemplados por la ley. También se prohíbe divulgar información derivada de los procesos de fiscalización que busquen determinar obligaciones tributarias o sancionar a los contribuyentes.

El artículo establece excepciones a la reserva tributaria, permitiendo a los jueces acceder a las declaraciones o información contenida en ellas en procesos judiciales relacionados con impuestos o alimentos, y al Ministerio Público, cuyos fiscales pueden solicitarla en investigaciones sobre delitos. Asimismo, la reserva no aplica a la publicación de datos estadísticos, siempre que no se identifiquen declaraciones, informes o partidas específicas de los contribuyentes. Además, la norma dispone que la información tributaria proporcionada por el servicio solo puede ser utilizada para los fines específicos de la institución receptora, garantizando su carácter reservado y su uso conforme a la normativa vigente.

Argentina

En Argentina, la Ley n.º 11.683 de Procedimiento Fiscal establece el secreto fiscal, prohibiendo a los funcionarios divulgar información tributaria, excepto en casos previstos por la ley. Estos incluyen requerimientos judiciales, investigaciones penales y cooperación internacional en materia fiscal.

La confidencialidad fiscal en Argentina tiene un enfoque restrictivo, pero las excepciones legales han permitido una mayor eficacia en la lucha contra la evasión fiscal, especialmente en el contexto de acuerdos de intercambio de información.

Asimismo, el artículo 101 del TUO de la Ley de Procedimiento Tributario del Decreto 821/98, establece que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), así como los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen la mencionada información, son secretos. Los terceros que incumplan con el deber de reservar incurrirán en delito.

Además, precisa que, la información mencionada no será aceptada como prueba en procedimientos judiciales, salvo en casos relacionados con cuestiones familiares, procesos penales por delitos comunes en los que sea pertinente, o cuando sea solicitada por el propio interesado en litigios donde el fisco sea la parte contraria, siempre que dicha información no involucre datos referentes a terceros.

Brasil

En Brasil, la reserva tributaria está garantizada por la Constitución Federal y el Código Tributario Nacional, que imponen el "sigilo fiscal" a las autoridades tributarias. Las excepciones incluyen procesos judiciales y administrativos específicos, así como acuerdos internacionales de intercambio de información.

En ese sentido, el artículo 198 del Código Tributario Brasileño establece la prohibición de divulgar información obtenida por la Hacienda Pública sobre la situación económica, financiera o empresarial de los contribuyentes, garantizando así la reserva tributaria como principio fundamental. Sin embargo, contempla excepciones que permiten el acceso a esta información en casos específicos, como requerimientos judiciales en interés de la justicia o solicitudes administrativas en procesos regulares para investigar infracciones. Además, la divulgación de ciertos datos, como representaciones fiscales con fines penales, inscripciones en la deuda activa o beneficios tributarios otorgados a personas jurídicas, no está restringida, en aras de la transparencia y la eficiencia en la gestión pública.

El intercambio de información confidencial entre entidades públicas está permitido bajo estrictos procedimientos que garanticen la preservación del sigilo. La Administración Tributaria puede requerir información patrimonial y registral de los contribuyentes a entidades públicas y privadas que gestionen registros y bienes, promoviendo una mayor fiscalización. Asimismo, los organismos gubernamentales deben colaborar con la Administración Tributaria mediante el intercambio de bases de datos relevantes, reforzando la eficiencia en la supervisión fiscal sin comprometer los derechos fundamentales de los contribuyentes. Este equilibrio entre confidencialidad y acceso es crucial para garantizar tanto la eficacia tributaria como la protección de los derechos ciudadanos.

El sigilo fiscal brasileño combina un enfoque robusto de confidencialidad con excepciones que reflejan la necesidad de cooperación en la fiscalización global y la justicia económica.

Ejemplo:

La Receita Federal de Brasil utilizó información fiscal obtenida de bancos nacionales para detectar irregularidades en las declaraciones de grandes contribuyentes, aplicando las disposiciones de la Ley Complementaria n.º 105/2001.

Colombia

El artículo 583 y otros relacionados del marco normativo tributario colombiano establecen que la información contenida en las declaraciones tributarias, incluidas las bases gravables y la determinación privada de impuestos, tiene carácter reservado. Esta confidencialidad limita su uso exclusivo a funciones de control, administración, recaudo y estadísticas impersonales por parte de la Dirección General de Impuestos Nacionales (DIAN). Los bancos y entidades autorizadas para el recaudo también están obligados a mantener estricta reserva sobre los datos tributarios, utilizándolos únicamente para los procesos necesarios en sus reportes al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Estas disposiciones aseguran la protección de los datos tributarios y restringen su divulgación indebida.

No obstante, se contemplan excepciones puntuales a esta reserva. En procesos penales, las declaraciones tributarias pueden ser usadas como prueba cuando la autoridad competente lo disponga. Asimismo, para el control de lavado de activos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) está obligada a proporcionar información tributaria, aduanera y cambiaría a las autoridades encargadas de estas investigaciones. Este balance entre confidencialidad y cooperación interinstitucional busca fortalecer tanto la seguridad fiscal como la integridad del sistema tributario frente a actividades ilícitas.

Ejemplo:

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN compartió información fiscal con las autoridades de Panamá para investigar un caso de presunta evasión fiscal en empresas colombianas con filiales en ese país.

La reserva tributaria es un principio universal en los sistemas tributarios, pero su implementación y excepciones varían según el contexto legal de cada país. Los casos de España, Chile, Argentina, Brasil y Colombia ilustran cómo este principio se equilibra con la necesidad de transparencia fiscal, cooperación internacional y control de la evasión. Estas experiencias ofrecen valiosas lecciones para fortalecer el marco normativo en otras jurisdicciones. El modelo peruano es consistente con la tendencia internacional de proteger la confidencialidad tributaria, mientras se permite el acceso a información en circunstancias específicas, siempre bajo principios de proporcionalidad y necesidad.

Figura 3
Confidencialidad tributaria internacional



Conclusiones

- Protección de los derechos fundamentales: La reserva tributaria, regulada en el artículo 85 del Código Tributario peruano, constituye una garantía esencial para proteger la intimidad y la confidencialidad de la información económica y personal de los contribuyentes. Este principio refuerza la confianza entre los ciudadanos y la Administración Tributaria, promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- Equilibrio entre confidencialidad e interés público: Aunque la reserva tributaria protege la información sensible de los contribuyentes, contempla excepciones que permiten su levantamiento en casos específicos, como investigaciones judiciales o penales. Estas excepciones están diseñadas para equilibrar la protección de los derechos individuales con los intereses colectivos, como la lucha contra la evasión fiscal y la transparencia administrativa.
- Responsabilidad en el manejo de la información: Los funcionarios públicos y las entidades autorizadas a acceder a información protegida tienen la obligación de utilizarla exclusivamente para fines legales específicos. El incumplimiento de esta responsabilidad puede acarrear sanciones disciplinarias y penales, asegurando el manejo ético y legal de los datos confidenciales.
- Comparación internacional y desafíos futuros: El análisis de modelos internacionales, como los de España, Chile, Argentina, Brasil y Colombia,

muestra que la reserva tributaria es un principio universal, aunque su implementación varía según el contexto legal de cada país. Estas experiencias resaltan la necesidad de fortalecer el marco normativo peruano frente a nuevos desafíos, como la globalización y el intercambio internacional de información fiscal.

- Fomento de la investigación académica y la transparencia: La normativa permite el acceso a información protegida bajo condiciones estrictas, como la anonimización de datos, para fines de investigación académica y elaboración de estadísticas. Este enfoque equilibra la necesidad de confidencialidad con el objetivo de promover el conocimiento y la transparencia fiscal, beneficiando tanto a la academia como a la sociedad en general.

Referencias

- Alva Matteucci, M. (2016). *¿Cómo opera la reserva tributaria?* <https://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/08/03/como-opera-la-reserva-tributaria/>
- Código Tributario de Brasil. Artículo 198. Constitución Federal de Brasil.
- Código Tributario de Chile. Decreto Ley n.º 830 de 1974. Disponible en: <https://www.leychile.cl/>
- Defensoría del Pueblo. (2000). *La reserva tributaria y los alcances de la resolución defensorial* n.º 058-99/DP. Defensoría del Pueblo.
- Klien, S. (1998). Acceso a la información y reserva tributaria: delimitando. *Revista Ius et Veritas*, 226 – 234.
- Robles, C. (2018). *La Sunat y los procedimientos administrativos*. Lima: PUCP.
- Rodríguez, E. (26 de Septiembre de 2014). La confidencialidad de los datos tributarios. España: Hay Derecho.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2024). Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Administración y Finanzas n.º 000160-2024-SUNAT/800000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/>
- Vasquez, C. (2021). *Análisis de la reserva tributaria y su impacto en la investigación académica*. Universidad Nacional San Antonio Abad del Cusco.
- Zafra, M. (2021). *El Acceso al Secreto Bancario y Reserva Tributaria Por la UIF, Obstáculos y Deficiencias*. PUCP.

Artículo 86

PROHIBICIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y SERVIDORES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia.

Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias.

 **Lázaro Miguel** Angel Cotrina Reyes

Comentario

El primer párrafo del artículo establece una regla básica de conducta: los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria deben aplicar tributos, sanciones y procedimientos conforme a las normas tributarias. Este principio asegura la imparcialidad y legalidad en la actuación de estos funcionarios, evitando interpretaciones o aplicaciones subjetivas de las normas tributarias.

Este mandato es esencial para mantener la confianza en el sistema tributario, ya que garantiza que los funcionarios no actúen en base a criterios personales, sino siguiendo los marcos legales establecidos.

La prohibición impuesta en el segundo párrafo es significativa. Impide que los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria realicen actividades de asesoría relacionadas con normas tributarias, ya sea directa o indirectamente, incluso si esta actividad se hace de forma gratuita.

Este impedimento abarca tanto las labores permanentes como eventuales y se extiende a cualquier forma de intermediación, de modo que un funcionario no pueda actuar a través de un tercero. Esta disposición busca prevenir conflictos de interés y proteger la integridad del sistema tributario, asegurando que los funcionarios no utilicen su posición o conocimiento especializado en beneficio propio o de otros.

La prohibición tiene como objetivo evitar la “doble función” o conflicto de interés, donde un funcionario podría verse influenciado o tentado a beneficiar a sus clientes particulares en sus decisiones fiscales. También evita que el funcionario tenga acceso a información privilegiada que podría utilizar para asesorar a terceros.

Al impedir la asesoría privada en temas tributarios, el artículo asegura que los funcionarios mantengan una postura imparcial y eviten situaciones en las que su interés personal o profesional interfiera con sus deberes hacia la Administración Tributaria.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 86-A

OBLIGACIONES DE LA SUNAT PARA EFECTO DE LAS ACTUACIONES O PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS QUE SE REALICEN A TRAVÉS DE SISTEMAS ELECTRÓNICOS, TELEMÁTICOS E INFORMÁTICOS

Para efecto de las actuaciones o procedimientos tributarios que se realicen a través de sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos, la SUNAT deberá:

1. Asignar la CLAVE SOL que permita acceder al buzón electrónico a todos los sujetos que deban inscribirse en sus registros, que le permita realizar, de corresponder, la notificación de sus actos por el medio electrónico a que se refiere el inciso b) del artículo 104.
2. Almacenar, archivar y conservar los documentos que formen parte del expediente electrónico, de acuerdo a la resolución de superintendencia que se apruebe para dicho efecto, garantizando el acceso a los mismos de los interesados.



Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Comentario

Este artículo en su numeral 1 exige a la SUNAT proporcionar a todos los contribuyentes la **CLAVE SOL**, que es una clave de acceso personal para ingresar al sistema electrónico de la entidad. Esta clave permite a los contribuyentes acceder al buzón electrónico, donde pueden recibir notificaciones y comunicaciones oficiales.

El sistema de notificación electrónica tiene varias ventajas: facilita la comunicación inmediata entre la SUNAT y los contribuyentes, reduce costos y tiempos de notificación, y asegura que las comunicaciones lleguen directamente al contribuyente, evitando pérdidas de documentos. Al establecer este sistema, la SUNAT moderniza la comunicación tributaria y refuerza la seguridad en el envío y recepción de documentos oficiales.

Sin embargo, esto también implica que la SUNAT debe garantizar que los contribuyentes estén debidamente capacitados o informados para manejar estas notificaciones electrónicas y que puedan acceder fácilmente a sus buzones electrónicos. De allí la importancia de remitirnos cada vez del intento de cumplir con las obligaciones tributarias de manera voluntaria, a tener la opción de una asistencia de calidad y oportuna por parte de la Administración Tributaria.

Al revisar el numeral 2 del presente artículo se obliga a la SUNAT a garantizar la custodia de los documentos electrónicos que forman parte del expediente tributario. Esto implica que la SUNAT debe establecer mecanismos de **almacenamiento seguro, archivo organizado y conservación de documentos** de acuerdo con las normas internas definidas en una resolución de superintendencia.

La digitalización y conservación de documentos en formato electrónico facilita el acceso a los expedientes tanto para los contribuyentes como para la SUNAT, permitiendo consultar la información de forma rápida y segura. Además, la conservación electrónica de los expedientes reduce el uso de papel y el espacio físico necesario para archivos, promoviendo una administración más ágil y sostenible.

Un aspecto clave es la garantía de acceso a estos documentos por parte de los interesados, que incluye no solo la disponibilidad de los archivos, sino también la protección de los datos y la privacidad de la información almacenada.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 87

OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria así como obtener, con ocasión de dicha inscripción, la CLAVE SOL que permita el acceso al buzón electrónico a que se refiere el artículo 86-A y a consultar periódicamente el mismo.

El administrado debe aportar todos los datos necesarios para la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, así como actualizar los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. Asimismo, deberán cambiar el domicilio fiscal en los casos previstos en el artículo 11.

2. Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera y consignar el número de identificación o inscripción en los documentos respectivos, siempre que las normas tributarias lo exijan.
3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos. Asimismo, deberán, según lo establezcan las normas legales, portarlos o facilitar a la SUNAT, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que esta señale, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.
4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de

contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente:

- a. La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.
 - b. Para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional. Asimismo, en todos los casos las Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago y Resoluciones de Multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria, serán emitidos en moneda nacional. Igualmente, el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad; en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.
5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, 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, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas, los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; la de proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario sujeto a fiscalización o verificación registra sus operaciones contables siempre que el referido sistema cuente con dicha opción; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal. "Los sujetos exonerados o inafectos también deberán presentar las declaraciones informativas en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo con la forma, plazos y condiciones establecidas.
7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que

contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor. El plazo de cinco (5) años se computa a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración de la obligación tributaria correspondiente. Tratándose de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, el plazo de cinco (5) años se computa considerando la fecha de vencimiento de la declaración anual del citado impuesto. El deudor tributario deberá comunicar a la administración tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la SUNAT mediante resolución de superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta a que se refiere el artículo 64. Cuando el deudor tributario esté obligado o haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la SUNAT podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La SUNAT también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos. La SUNAT, mediante resolución de superintendencia, regulará el plazo por el cual almacenará, conservará y archivará los libros, registros y documentos referidos en el párrafo anterior, la forma de acceso a los mismos por el deudor tributario respecto de quien opera la sustitución, su reconstrucción en caso de pérdida o destrucción y la comunicación al deudor tributario de tales situaciones.

8. Mantener en condiciones de operación los sistemas de programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor, debiendo comunicar a la Administración Tributaria cualquier hecho que impida cumplir con dicha obligación a efectos que la misma evalúe dicha situación. La comunicación a que se refiere el párrafo anterior debe realizarse en el plazo de quince (15) días hábiles de ocurrido el hecho. El cómputo del plazo de cinco (5) años se efectúa conforme a lo establecido en el numeral 7.
9. Concurrir ante la Administración Tributaria, de manera presencial o remota, cuando esta lo requiera para efecto del esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias. Tratándose de administrados distintos a una persona natural, la obligación a que se refiere el presente numeral se cumple a través del representante legal.
10. En caso de tener la calidad de remitente, entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo con las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.
11. Sustentar la posesión de los bienes mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión, cuando la Administración Tributaria lo requiera.

12. Guardar absoluta reserva de la información a la que hayan tenido acceso, relacionada a terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria, como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Esta obligación conlleva la prohibición de divulgar, bajo cualquier forma, o usar, sea en provecho propio o de terceros, la información a que se refiere el párrafo anterior y es extensible a los representantes que se designen al amparo del numeral 18 del Artículo 62.
13. Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta.
14. Comunicar a la SUNAT si tienen en su poder bienes, valores y fondos, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de crédito cuyos titulares sean aquellos sujetos en cobranza coactiva que la SUNAT les indique. Para dicho efecto mediante Resolución de Superintendencia se designará a los sujetos obligados a proporcionar dicha información, así como la forma, plazo y condiciones en que deben cumplirla.
15. Permitir que la SUNAT realice las acciones que corresponda a las diversas formas de asistencia administrativa mutua, para lo cual los administrados, entre otros, deben:
 - 15.1. Presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y cualquier documento, inclusive los que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT, en la forma, plazos y condiciones en que sean requeridos, así como, cuando corresponda, sus respectivas copias, las cuales deben ser refrendadas por el sujeto o por su representante legal; y de ser el caso, realizar las aclaraciones que le soliciten. Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza, así como la de proporcionar los perfiles de acceso al programa correspondiente con el que el administrado registra sus operaciones contables, siempre que el referido sistema cuente con dicha opción. De no contarse con los elementos necesarios para permitir el acceso a la Administración Tributaria, se debe probar el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia.”
 - 15.2. Concurrir ante la administración tributaria, de manera presencial o remota, cuando esta lo requiera para efecto de esclarecer o proporcionar la información que le sea solicitada en cumplimiento de la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Tratándose de administrados distintos a una persona natural, la obligación a que se refiere el párrafo anterior se cumple a través del representante legal.”
 - 15.3. Presentar a la SUNAT las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua, en la forma, plazo y condiciones que esta establezca mediante Resolución de Superintendencia. La obligación a que se refiere el presente numeral incluye a las personas jurídicas, entes jurídicos y la información que se establezca mediante decreto supremo.

- 15.4. Realizar, cuando corresponda de acuerdo con las normas respectivas, los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT. En el caso de las Empresas del Sistema Financiero nacional y otras entidades, deberán presentar periódicamente la información sobre las cuentas y los datos de identificación de sus titulares referentes a nombre, denominación o razón social, nacionalidad, residencia, fecha y lugar de nacimiento o constitución y domicilio, entre otros datos, conforme a lo que se establezca en el Decreto Supremo a que se refiere el artículo 143-A de la Ley n.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. Lo señalado en el presente numeral comprende la información de la identidad y de la titularidad del beneficiario final conforme a lo que se establezca por Decreto Supremo. Mediante decreto supremo se podrá establecer las normas complementarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en el presente numeral.
16. Mantener activos los sistemas electrónicos, informáticos y demás tecnologías digitales mientras se desarrollan las actuaciones que se realizan a través de estos.

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

La teoría del contrato social nos lleva a definir de manera académica formas civilizadas de convivencia entre el Estado y los ciudadanos, o entre los mismos ciudadanos, que para efectos tributarios serían los administrados o contribuyentes, incluyendo a las personas naturales y jurídicas. Al respecto, se tiene una relación jurídica bilateral, dentro del campo tributario y administrativo, que se va a dividir en obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales, y en derechos que se tratan más adelante.

Ruiz de Castilla, F. (2017), comparte su apreciación sobre el deber administrativo señalando que, en principio, los privados tienen que cumplir con la obligación de pago de tributos, que es regulada por el derecho tributario sustantivo.

Además, sigue a continuación, los privados tienen que cumplir con algunos deberes, tales como la inscripción en el registro de la administración tributaria, la emisión de comprobantes de pago, etc. Cada uno de estos deberes consiste en cierta relación que queda establecida entre los privados y el Estado, y tienen que ver con la prestación de hacer. El comportamiento de esta clase de prestación por parte de los privados es regulado por el derecho administrativo tributario.

El artículo 87 inicia con la indicación de facilitar labores dentro de las dos principales facultades de la administración tributaria que son las de fiscalización y determinación, abarcando no solo el contexto nacional sino también el internacional con la mención de la asistencia administrativa mutua correspondiente, desarrollándose las diversas obligaciones tributarias y deberes administrativos. En ese sentido es importante relacionar los deberes de los administrados con la facultad de fiscalización de la administración tributaria que se desarrolla en el artículo 62 de la presente norma.

Hasta finales de la década de los años noventa, la inscripción al RUC no necesitaba vincularse con la obtención de la Clave SOL. Cuando apareció esta, era opcional su uso, se tenía como una alternativa a criterio del contribuyente el que se podían realizar algunos trámites también bajo esta modalidad. Sin embargo, en la actualidad

ya su uso es obligatorio y no se puede cumplir con las diversas obligaciones tributarias si no se tiene acceso al entorno a través de la referida Clave SOL, por lo que se podría decir que la virtualidad también avanza en los procedimientos tributarios en nuestro país. En el numeral 1 del presente artículo inclusive se indica la obligación de consultarla de manera periódica además de la actualización correspondiente de los datos del RUC.

En la misma línea, tenemos el cambio al numeral 5 del presente artículo en lo que respecta a permitir el control por la Administración Tributaria donde se incluye el proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario sujeto a fiscalización o verificación registra sus operaciones contables siempre que el referido sistema cuente con dicha opción dentro del uso intensivo de las tecnologías de la información y comunicación y la digitalización. Al respecto debe tenerse en cuenta que la tecnología permite actualmente el uso de la comunicación vía remota en tiempo real, dando la opción a la Administración Tributaria de utilizarla para facilitar los procedimientos y disminuir los costos de cumplimiento de las obligaciones a cargo de los administrados, así como también a ella misma.

En el sector privado ya se están utilizando sistemas de procesamiento electrónico para llevar adecuadamente su contabilidad, pudiendo un tercero, examinar la información no teniendo la opción de modificarla, ocultarla o eliminarla, ni tampoco ingresar nueva información, si se tiene la debida configuración y perfiles de acceso con limitaciones, de allí que la Administración Tributaria ya pueda procesar y explotar de mejor manera dicha información, sin que exista riesgo alguno para el administrado respecto a la integridad de la información, generando un riesgo efectivo a fin de contribuir con los objetivos de ampliar la base tributaria, maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias e incrementar los niveles de recaudación.

En el numeral 7 también se presenta la actualización del deber de concurrir ante la Administración Tributaria complementándolo con el uso de la tecnología permitiendo la comparecencia de manera remota. En ese sentido, teniendo en cuenta los avances de la tecnología en el desarrollo de reuniones, ya podemos tenerlas de diferentes maneras como las videoconferencias, audioconferencias, teleconferencias y similares. Finalmente, en el mismo numeral se define la situación de la comparecencia de una persona distinta a la natural, principalmente la persona jurídica, deber que se cumplirá con la comparecencia del representante legal.

En el modelo de Código Tributario de la OEA-BID (1968), encontramos en el inicio del capítulo que se refiere a los deberes formales-obligaciones de los administrados, al igual que nuestro Código Tributario, la indicación que los contribuyentes y responsables están obligados, a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación, que realiza la Administración.

En el mismo documento normativo, encontramos en el capítulo III, lo concerniente a los deberes formales de los contribuyentes y responsables el artículo 139 – Obligaciones de los particulares agrupando algunas obligaciones de los administrados señalando que los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la administración y en especial deberán;

1. Cuando lo requieran las leyes y los reglamentos:

- Llevar los libros y registros especiales, referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación;
- Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones;
- Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales;
- Presentar las declaraciones que correspondan;

2. Conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados;
3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte;
4. Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas;
5. Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria;
6. Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.

Según Villalobos Coronel (2019), todas las obligaciones por parte de los contribuyentes están enmarcadas dentro del deber de colaborar con las distintas funciones de la administración tributaria. Asimismo, señala que:

“el artículo 87 del Código Tributario se sustenta en el deber de contribuir que tenemos todos con el sostenimiento del gasto público, en su expresión de colaborar con las obligaciones tributarias formales y la colaboración con la Administración para que esta pueda cumplir satisfactoriamente con su labor de fiscalizador o controlador del cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

El Tribunal Constitucional se pronuncia a través de la sentencia del Expediente n.º 03769-2010-PA/TC y en la parte que corresponde sobre la constitucionalidad de las medidas extrafiscales para evitar la evasión tributaria en el numeral 12 donde señala que:

“el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar los tributos sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente, como en el presente caso”.

En el modelo de Código Tributario del CIAT (2015), se revisa el primer deber que tienen los administrados relacionado con la inscripción y actualización de datos en los registros de la Administración Tributaria, cuando esté dentro del marco de obligados. Al respecto señalan que:

“se establece la obligación de empadronarse en el Registro Tributario Nacional u otros registros pertinentes. Se ha preferido establecer el deber en una disposición específica, en la inteligencia que el conocimiento de los datos personales o sociales y de las actividades desarrolladas por los administrados es esencial para la integración del colectivo de obligados a presentar declaraciones juradas y para la apropiación y compilación de los datos proporcionados por los contribuyentes y terceros. En lo que respecta a la actualización de datos señalan que en el artículo se dispone la obligación genérica de observar las modalidades que al efecto disponga la Administración Tributaria, de modo que la misma cuente con la máxima flexibilidad para adecuar los procedimientos de presentación de declaraciones juradas a las disponibilidades de medios tecnológicos y a las particularidades de los servicios de recepción y procesamiento encomendados a entidades externas”.

Para Bassallo Ramos, en el ámbito tributario, la principal obligación de un administrado o contribuyente es el pago de la deuda tributaria, es decir, la cancelación del tributo.

No obstante, existen otras obligaciones colaterales y complementarias que los deudores tributarios y terceros deben cumplir, relacionadas siempre con una obligación tributaria.

Así, con la finalidad de alcanzar una eficaz y eficiente determinación de las obligaciones tributarias de los administrados, el Código Tributario en el artículo 87 y siguientes establece una serie de obligaciones a estos, en su mayoría formales.

Al referirnos a los deberes y derechos de los administrados, es importante remitirnos a Sevillano, S. (2014), quien señala que, en la relación jurídica tributaria, además de la obligación de pago del tributo que constituye su objeto principal, coexisten una serie de deberes y derechos recíprocos entre el Estado y los contribuyentes. Por ello, se dice que se produce un vínculo complejo a partir del cual el Estado goza de determinadas facultades, derechos y obligaciones, correspondiéndole al deudor tributario obligaciones de dar (que es el caso del pago del tributo, pero también deben pagar, según los casos, intereses, multas, etc.) e incluso de no hacer (llevar contabilidad, presentar declaraciones, etc.) e incluso de no hacer (o tolerar, como es el caso de las fiscalizaciones y controles que la Administración Tributaria puede considerar necesario realizar); así como también derechos y garantías frente a las actuaciones administrativas. Todo ello partiendo; por cierto, de que una vez ejercido el poder tributario estatal (*ius imperium* para la imposición de tributos), la relación obligacional vincula en pie de igualdad al Estado y al contribuyente, ambos sometidos por igual a la voluntad de la ley.

De Barros- Carvalho, (2009), se refiere al derecho subjetivo y deber jurídico, compartiendo que si el derecho subjetivo y deber jurídico son los términos de la relación que nace por la realización del supuesto en virtud de la imputación normativa, es imperativo urgente conocer la esencia de tales entidades, para comprender bien la naturaleza de aquel vínculo que es dato fundamental del fenómeno jurídico.

Sigue indicando que sin detenernos en las clásicas y disidentes doctrinas que intentaron explicar la naturaleza del derecho subjetivo (Windscheid, Ihering, Jellinek, Stammler, Del Vecchio, Kelsen y Cossio), podemos conceptualarlo como la facultad que tiene el sujeto activo de la relación jurídica de exigir del sujeto pasivo el cumplimiento del deber jurídico estipulado en la proposición normativa. Por tener la facultad de exigir, mientras el otro sujeto (pasivo) tiene el deber de cumplir, se habla de “desigualdad subjetiva del Derecho” en contraposición a la “igualdad objetiva”. La doctrina tradicional tiene la costumbre de contraponer el derecho subjetivo al objetivo, tratándolos como figuras distintas. Kelsen demostró de manera cabal la impropiedad de esta afirmación. En efecto, del “derecho-norma”, por el acontecimiento del hecho hipotéticamente previsto, nace un vínculo abstracto, que llamamos relación jurídica y que une dos sujetos: uno, sujeto activo. Titular del derecho subjetivo; otro, sujeto pasivo, que debe cumplir un deber jurídico, justamente aquel que representa la prestación del sujeto activo que tiene la facultad de exigir. Tanto derecho subjetivo como deber jurídico emergen de la norma, después de acontecido el hecho descrito en las prótasis. Separar el llamado “derecho-norma” del “derecho subjetivo” significa amputar la mitad de la relación jurídica establecida en el primero.

En el Código Tributario de Colombia, artículo 571 – Obligados a cumplir los deberes formales, los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de estos, por el administrador del respectivo patrimonio.

Podemos revisar jurisprudencia para el presente artículo como la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03230–2–2020, que dentro del contenido señala que en autos se aprecia que la recurrente inició el presente procedimiento no contencioso al solicitar a la Administración la modificación de datos vinculados a la fecha de reinicio

de actividades consignadas en el Comprobante de Información Registrada, la cual fue denegada mediante la carta impugnada, no obstante, de acuerdo con el criterio antes establecido, dicha solicitud no se encuentra vinculada a la determinación de la obligación tributaria, por lo que este Tribunal carece de competencia para pronunciarse sobre el recurso interpuesto, en consecuencia, corresponde inhibirse de conocimiento de la apelación presentada y de conformidad con el artículo 93 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS, según el cual el órgano administrativo que se estime incompetente para la tramitación o resolución de un asunto remite directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con conocimiento de administrado, procede remitir los actuados a la Administración para que le otorgue el trámite correspondiente.

En ese sentido se resuelve:

Inhibirse del conocimiento de la apelación interpuesta contra la Carta n.º 1775-2015- SUNAT/6G0840 de 30 de noviembre de 2015 y remitir los actuados a la Administración a efectos que proceda de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

Declarar que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, modificado por Ley n.º 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano” en cuanto establece el siguiente criterio: “El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias”.

Bravo, J. (2015), señala que el efecto neutralizante de la norma de incidencia exoneratoria, se produce respecto de la norma de incidencia tributaria, que prevé la instauración de la obligación tributaria, cuyo objeto es la prestación, por parte del sujeto pasivo, de dar una suma de dinero a favor del sujeto activo. Ello, sin embargo, no significa que, de suyo, la norma de incidencia exoneratoria neutralice los efectos jurídicos de las normas que disponen deberes formales, en tanto se trata de entidades normativas distintas. Así, ante un supuesto de exoneración, los deberes formales serán exigibles, en tanto, claro está, la norma exoneratoria no disponga que el efecto de la exoneración alcanza también a los deberes formales.

El anterior criterio, el autor lo extrae de la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1032-3-1998, donde indica que, estableciéndose que, si bien los contratos de construcción suscritos por la recurrente resultan exonerados del Impuesto General a las Ventas, ello no implica que deba sustraerse del cumplimiento de las obligaciones formales que establece el impuesto. En efecto, el artículo 23 de los ya citados Decretos señala que los sujetos del impuesto sea en calidad de contribuyente como de responsable, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el periodo tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y en su caso, del impuesto retenido; igualmente, determinarán y pagarán el impuesto resultante o si correspondiese, determinarán el crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo periodo.

Finalmente, cuando se revise lo correspondiente a los derechos de los administrados en el artículo 92, varios de estos observaremos que están estrechamente vinculados a las obligaciones presentándose un balance armónico o punto de equilibrio con los procedimientos que deberán cumplir, tanto la Administración Tributaria como los administrados, en los que les compete. No debemos descuidar que, si el objetivo principal será el de recaudar los tributos para cubrir el presupuesto futuro del Estado, su principal cliente será el administrado o contribuyente, de allí la necesidad de tener siempre presente este equilibrio entre los deberes y derechos.

Huamaní, R. (2019), señala que las demás “relaciones” u “obligaciones”, regladas básicamente en el Libro Segundo del Código Tributario, “obligaciones” que tienen un carácter no pecunario, y que, usualmente, están vinculadas o atañidas, directa o indirectamente, a la obligación tributaria (a fin de garantizar o facilitar su gestión) y a la aplicación de los tributos – potestad de imposición –, o al simple cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, que establecen o constituyen diversos deberes, con contenido o prestaciones – de hacer, no hacer o soportar, tolerar o consentir – distintas de la correspondiente a la obligación tributaria – prestación de dar una suma de dinero como tributo al acreedor–han venido siendo denominadas en el presente texto deberes tributarios: deberes formales que nacen de presupuestos de hecho concretos, deberes que tienen su propia sustantividad, régimen y vida jurídica – contenido, cumplimiento y extinción. De acuerdo con Calvo Ortega, (citado por Vega Herrero y Muñoz Del Castillo, 2004, p. 108), y cuyo fundamento se encuentra también en el deber de contribuir, los deberes de colaboración tributaria y en el principio de solidaridad tributaria.

Concluye el autor que unos datos adicionales que nos permiten distinguir la naturaleza de la obligación tributaria de los deberes son su extinción y transmisión; mientras que la obligación tributaria se extingue de acuerdo con el artículo 27 del Código Tributario, los deberes se “extinguen” solo con su cumplimiento, que normalmente no es el pago (en estos casos el pago puede darse respecto de la sanción multa por el incumplimiento de algún deber); por otro lado, mientras que la obligación tributaria (incluyendo las obligaciones materiales vinculadas – intereses) se transmite a los sucesores o adquirientes a título universal, los deberes tributarios solo “podrían eventualmente transmitirse a futuro” (pero ya a cargo de los “nuevos titulares”), pero las sanciones por el incumplimiento, cumplimiento parcial o tardío por el titular, no.

Referencias

- Barros Carvalho, P. (2009). La Interpretación en materia tributaria. Universidad Católica de Uruguay, 35–55. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6119885>
- Bassallo R., C., & Cachay C., J. A. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Bravo Cucci, J. (2015). Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista Editores.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- Decreto n.º 624. (1989, 30 de marzo [actualizado al 2024]). Estatuto Tributario. Colombia. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huaman, R. (2019). Código Tributario comentado. Jurista Editores.
- Ley n.2744, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2019, 29 de enero [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Muñoz del Castillo, J. L., Vega Herrero, M., & Vaquera García, A. (2004). Beneficios fiscales al patrimonio histórico español. Universidad de León.
- Organización dos Estados Americanos & Banco Interamericano de Desenvolvimento. (1968). Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA–BID. Unión Panamericana. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf
- Ruiz de Castilla, F. (2017). Derecho Tributario: Temas básicos. Fondo Editorial PUCP.
- Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el

Perú, algunos aspectos para reflexionar. Derecho PUCP, (72), 71–101. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.004>

- Tribunal Constitucional. (2011, 17 de octubre). Expediente n.º 03769–2010–PA/TC. Arequipa. [https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769–2010–AA.html](https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html)
- Tribunal Fiscal. (1998, 27 de noviembre). Resolución n.º 1032–3–1998. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_3_1032.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 17 de julio). Resolución n.º 03230–2–2020. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/2/2020_2_03230.pdf
- Villalobos Coronel, S. A. (2019). Obligaciones de los administrados. En D. Yacolca Estares (Dir.) Código tributario comentado. 50 años después y más (1ª Ed.) (Vol. 2). Ediciones Legales.

Artículo 88

DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación

la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.”

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

Según el Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA / BID Segunda edición de 1968, la presunción de verdad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la responsabilidad de estos por las manifestaciones contenidas en ellas. Asimismo, añade que se admite que el contribuyente pueda modificar su declaración en cualquier tiempo, sea para aumentar o disminuir su obligación, y sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido hasta entonces por falsa declaración o inexactitud.

Para Bassallo Ramos y Cachay Castañeda (2012) este acto determinativo de la obligación tributaria y su declaración ante la Administración, constituye un acto jurídico unilateral a partir del cual el deudor reconoce diversos hechos o actos que tiene relación con la generación de obligaciones tributarias, en donde se especifican datos respecto al hecho imponible acaecido, la identificación del contribuyente o responsable, el cálculo de la base imponible del tributo, su liquidación a partir de la aplicación de la tasa respectiva y los créditos que se tuviera, para finalmente determinar el monto a pagar.

Añade también que esta declaración tributaria implica un juramento de veracidad, es decir, es una manifestación de hechos sobre los que se presta un juramento, lo cual solo tiene fundamento en la conciencia tributaria del deudor y en una correcta determinación de la obligación tributaria.

Según Salvador Montesinos (2019), en este precepto del Código Tributario puede decirse que en él se delimita conceptualmente la declaración tributaria, de

acuerdo con las elaboraciones dogmáticas generalmente aceptadas, como un acto de gestión del obligado tributario por el que este pone en conocimiento de la Administración hechos con relevancia tributaria.

Más adelante indica que se deduce que la declaración tributaria es una manifestación de ciencia o de conocimiento de hechos que pueden constituir la base para la determinación de una deuda tributaria, vinculándose así estrechamente su contenido a la liquidación de prestaciones materiales, sean éstas objeto de una obligación tributaria principal o de pago de la cuota de un tributo, u otro tipo de prestaciones como las derivadas de la obligación de efectuar pagos a cuenta, con independencia de que se imponga o no, adicionalmente, el deber de determinar su importe. Obsérvese, no obstante, que el precepto se refiere a que la declaración “podrá” constituir la base para la determinación de la deuda tributaria, de lo que se infiere que no tiene por qué ser así en algún sentido.

El artículo 746 del Código Tributario de la República de Colombia (1989) respecto a la presunción de veracidad, indica que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que, sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

Es importante indicar que el Modelo de Código Tributario CIAT 2015, en su artículo 7 inciso e), Principio de legalidad, señala que solo la ley puede establecer la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas a la obligación tributaria principal, a la realización de pagos a cuenta o anticipos y a la de retener o percibir.

En nuestro sistema tributario encontramos dos tipos de declaraciones tributarias: las determinativas y las informativas. En el caso de las primeras, tienen relación directa con las obligaciones tributarias sustanciales, ya que, a través de estas, se obtiene información relacionada al cálculo del saldo a favor del fisco o del contribuyente, y en las segundas, se presentará data de adquisiciones, transacciones, operaciones o otra información relacionada con la actividad económica del titular o de terceros.

A las declaraciones tributarias en el Perú, también se les denomina declaraciones juradas, teniendo en cuenta el concepto que comparte el Diccionario panhispánico del español jurídico 2022, el cual las señala como la manifestación personal, verbal o escrita, donde se asegura la veracidad de lo declarado bajo juramento ante autoridades administrativas o judiciales. Se presume como cierto lo que se declara mientras no se acredite lo contrario. En ese sentido, en nuestro país no se necesita contar con la verificación de un notario para tener el peso y responsabilidad legal y pueda ejercer su función. Asimismo, se debe tener en cuenta la participación transversal del Texto único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley n.º 27444, en toda norma principal del Estado, en este caso el Código Tributario, complementando lo señalado anteriormente con el artículo IV Principios del procedimiento administrativo, numeral 1.7. Principio de presunción de veracidad donde se indica que, en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

El Código Tributario de Chile, en su artículo 29, señala que la presentación de declaraciones con el objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, se hará de acuerdo con las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria. Siguiendo en la misma línea, en su artículo 30 primer párrafo nos dice que las declaraciones se presentarán por escrito, bajo juramento, en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que ésta determine.

La Ley n.º 11.683, Código Tributario de la República de Argentina, en su artículo 11 se refiere a la declaración jurada y liquidación administrativa del tributo señalando que la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee.

Sobre la declaración tributaria, Duran (2007), nos dice que el modelo tributario en el Estado Social y Democrático de Derecho tiene a la autodeterminación de la obligación tributaria por parte del contribuyente como elemento importante pero no único, pues además se utilizarán medios informativos que podrían generar costes adicionales a ese contribuyente.

Utilizando la tecnología e información que actualmente poseen las diversas Administraciones Tributarias a nivel internacional, incluyendo la nuestra, se están poniendo a disposición de los contribuyentes, diversas formas de pre-declaraciones tributarias antes del vencimiento correspondiente, las cuales facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas a la declaración y pago respectivo.

En el Código Tributario de Colombia, en su artículo 764 primer párrafo – Determinación provisional del impuesto por omisión de la declaración tributaria, se señala que cuando el contribuyente omita la presentación de la declaración tributaria, estando obligado a ello, la Administración de Impuestos Nacionales, podrá determinar provisionalmente como impuesto a cargo del contribuyente, una suma equivalente al impuesto determinado en su última declaración, aumentado en el incremento porcentual que registre el índice de precios al consumidor para empleados, en el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida.

En el mismo documento, en su artículo 590 – Correcciones provocadas por la Administración, se indica que habrá lugar a corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 709.

Igualmente, habrá lugar a efectuar la corrección de la declaración dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, en las circunstancias previstas en el artículo 713.

Huamaní (2019) comparte que uno de los deberes (jurídicos o legales) más importantes de los deudores tributarios (o, eventualmente, de terceros particulares), es la realización (y presentación) de la declaración tributaria.

La declaración tributaria (también denominada declaración jurada tributaria), en general, es un acto formal por el cual se manifiesta o comunica a la Administración

Tributaria sobre diversos hechos o datos que permitan determinar la obligación tributaria o conocer la situación tributaria del deudor tributario. Y aunque cuando se la menciona (declaración tributaria) se tiende a comprender de modo casi exclusivo a la declaración determinativa (de la obligación tributaria), debemos extender tal condición a la declaración informativa.

El artículo en comentario la conceptúa como la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar (véase las normas complementarias y las normas que regulan cada tributo), la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Referencias

- Bassallo R., C., & Cachay C., J. A. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. CIAT. <https://doi.org/10.18235/0000007>
- Decreto n.º 624. (1989, 30 de marzo [actualizado al 2024]). Estatuto Tributario. Colombia. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Duran Rojo, L. A. (2007). Sobre la noción del deber constitucional de contribuir. Blog de Luis Durán Rojo. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2007/07/11/sobre-la-nocion-del-deber-constitucional-de-contribuir/>
- Huaman, R. (2019). Código Tributario comentado. Jurista Editores.
- Ley n.º 11.683, Ley de Procedimientos Fiscales. (1998, 13 de julio). Buenos Aires. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.
- Ley n. 2744, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2019, 29 de enero [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Montesinos O., M. (2019). Obligaciones de los administrados. En D. Yacolca Estares (Dir.) Código tributario comentado. 50 años después y más (1ª Ed.) (Vol. 2). Ediciones Legales.
- Organización dos Estados Americanos & Banco Interamericano de Desenvolvimento. (1968). Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA-BID. Unión Panamericana. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

Artículo 89

CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

En el caso de las personas jurídicas, las obligaciones tributarias deberán ser cumplidas por sus representantes legales.

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

El Código Tributario de la OEA-BID (1968), en su artículo 140 numeral 1, indica que los deberes formales deben ser cumplidos, en el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.

En el modelo de Código Tributario del CIAT (2015), nos remitimos al artículo 161 numeral 2 – responsabilidad subjetiva, donde se señala que en el caso de las personas jurídicas o colectividades o unidades económicas, la responsabilidad subjetiva se tendrá por configurada en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de éstas.

Para el Código Tributario de Colombia, en el artículo 794 – Responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, en todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto n.º 624. (1989, 30 de marzo [actualizado al 2024]). Estatuto Tributario. Colombia. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Organización dos Estados Americanos & Banco Interamericano de Desenvolvimento. (1968). Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA-BID. Unión Panamericana. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

Artículo 90

CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONERÍA JURÍDICA

En el caso de las entidades que carezcan de personería jurídica, las obligaciones tributarias se cumplirán por quien administre los bienes o en su defecto, por cualquiera de los integrantes de la entidad, sean personas naturales o jurídicas.

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

El Código Tributario de la OEA-BID (1968), en su artículo 140, numeral 2, indica que los deberes formales deben ser cumplidos, en el caso de entidades previstas en el artículo 24, número 3, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Organización dos Estados Americanos & Banco Interamericano de Desenvolvimiento. (1968). Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA-BID. Unión Panamericana. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

Artículo 91

CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES CONYUGALES Y SUCESIONES INDIVISAS

En las sociedades conyugales o sucesiones indivisas, las obligaciones tributarias se cumplirán por los representantes legales, administradores, albaceas o, en su defecto, por cualquiera de los interesados.

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

El Código Tributario de la OEA-BID (1968), en su artículo 140, numeral 3, indica que los deberes formales deben ser cumplidos, en el caso de sociedades conyugales, núcleos familiares, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto, por cualquiera de los interesados.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Organización dos Estados Americanos & Banco Interamericano de Desenvolvimiento. (1968). Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA-BID. Unión Panamericana. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

Artículo 92

DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

- a. Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria;
- b. Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes. El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario quienes podrán solicitarlo en los términos establecidos por el Artículo 39. Asimismo, las personas naturales que perciban rentas de cuarta y/o quinta categorías, sin perjuicio de la obligación o no de presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta, tienen derecho a la devolución de oficio de los pagos en exceso que se originen como consecuencia de las deducciones anuales establecidas en el artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta u otros motivos.
- c. Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;
- d. Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;
- e. Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos. Asimismo, el acceso a los expedientes se rige por lo establecido en el Artículo 131.
- f. Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;
- g. Solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170.
- h. Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;

- i. Formular consulta de acuerdo a lo establecido en los artículos 93 y 95-A, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;"
- j. La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85;
- k. Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria;
- l. No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria; Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- m. En caso de que la comparecencia se realice de manera remota, debe informarse de manera previa a su realización quiénes participarán para brindar el referido asesoramiento."(*)
- n. Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36;
- o. Solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria previstas en el artículo 43, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza.
- p. Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.
- q. Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.
- r. Solicitar y obtener de la administración tributaria la información que requiera para poder acceder a los sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos o tecnologías digitales con ocasión de las actuaciones que se realicen con aquella. Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.

 **Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes**

Comentario

Bassallo Ramos (2012) señala que en una relación jurídica como la tributaria, en donde hay dos partes que interactúan (sujeto activo y pasivo), con el nacimiento de la obligación tributaria nacen también otros derechos y obligaciones que vienen a complementar dicha relación jurídica.

En ese sentido, los derechos de una parte son las obligaciones de la otra. Así, las normas como el Código Tributario consignan los derechos de los administrados, los que en buena parte están dispersos en el articulado del mismo cuerpo legal, e incluso en otros.

Ruiz de Castilla (2017), con respecto a los derechos de los administrados, comenta que el crecimiento de la actividad de la Administraciones Tributarias, presionadas

por la necesidad de aumentar los niveles de captación de ingresos tributarios y de combatir la evasión tributaria, siempre ha generado situaciones de abusos y excesos. La reacción ante estos problemas consiste en el creciente desarrollo de un abanico de derechos atribuibles a los administrados que desempeñan el rol de mecanismos de defensa.

Sevillano (2014), cuando se refiere a los derechos de los administrados, hace referencia a Hernández Berenguel, quien señala que es un principio elemental aquel “según el cual, una vez creados los tributos en ejercicio del poder tributario que corresponde al Estado y que lo hace a este actuar en tal creación mediante una relación de supremacía sobre los administrados, en la aplicación de tales tributos surge una relación jurídico tributaria entre el Estado y los administrados que, en esencia, es una relación de igualdad” (2000, p. 8). Por ello, debería procurarse un mejor tratamiento y desarrollo de los derechos de los que gozan los deudores tributarios.

Es importante mencionar un derecho que tiene el Código Tributario de Colombia, artículo 778 – derecho de solicitar la inspección, el contribuyente puede solicitar la práctica de inspecciones tributarias. Si se solicita con intervención de testigos actuarios, serán nombrados, uno por el contribuyente y otro por la oficina de impuestos.

Antes de fallarse deberá constar el pago de la indemnización del tiempo empleado por los testigos, en la cuantía señalada por la oficina de impuestos.

Con respecto al derecho de ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria, es importante indicar que el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, tomando en cuenta lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04969–2–2009, donde hace mención que “en relación a que se sancione a la auditora de la Administración por haber vulnerado su derecho a ser tratado con respeto y consideración, cabe anotar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 101 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal no es competente para iniciar acciones legales contra los actos que hayan cometido los funcionarios, por lo que procede inhibirse del conocimiento de la apelación en este extremo; sin embargo, considerando lo establecido por el artículo 82 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, corresponde remitir copia de la apelación y de la presente resolución a la Administración para que adopte las acciones que correspondan”.

Huamaní (2019) comenta que bajo el epígrafe Derechos de los Administrados, el artículo 92 contiene una recopilación, ordenada en incisos, de un conjunto de derechos y garantías de los administrados (antes su regulación se restringía a los deudores tributarios). Su regulación no ha significado una variación sustancial en las relaciones tributarias ni en la aplicación del Sistema Tributario nacional, pues la mayoría de estos ya se encontraban reconocidos, aunque de modo disperso, por nuestra legislación vigente, y algunos incluso, ya por el Código Tributario de Principios Generales de 1966.

Los derechos indicados son básicos, no excluyentes y aplicables en la relación de cualquier Administración Tributaria con sus administrados. En cuanto a su contenido, si bien algunos son derechos ya regulados y garantizados, un buen grupo tiene solo naturaleza programática. Obviamente, el listado no tiene carácter exhaustivo ni limitativo; el goce y ejercicio de estos derechos es sin perjuicio del goce y ejercicio de los demás derechos reconocidos por la Constitución y otras normas; en este entender, el último párrafo del artículo bajo comentario (Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas), que pareciera pretender constituirse en el artículo llave para el ejercicio de estos demás derechos, resulta, tal como se encuentra prescrito, por pomposo e impertinente hasta innecesario.

Referencias

- Bassallo Ramos, C. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Decreto n.º 624. (1989, 30 de marzo [actualizado al 2024]). Estatuto Tributario. Colombia. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní Cueva, R. (2019). Código Tributario Comentado. Jurista Editores.
- Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2019, 29 de enero [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ruiz de Castilla, F. (2017). Derecho Tributario: Temas básicos. Fondo Editorial PUCP. <https://doi.org/10.18800/9786123172404>
- Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar. Derecho PUCP, (72), 71-101. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.004>
- Tribunal Fiscal. (2009, 26 de mayo). Resolución n.º 04969-2-2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_04969.pdf

Artículo 93

CONSULTAS INSTITUCIONALES

Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

 **Lázaro Miguel Angel** Cotrina Reyes

Comentario

Dentro del sistema tributario peruano, en lo que respecta a solicitud de información tributaria por parte del contribuyente o administrado, sean estos personas físicas o jurídicas, tenemos a las orientaciones, que puede absolver la Administración Tributaria en sus diversas formas (presencial, telefónica, chat virtual, por robot, entre otras) y las consultas motivadas que buscan respuesta a un caso específico, real o hipotético, donde se tienen dudas en la aplicación de un procedimiento o norma, o se presenta un posible vacío legal que se puede aclarar dentro de la potestad tributaria, las cuales pueden presentarlas de manera formal entidades representativas económicas, profesionales o del mismo Estado.

Bassallo Ramos (2012) precisa que este derecho de los administrados se ha limitado, en cuenta a su formulación y respuesta por escrito, a los que se encuentren organizados en gremios, asociaciones y federaciones representativas de actividades económicas, laborales y profesionales. De tal modo, para todos los demás contribuyentes, la consulta y alcances de las normas tributarias deberá efectuarse en virtud del literal p) del artículo 92 del Código Tributario, es decir, en virtud de su derecho de "tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

Ruiz de Castilla (2017), sobre las consultas institucionales señala que, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 94 del Código Tributario, el parecer

que adopte la Administración Tributaria es vinculante solamente para los órganos que forman parte de la Administración Tributaria que ha emitido opinión. En este sentido, el pronunciamiento de esta no obliga a la entidad que formuló la consulta ni a todos los administrados en general. A su turno, el tercer párrafo del artículo 94 del Código Tributario prescribe que, en el caso de consultas de suma importancia, la Administración Tributaria emitirá una resolución de superintendencia o norma de rango similar relativa al asunto consultado, debiéndose publicar en el diario oficial.

Complementa el referido autor, indicando que, al respecto, Donayre Lobo señala que el interés del consultante es solo de tipo informativo en el sentido que pretende conocer la posición interpretativa de la Administración Tributaria, que no es en sí misma una norma o una regla de conducta. Por otra parte, una posición interpretativa de carácter oficial constituye tan solo un punto de vista sobre el contenido de una norma, de tal manera que siempre tienen cabida otras posiciones interpretativas distintas y hasta opuestas.

Finaliza comentado que, por estas razones, es correcto afirmar que el documento que emite la Administración Tributaria con motivo de la absolución de consultas no constituye un instrumento que pueda ser considerado fuente de derecho tributario.

En el Código Tributario de Chile, en el artículo 6, se indica que corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Dentro de estas facultades que las leyes confieren al Servicio, según el literal A numeral 2, corresponde al Director de Impuestos Internos absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades y, según el literal B numeral 1, respecto a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio, absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

En el modelo de Código Tributario del CIAT (2015), artículo 100 – Consultas tributarias, se tiene la siguiente información en el numeral 1: Quien tuviese un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada. Para esos efectos, se entenderá que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas.

En el numeral 3 del mismo documento se tiene que asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

Huamaní (2019) señala que el artículo bajo comentario regular parte de aquel derecho general; establece el derecho a formular consultas de las entidades representativas de las actividades económicas (por ejemplo, Confiep, Adex, SNI, Cámara de Comercio, etc.), laborales (ejemplos, CGTP, CTP, CITE, etc.) y profesionales (colegios profesionales), así como las entidades del Sector Público Nacional (antes, en el primer Código modificado, se agregaba que no sean contribuyentes, aparentemente se quería distinguir de las empresas públicas); así, se indica que estas podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Referencias

- Bassallo Ramos, C. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana & Banco Interamericano de Desarrollo. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. CIAT. <https://doi.org/10.18235/0000007>
- Código Tributario. (1974, 27 de diciembre [actualizado al 2024]). Chile. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374&idVersion=2020-03-01>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní Cueva, R. (2019). Código Tributario Comentado. Jurista Editores.
- Ruiz de Castilla, F. (2017). Derecho Tributario: Temas básicos. Fondo Editorial PUCP. <https://doi.org/10.18800/9786123172404>

Artículo 94

PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

El plazo a que se refiere el primer párrafo del presente artículo no se aplicará en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.

El procedimiento para la atención de las consultas escritas, incluyendo otras excepciones al plazo fijado en el primer párrafo del presente artículo, será establecido mediante Decreto Supremo.

 **Lázaro Miguel Ángel Cotrina Reyes**

Comentario

Respecto al procedimiento de consultas, el modelo de Código Tributario del CIAT (2015), artículo 100 – Consultas tributarias, tiene la siguiente información en el numeral 2:

No será admisible la consulta cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que el solicitante haya ya obtenido un criterio de la Administración Tributaria sobre la misma materia.
- Cuando la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre el asunto, con ocasión de una actuación de comprobación al solicitante.
- Cuando el solicitante esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación de sus declaraciones tributarias o se le haya informado del inicio de tal procedimiento, y la materia objeto de consulta forma parte de las cuestiones que tendrán que aclararse en el curso de dicho procedimiento.

En el numeral 4 del referido documento se señala que la contestación tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria en la medida que ésta favorezca los intereses del consultante. En ese sentido, las obligaciones tributarias cuyo plazo para declarar o pagar haya vencido con posterioridad a la contestación de la consulta y antes de la publicación general o comunicación individual de un cambio de criterio, no podrán ser determinadas aplicando un criterio contrario al expuesto en la resolución original, siempre que este último sea más favorable para el consultante que el nuevo.

El Código Tributario de Chile señala que, en lo que corresponde al Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias, en su artículo 6 inciso A numeral 2, al Director de Impuestos Internos le corresponde absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades y en el inciso B numeral 1, a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio le corresponde absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

Huamaní (2019), indica que las consultas, debidamente motivadas, debe dirigirse a cada Administración Tributaria, respecto de los tributos de su competencia (como muestra, la SUNAT no es competente para absolver consultas sobre la Ley de Tributación Municipal).

Esta debe dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. El plazo indicado no se aplicará en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.

No obstante, la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

Aun cuando el procedimiento para la atención de las consultas escritas será establecido mediante Decreto Supremo, debemos recordar que usualmente las respuestas se dan mediante oficios a los que pueden anexarse sobre el tema o materia de consulta; así lo hace, por ejemplo, la SUNAT.

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria (y contra ellos se puede invocar); no obstante, no vinculará al administrado (contribuyente, responsable, tercero administrado), al Tribunal Fiscal, al Poder Judicial ni al Tribunal Constitucional.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

Se pretende otorgar seguridad jurídica en la relación entre los administrados y la Administración Tributaria.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código Tributario. (1974, 27 de diciembre [actualizado al 2024]). Chile. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374&idVersion=2020-03-01>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní Cueva, R. (2019). Código Tributario Comentado. Jurista Editores.

Artículo 95

DEFICIENCIA O FALTA DE PRECISIÓN NORMATIVA

En los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria–SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

 **Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes**

Comentario

Bassallo Ramos (2012) comenta que no siempre todas las situaciones están reguladas o contempladas por el derecho. Cuando sucede ello, estamos ante los llamados vacíos legales. En materia tributaria, tales situaciones son denominadas deficiencias o falta de precisión normativa, las que no pueden ser subsanadas con un criterio a raíz de la absolución de una consulta, porque ello atentaría contra el principio de legalidad, además de que es muy probable que para salvar dicha situación se estuviera utilizando un método de interpretación analógico, vedado en el campo tributario, justamente por aplicación del principio anotado.

Referencias

- Bassallo Ramos, C. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 96

OBLIGACIONES DE LOS MIEMBROS DEL PODER JUDICIAL Y OTROS

Los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias y adicionalmente, en el caso de la SUNAT, aquella necesaria para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de la que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a las condiciones que establezca la Administración Tributaria.

De igual forma se encuentran obligados a cumplir con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria, así como a permitir y facilitar el ejercicio de sus funciones.



Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Comentario

Bassallo Ramos (2012) nos precisa que respecto a las sanciones impuestas a los funcionarios y servidores públicos de la Administración Tributaria, la doctrina las conoce como sanciones de autoprotección toda vez que son impuestas para tutelar la organización y orden interno de la Administración en general, teniendo efectos solo respecto de quienes se encuentren relacionados directamente con ella y no contra los ciudadanos en abstracto.

Según el Código Tributario de Chile, en su artículo 86, señala que los funcionarios del Servicio, nominativa y expresamente autorizados por el Director, tendrán el carácter de ministros de fe, para todos los efectos de este Código y las leyes tributarias y en los procesos por delitos que digan en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Asimismo, en el artículo 87 indica que los funcionarios fiscales, semifiscales, de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma y municipales, y

las autoridades en general, estarán obligados a proporcionar al Servicio todos los datos y antecedentes que éste solicite para la fiscalización de los impuestos.

Cuando así lo determine el Servicio de Impuestos Internos, las instituciones fiscales, semifiscales, municipales, organismos de administración autónoma y las empresas de todos ellos como, asimismo, las personas que deban llevar contabilidad, deberán mantener un registro especial en el que se dejará constancia de los servicios profesionales u otros propios de ocupaciones lucrativas, de que tomen conocimiento en razón de sus funciones, giro o actividades propias. Este registro contendrá las indicaciones que el Servicio determine, a su juicio exclusivo.

Huamaní (2019) señala que mediante este artículo, el Código extiende a terceros (miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, incluidos los miembros del Congreso de la República, notarios, fedatarios y martilleros públicos) diversos deberes formales (comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria determinada información, así como a permitir y facilitar el ejercicio de las funciones de este ente; el incumplimiento de tales deberes, configuran infracciones sancionables tipificadas en el numeral 15 del artículo 177, y en los artículos 186 y 188 del Código).

Referencias

- Bassallo Ramos, C. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Código Tributario. (1974, 27 de diciembre [actualizado al 2024]). Chile. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374&idVersion=2020-03-01>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní Cueva, R. (2019). Código Tributario Comentado. Jurista Editores.

Artículo 97

OBLIGACIONES DEL COMPRADOR, USUARIO, DESTINATARIO Y TRANSPORTISTA

Las personas que compren bienes o reciban servicios están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos, así como los documentos relacionados directa o indirectamente con estos, ya sean impresos o emitidos electrónicamente.

Las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, las guías de remisión y/o los documentos que correspondan a los bienes, así como a:

- a. portarlos durante el traslado o,
- b. en caso de documentos emitidos y otorgados electrónicamente, facilitar a la SUNAT, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que aquella señale mediante la resolución respectiva, la información que permita identificar en su base de datos, los documentos que sustentan el traslado, durante este o incluso después de haberse realizado el mismo.

En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados, cuando fueran requeridos, a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y/o documentos a los funcionarios de la administración tributaria o, de ser el caso, a facilitar, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que indique la SUNAT mediante resolución, cualquier información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.

Además, los destinatarios y los transportistas que indique la SUNAT deberán comunicar a esta, en la forma y condiciones que señale, aspectos relativos a los bienes que se trasladan y/o a la información de los documentos que sustentan el traslado. El incumplimiento de la forma y condiciones, de acuerdo con lo que señale la SUNAT, determinará que se tenga como no presentada la referida comunicación.

Comentario

Bassallo Ramos (2012) precisa que, de esta forma, las obligaciones impuestas a las personas adquirentes de bienes y servicios, así como a la que realice el transporte, sustentan luego la tipificación de infracciones y la aplicación de sanciones, contempladas en el Libro IV del Código Tributario, básicamente por la inobservancia de obligaciones de carácter formal.

En el Código Tributario de Chile, artículo 97 – De las infracciones y sanciones, numeral 17, se tiene que la movilización o traslado de bienes corporales muebles realizado en vehículos destinados al transporte de carga sin la correspondiente guía de despacho o factura, otorgadas en la forma exigida por las leyes, será sancionado con una multa del 10% al 200% de una unidad tributaria anual.

Sorprendida la infracción, el vehículo no podrá continuar hacia el lugar de destino mientras no se exhiba la guía de despacho o factura correspondiente a la carga movilizadora, pudiendo, en todo caso, regresar a su lugar de origen. Esta sanción se hará efectiva con la sola notificación del acta de denuncia y en su contra no procederá recurso alguno.

Para llevar a efecto la medida de que trata el inciso anterior, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

Huamán (2019) comenta que el artículo prescribe taxativa e imperativamente determinados deberes de terceros: del comprador de bienes, del usuario de un servicio, de los prestadores del servicio de transporte y, en casos de traslado, también del destinatario.

El comprador o usuario deberá exigir a los vendedores o prestadores del servicio, la entrega de los respectivos comprobantes de pago, y los documentos vinculados.

El transportista, deberá exigir al remitente los comprobantes de pago o guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes; además debe portarlos en el traslado, así como los documentos electrónicos vinculados (de acuerdo con lo que establezca la Administración).

Referencias

- Bassallo Ramos, C. (2012). Código Tributario para contadores. Gaceta Jurídica.
- Código Tributario. (1974, 27 de diciembre [actualizado al 2024]). Chile. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374&idVersion=2020-03-01>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamán Cueva, R. (2019). Código Tributario Comentado. Jurista Editores.

Artículo 98

COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal está conformado por:

1. La Presidencia del Tribunal Fiscal, integrada por el Vocal Presidente quien representa al Tribunal Fiscal.
2. La Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal.

Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus Salas.

La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las Salas especializadas en materia tributaria o de las Salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las Salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente.

Asimismo, el Presidente del Tribunal Fiscal podrá convocar a Sala Plena, de oficio o a petición de los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, por temas vinculados a asuntos de competencia de éstos. Los Acuerdos de Sala Plena vinculados a estos temas que se ajusten a lo establecido en el Artículo 154 serán recogidos en las resoluciones de la Oficina de Atención de Quejas.

3. La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.
4. Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien podrá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique

la implementación de la especialidad. Cada Sala está conformada por tres (3) vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.

- 5. La Oficina de Atención de Quejas, integrada por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, de profesión abogado.

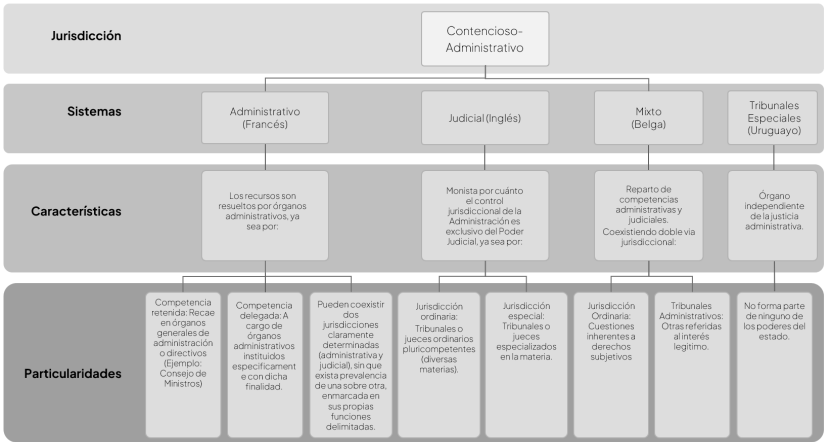
Los miembros del Tribunal Fiscal señalados en el presente artículo desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

 **Andree César** Augusto Tudela Tello

Comentario

Actualmente, uno de los debates más significativos en el campo de la jurisdicción contenciosa-tributaria es determinar cuál sistema resulta más adecuado para instaurar un tribunal tributario. A modo de introducción, el CIAT (2020, pp. 23–24) sostiene que la organización de la jurisdicción contencioso-administrativa admite diversos sistemas, entre los cuales se encuentra el sistema administrativo o francés; sistema judicial o inglés; sistema mixto o belga y sistema de tribunales especiales, los mismos que resumimos en el gráfico siguiente:

Gráfico 1



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Los tribunales tributarios son comúnmente conocidos como aquellos órganos administrativos o judiciales, que se encargan de dilucidar las controversias o las contrapositiones acaecidas en la relación entre los contribuyentes (deudores o responsables tributarios) o terceros, y la administración tributaria.

Clases de tribunales tributarios

Partiendo de la premisa de la jurisdicción contenciosa-administrativa¹ y del tránsito que viene ocurriendo del principio clásico de la división de poderes² propuesta por Montesquieu³ hacia el principio moderno de separación de funciones; para efectos prácticos, podemos clasificarlos en tres tipos de tribunales tributarios:

7. Los **tribunales tributarios administrativos**: En estos tribunales los recursos impugnatorios de los administrados son resueltos por órganos administrativos dependientes del Poder Ejecutivo. A este tipo de tribunales se les puede conferir funciones jurisdicciones y/o judiciales.

En doctrina se han encontrado divergencias entre los conceptos de función jurisdiccional o función judicial de los tribunales, por la forma como están redactadas las leyes o las propias normas constitucionales, inclusive algunos las han catalogado como una sinonimia conceptual.

A nuestro entender la función jurisdiccional de un tribunal puede ser definida como la competencia para resolver conflictos entre sujetos sin carácter definitivo; es decir, se puede acudir posteriormente al Poder Judicial.

Por su parte, considerando que la función judicial atribuida a un tribunal es la competencia para resolver conflictos entre sujetos con carácter definitivo; es decir, no es posible acudir posteriormente a la vía judicial.

8. Los **tribunales tributarios judiciales**: En este tipo de tribunales los recursos impugnatorios de los administrados son resueltos por este como órgano dependiente del Poder Judicial, órgano exclusivo de control judicial de las actuaciones de la administración tributaria.
9. Los **tribunales tributarios especiales o casos especiales**: En atención a la casuística que se advierten en algunas legislaciones, sobre el particular podemos clasificarlo en las siguientes:

- i. Por su **forma de creación ajena algún poder del Estado**: En estos la potestad resolutoria de los recursos impugnatorios de los administrados, se encuentran encargados a un órgano especial que no forma parte de ningún poder del estado, generalmente creados por las constituciones de los estados, y pueden tener funciones jurisdiccionales y/o judiciales. Ejemplos de este tipo son el caso uruguayo y mexicano.
- j. Por su **delimitación geográfica**: En estos la potestad resolutoria se encuentra definida y delimitada en razón a la ubicación geográfica (para ciertos lugares tribunales administrativos y para otros tribunales judiciales), usualmente se da mientras se instauran cambios de un sistema u otro. Un ejemplo es el caso chileno, cuya transición ha originado que para ciertos lugares existan tribunales administrativos (no definitivos) y para otros tribunales judiciales (definitivos);
- k. Por su **delimitación en la materia**: La potestad de resolver los recursos se delimita por razón de la materia controvertida (de menor complejidad a la instancia administrativa y de mayor complejidad a las instancias judiciales). Ejemplos de este son el caso italiano y belga.

El modelo de código tributario para américa latina de la OEA/BID (1968, artículo 175°) presentó diversas alternativas, precisando que la ubicación de este órgano dependerá del régimen institucional del país.

1 La jurisdicción contenciosa-administrativa admite diversos sistemas, entre los que se encuentran: el sistema administrativo (francés), el sistema judicial (inglés), el sistema mixto (belga) y el sistema de tribunales especiales.

2 El modelo anglosajón permite el control judicial sobre el poder ejecutivo y sus decisiones; sin embargo, en el modelo continental europeo si existe un impedimento para realizar dicho control, para ello existen tribunales administrativos.

3 Consciente de la naturaleza del ser humano que ante la entrega de una cuota de poder tiende a abusar de esto, propuso la tesis de la 'separación de poderes' como un mecanismo de control entre los poderes del estado, dotándole a cada uno de cierta cuota del poder estatal. Gordillo (2012) sostiene que esta doctrina propone que el poder contenga al poder, lo que se lograría dividiendo el poder estatal y oponiendo las porciones respectivas para que se refrenen recíprocamente; ello a su vez se consigue distribuyendo las funciones estatales entre diferentes órganos.

Por su parte, el modelo del código tributario del CIAT (2015, artículos 188°, 191° y 192°) al regular los recursos y los tribunales tributarios, establece la posibilidad que el administrado pueda optar por utilizar la vía administrativa ante los Tribunales Administrativos (con carácter potestativo tanto en su instauración como el de interponer este tipo de recursos) o recurrir de forma inmediata a la vía judicial⁴.

Como se puede observar del Gráfico 2, en Iberoamérica existe una tendencia administrativa en los tribunales tributarios; sin embargo, se advierten algunos casos de tribunales tributarios judiciales y en igual proporción algunos casos especiales.

Gráfico 2



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

En España, el Ministerio de Hacienda y Función Pública (Sin fecha, pág. 10) hace una referencia a las ventajas de instaurar los recursos en la vía de sus tribunales económicos administrativos:

- La decisión corresponde a un órgano desvinculado de quien dictó el acto que se revisa, lo que le otorga mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada que resuelve el superior jerárquico.
- En los casos, en principio, más complejos, resuelve por mayoría un órgano colegiado lo que le otorga mayor probabilidad de acierto frente a la resolución por un órgano unipersonal.
- Sus componentes son expertos en las materias a las que se refieren las reclamaciones, lo que le confiere un grado de especialidad que no tienen en muchas ocasiones los órganos de lo contencioso-administrativo.

Por su parte, Kaufman (citado por López, 1968) resume la importancia de la función de un tribunal tributario en las siguientes premisas:

- Con su actuación constituye una valiosa labor de interpretación y creación jurisprudencial sobre las materias de su competencia, como imprescindible aporte para el perfeccionamiento de la labor de recaudación, que el poder administrador tiene a su cargo.
- Con su creación se superó la paradoja de que el fisco controlara la justicia de su propia actuación, paradoja equivalente a que en el proceso penal el órgano que sostuviera la acusación sentenciara también sobre ella.

⁴ En el caso peruano es necesario agotar la vía administrativa; es decir, se necesita que previamente se hayan interpuesto los recursos administrativos para poder recién acudir a la vía judicial.

- Con su funcionamiento se da a los contribuyentes una tutela eficaz frente al discrecionalismo de la Administración.

Por su parte Roca, J. y Barreix, A. (2008, pág. 66) sostiene que la idea del Tribunal Fiscal parte del reconocimiento de que es infructuoso intentar introducir modificaciones al funcionamiento burocrático de la Justicia. Por tanto, pretende trasladar del ámbito de la Justicia al ámbito administrativo una resolución seria, que obtenga pretensión de cosa juzgada, de las contiendas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, aunque, por supuesto, dejando a cualquiera de las partes la posibilidad de recurrir en última instancia las decisiones del Tribunal Fiscal ante la Justicia ordinaria.

Instrumentos jurídicos de creación de los tribunales tributarios

Según la RAE 'Instrumento' en Derecho, es la escritura, papel o documento con que se justifica o prueba algo.

De lo anterior podemos definir que 'instrumento jurídico de creación' es el documento mediante el cuál se crea un órgano-institución, y cuya emisión y suscripción le otorga plena vigencia y efectos jurídicos.

De esta forma, los instrumentos jurídicos mediante los cuales se pueden crear tribunales tributarios pueden ser diversos tipos según los ordenamientos jurídicos de cada país, así en el siguiente gráfico encontramos ciertas muestras de cómo estos se han instaurado en Iberoamérica:

Gráfico 3



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Como puede observarse, la tendencia iberoamericana es mayoritaria al constituir tribunales tributarios mediante una Ley, mientras algunos pocos lo han efectuado mediante un Código Tributario; sin embargo, llama la atención que un grupo considerable ha creído oportuno constituirlos a través de la norma máxima de los ordenamientos jurídicos (la constitución), dotándole de mayor autonomía institucional.

Tribunal tributario peruano

En el Perú, uno de los más antiguos antecedentes ocurridos en el siglo XX en lo que respecta a un tribunal tributario, se dieron a través de los siguientes dispositivos:

- Mediante Ley n.º 5189 (19.08.1925) se crea el 'Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas'⁵, adscrito al Ministerio de Hacienda (Poder Ejecutivo).
- A través del artículo 69º de la Ley n.º 7904 (26.07.1934), se crea el 'Consejo Superior de Contribuciones' adscrito al Ministerio de Hacienda (Poder Ejecutivo).

Sin embargo, es mediante el artículo 15º de la Ley n.º 14920 (27.02.1964) que se modifica la composición, atribuciones y funciones del 'Consejo Superior de Contribuciones' y del 'Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas', y precisa que en lo sucesivo se denominarán 'Tribunal Fiscal' y 'Tribunal de Aduanas' respectivamente. Agrega la citada norma, que estos actuarán como última instancia administrativa en materia de impuestos en sus correspondientes jurisdicciones.

Con la dación del primer Código Tributario (D.S. 263-H, vigente a partir del 17.10.1966) mantiene la figura del 'Tribunal Fiscal', el mismo que se ha sostenido en los posteriores códigos tributarios hasta la actualidad⁶.

Al respecto, Chiri (2006, pág. 136) sostiene que "el Tribunal Fiscal es, desde sus orígenes, un Tribunal Administrativo, distinto de la Administración Activa pero ubicado dentro de la esfera del Poder Ejecutivo".

A su vez, Yacolca (2012, pág. 191) haciendo un análisis del marco constitucional de los actos administrativos, sostiene que nuestro sistema de resolución de controversias tributarias se encuentra encuadrado dentro del modelo francés de distribución de la competencia entre tribunales administrativos especializados y el Poder Judicial⁷, en el que -basados en la autotutela administrativa-, citando a Chau (2009) sostiene que se ha optado por un "sistema mixto para la solución de controversias tributarias, en donde se complementan la jurisdicción administrativa que residen en el Tribunal Fiscal⁸ y la jurisdicción judicial a cargo evidentemente del Poder Judicial, que mantiene el control de lo resuelto en la sede administrativa, atendiendo la preferencia y exclusividad constitucional que posee".

Función jurisdiccional o judicial del tribunal fiscal

El artículo 138º de la Constitución Política del Perú señala: "La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos, con arreglo a la Constitución y a las Leyes". Por su parte el artículo 139º de la carta magna sostiene que "Son principios y derechos de la función jurisdiccional: "1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional jurisdiccional. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y arbitral. (...) 19. La prohibición de ejercer función judicial por quien no ha sido nombrado en la forma prevista por la Constitución o la ley. Los órganos jurisdiccionales no pueden darle posesión del cargo, bajo responsabilidad. (...)".

A su vez, el Tribunal Constitucional -supremo intérprete de la Constitución Política del Perú- en la Sentencia n.º 3315-2004-AA/TC en relación a la sujeción de los poderes públicos y sujetos privados a la constitución y las materias vistas por un tribunal administrativo especializado pueden ser susceptible de control desde la perspectiva constitucional, sostuvo además que "(n)o existe, pues, incompatibilidad entre la jurisdicción administrativa y la potestad de control recaída en la jurisdicción constitucional".

5 Sustituye a la Junta de Arancel.

6 El segundo Código Tributario fue aprobado por Decreto Ley No. 25859, el tercer código fue aprobado mediante Decreto Legislativo No. 773, y el cuarto y vigente código tributario fue aprobado por Decreto Legislativo No. 816 y normas modificatorias.

7 Haciendo hincapié que el caso peruano es de jurisdicción retenida.

8 Comenta el autor que en realidad es un procedimiento administrativo de tipo recursivo, mas no califica como jurisdicción al tener una independencia e imparcialidad restringidas.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el pleno jurisdiccional n.º 00007-2007-PI/TC, cita la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Caso Tribunal Constitucional vs Perú, Etapa de fondo, Sentencia del 24 de septiembre de 1999, párrafos 68 y 71), mediante la cual reconocen la posibilidad que otros órganos -distintos al Poder Judicial- puedan realizar funciones jurisdiccionales:

El respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. (...). De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8º de la Convención Americana.

Al respecto, resulta importante tener en cuenta lo establecido por Bielsa (citado por Gordillo, 2012, pág. PRA-I-9) al señalar que si bien "el poder ejecutivo no puede realizar funciones 'judiciales', sí puede en cambio realizar funciones 'jurisdiccionales', diciéndose entonces que lo 'jurisdiccional' es el género, el cual admitiría dos especies: la 'jurisdicción judicial' y la 'jurisdicción administrativa', con ello resultaría que la administración no realizaría 'jurisdicción judicial', pero sí 'jurisdicción administrativa'.

En ese orden de ideas, Yacolca (2012, pág. 47) sostiene que la 'jurisdicción' es la facultad genérica que tienen todas las autoridades del Estado para administrar justicia en todos los órdenes. Y agrega que 'competencia' es la limitación de la jurisdicción a ciertos y determinados funcionarios, de acuerdo con la naturaleza del asunto, la cuantía, la calidad de las partes, o el lugar.

De lo expuesto hasta este momento, podemos deducir que en nuestro país -a nivel constitucional- e inclusive a nivel internacional, existe un reconocimiento de la jurisdicción administrativa de los tribunales administrativos y que les otorga facultades jurisdiccionales; es decir, que pueden resolver controversias sin carácter definitivo y revisables en el Poder Judicial, por lo que la existencia de un tribunal tributario administrativo es perfectamente constitucional en la medida que no realicen funciones judiciales.

Por otro lado, una característica esencial de la Administración Pública es que goza de autotutela administrativa, y a su vez se encuentra vinculada al principio de unidad del estado, que está consagrado tanto en el artículo 43º de la Constitución, estableciendo que "El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo, descentralizado y se organiza según el principio de separación de poderes"; como en su artículo 189º, al señalar que "El territorio de la República está integrado por regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se constituye y organiza el gobierno a nivel nacional, regional y local, en los términos que establecen la Constitución y la ley, preservando la unidad e integridad del Estado y de la Nación".

Sin embargo, resulta oportuno indicar, que un sector importante de la doctrina basándose en el principio clásico de 'separación de poderes' no considera que los

'Tribunales Administrativos Tributarios' gocen de independencia, considerando que éstos y las 'Administraciones Tributarias' forman parte del poder ejecutivo.

Uno de ellos es Bravo (2014, pág. 711) al señalar que:

La dependencia jerárquica de los miembros del Tribunal Fiscal respecto del MEF⁹, se hace más evidente al ser dicho Ministerio el que resuelve los recursos de queja que presenta el administrado contra el Tribunal Fiscal (...). En tal sentido, siendo un ente administrativo de carácter resolutivo, el Tribunal Fiscal constituye un órgano más de la Administración Pública, subordinado por lo tanto, al Poder Ejecutivo a través del MEF; es decir, del mismo Ministerio (...), lo cual entendemos podría dificultar la independencia de criterio con que deben conducirse los vocales de dicho Tribunal al momento de resolver asuntos contenciosos entre la Administración Tributaria y los administrados, lo cual obviamente coloca en una situación de desventaja.

Desde otra perspectiva, Adrianzén (1998) sostiene que el carácter definitivo de las decisiones es lo sustancial en la función jurisdiccional. Así, un tribunal administrativo como el Tribunal Fiscal, a pesar de ser el órgano administrativo superior en materia tributaria y de agotarse en él la vía administrativa en dicha materia, no emite resoluciones con carácter definitivo, ya que queda abierta la posibilidad de acceder a la vía judicial para cuestionarlas. Por ello, el autor considera que el Tribunal Fiscal no ejerce función jurisdiccional.

Sin embargo, consideramos oportunas las palabras de Fonrouge al señalar que “el aspecto más importante de la jurisdiccionalidad administrativa es la independencia y no el ámbito en que se encuentra el órgano resolutivo, lo cual descansa en la estabilidad de los juzgadores y en que sus fallos sean susceptibles de revisión en el fuero judicial común.” (Citado en Adrianzén, 2014, pág. 238). Si bien se hace referencia a juzgadores, consideramos válido extender el término a los funcionarios administrativos que integran a los Tribunales Tributarios, y que en esencia se encargan de resolver los recursos tributarios.

Luqui (citado por Casás, 2004) considera que:

No debe confundirse la función jurisdiccional, como forma de manifestación del poder estatal, con función judicial, según lo establece el derecho positivo de cada país. Si bien los órganos judiciales ejercen principalmente funciones jurisdiccionales, no son éstas las únicas, como tampoco las funciones jurisdiccionales son ejercidas exclusivamente por el Poder Judicial¹⁰; agregando más adelante que así entonces “existen órganos de la Administración pública que ejercen funciones jurisdiccionales como son los tribunales administrativos establecidos para controlar la legitimidad de los actos emanados de órganos inferiores del Poder Ejecutivo.

Por su parte Montero (también citado por Adrianzén, 1998) considera que la necesidad de dotar al contribuyente de elementos capaces de no hacerle perder la confianza en la seguridad jurídica es lo que ha llevado a la doctrina a formular la creación de tribunales fiscales. Otros elementos que considera justifican la creación de tribunales especializados son los factores políticos y el factor de que un poder pueda predominar sobre otro; asimismo, afirma que ha influido también la creciente intervención que el poder administrador ha ido adquiriendo en la última centuria. Finalmente, menciona como nueva razón la creciente complejidad que ha adquirido el derecho tributario en los últimos años. Concluye afirmando que resulta perfectamente lícito y jurídico, atribuirle competencia jurisdiccional a un órgano administrativo.

⁹ Entiéndase como Ministerio de Economía y Finanzas.

Para Sevillano (2019, pág. 304) señala que el Tribunal Fiscal está concebido como un tercero imparcial encargado de resolver las apelaciones de los deudores tributarios, de modo tal que, en la etapa de apelación, la administración tributaria será considerada parte del procedimiento, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan (artículo 149).

De igual forma Indacochea (1996, pág. 20) sustenta que la creación del Tribunal Fiscal en el Perú se fundamenta en la necesidad de contar con tribunales especializados e independientes que sustituyan a los jueces comunes en controversias derivadas de áreas jurídicas complejas, como en el caso del derecho tributario y aduanero, por su vinculación con la economía, la contabilidad y la política financiera y fiscal de los Estados. En este sentido, afirma que los tribunales administrativos actúan en función jurisdiccional y sus resoluciones constituyen verdaderas sentencias. Agrega el citado autor, que así lo ha dejado establecido la Corte Suprema Argentina que ha reconocido la legitimidad de los órganos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales en la medida que sus decisiones están sujetas a un control judicial suficiente.

Sobre esto último García (2000, pág. 113) señala que a partir del precedente de "Fernández Arias, Elena" ("Fallos", 247-646), la jurisprudencia de la Corte Suprema (Argentina) ha sido conteste en admitir la validez constitucional de órganos jurisdiccionales administrativos estables, esto es, creados fuera del marco del Poder Judicial, siempre que la actividad de esos órganos -entre otras condiciones- esté sometida a limitaciones que no es lícito trasgredir, especialmente la que obliga a que sus pronunciamientos queden sujetos a control judicial posterior suficiente (doctrina de "Fallos", 247-646, 253-485, 278-287 y muchos otros; en sentido análogo, C.N.Cont-Adm. Fed. Cap., Sala I, "De la Fuente, Gabriel", del 28/12/79; Sala 4, "Fox Film de la Argentina S.A.", del 26/12/80).

Agrega que en "Fallos", 205-17 y 245-351, la Corte aclaró que control judicial suficiente significa: a) reconocimiento a los litigantes del derecho de interponer recursos ante los jueces ordinarios; b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales acerca de los hechos y el derecho controvertidos, salvo en los supuestos en que habiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa privándose voluntariamente de la vía judicial.

A su vez Barraza (2017, Pág. 6) explicando las distintas etapas de la posición de la Corte Suprema Argentina, considera que existe una adicional, que se dio en el caso "Ángel Estrada", en la que se admite la existencia de tribunales administrativos, pero se niega a los entes reguladores su potestad jurisdiccional para dirimir en contiendas en las que se solicite la indemnización de los daños y perjuicios derivados de un incorrecto servicio. Es decir, se limita la potestad jurisdiccional a cuestiones eminentemente técnicas del servicio.

Dicho de otra forma y llevándolo a nuestro caso en concreto, no es posible que un Tribunal Tributario pueda versar sobre temas no vinculados a la materia tributaria y aduanera.

Estas últimas posiciones guardan correspondencia la moderna concepción del principio de separación de poderes, actualmente denominado 'separación de funciones'. Al respecto y parafraseando a Loewenstein (1982, pág. 55) este sostenía que el Estado debe cumplir ciertas funciones y los destinatarios del poder resultan beneficiados si estas son ejercidas por diferentes órganos.

En similar sentido, la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-449 de 1922 definió a la separación de poderes en su concepción moderna, como el principio político en el que los diversos órganos del poder se articulan mediante funciones separadas, destinadas a la consecución de unos mismos y altos fines del

Estado, en ella estableció que:

La teoría de la separación de poderes ha sido reelaborada por la doctrina constitucional, pasando de su concepción clásica inicial de Montesquieu, en la que cada rama del poder hacía una sola y misma cosa -legislar, ejecutar, juzgar-, a una nueva concepción en la que los diversos órganos del poder se articulan mediante funciones separadas, destinadas a la consecución de unos mismos y altos fines del Estado (artículos 2º, 3º, 113, 365 y 366 de la Constitución). Es por eso que el Congreso y el Gobierno deben coordinarse pero no duplicarse en las actividades que requieren su concurso simultáneo.

Surge pues una interdependencia de las distintas ramas y órganos del poder, lo cual implica incluso un control recíproco entre ellos. No se trata por tanto de una fragmentación del poder del Estado sino de una articulación a través de la integración de varias fuerzas. Un nexo sistemático vincula entonces los fines esenciales del Estado y su organización. Como ya lo tiene establecido la reciente jurisprudencia de la Corte Constitucional en su primera sentencia en Sala Plena, 'la visión de una rígida separación de los poderes debe ser superada en la concepción que concilia el ejercicio de funciones separadas -que no pertenecen a un órgano sino al Estado- con la colaboración armónica para la realización de sus fines, que no son otros que los del servicio a la comunidad'. Todo ello sin perjuicio de la constatación según la cual las ramas y órganos del Estado, al lado de sus funciones primigenias, desempeñan algunas funciones típicas de otras ramas y órganos. Se rompe así la matriz órgano-función, como ya lo había establecido la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia desde 1985.

En esa línea de pensamiento Guzmán (Sin fecha) sostiene que en la actualidad, el derecho constitucional no considera que existan diversos poderes del Estado, sino más bien un solo poder estatal que se manifiesta de varias maneras, a través del ejercicio de determinadas funciones.

El modelo del código tributario del CIAT (2015, numeral 3 del artículo 191º) también reconoce su existencia, y al desarrollar la organización de los Tribunales Administrativos establece que estos "(...) constituyen organismos administrativos independientes en su organización, funcionamiento y competencia de las Administraciones Tributarias y sus fallos agotan la vía administrativa". Y agrega en sus comentarios que "(s)e destaca que los Tribunales Administrativos no forman parte de la Administración Tributaria, sino que constituye un organismo independiente que se configura como el superior jerárquico en materia de resolución de controversias, buscando, de esa manera, la necesaria imparcialidad e independencia en la función resolutoria".

En relación con la imparcialidad, Cernelutti (Citado y parafraseado en Gordillo, 2015, pág. 125) sostiene que debe entenderse "en el sentido de no ser parte ni tener interés en el proceso, no haber tenido intervención activa en la producción de los actos que serán sometidos a su juzgamiento".

A su vez Bidart (1966) citado por García (2000, pág. 113) señala que este luego de afirmar que la jurisdicción, en general, consiste sustancialmente en dirimir las contiendas que surgen entre los individuos, o entre éstos y el Estado, y que "es la potestad conferida por el Estado a determinados órganos para resolver mediante la sentencia las cuestiones sometidas a su competencia", sostiene que cuando la resolución emana de un órgano de la Administración distinto de la Administración activa, ese órgano asume la calidad de tercero en la contienda, siendo su función jurisdiccional.

Por su parte, Villalobos (2020, pág. 1041) señala que si bien, el Tribunal Fiscal resuelve las controversias en materia tributaria en última instancia, el mismo no forma parte de la Administración Tributaria, sino que es un órgano autónomo e independiente en el ejercicio de sus funciones y bajo esta condición resuelve las controversias. Y agrega que, en efecto, el Tribunal Fiscal es el órgano resolutor del Ministerio de Economía y Finanzas, depende administrativa y económica de este ministerio. Tal situación, garantiza un efectivo derecho a la pluralidad de instancias de los contribuyentes, puesto que sus decisiones son imparciales.

Además, existen diversas garantías para los administrados que avalan y promueven su autonomía, independencia e imparcialidad como son:

- El Tribunal Fiscal tiene su propio presupuesto, estructura orgánica y funciones, las mismas que se encuentran desvinculadas de la Administración Tributaria,
- Las decisiones del Tribunal Fiscal como órgano desvinculado de la Administración Tributaria, los dota de objetividad en la atención de los recursos administrativos que resuelve,
- Las funciones de la Administración Tributaria se encuentran orientadas a la aplicación de determinadas obligaciones tributarias; por su parte, las funciones del Tribunal Fiscal se encuentran dirigidas a revisar las actuaciones de ésta y la de resolver los conflictos tributarios con arreglo a derecho.
- La regulación de principios jurídicos tributarios limita la potestad tributaria del estado, encasillando el desarrollo infra constitucional, y orientado las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, e inclusive siendo susceptibles de revisión por el Poder Judicial,
- La existencia de diversos recursos a cargo de los administrados, y la posibilidad de ejercer su derecho de defensa a través de ellos con una garantía de doble instancia administrativa, genera la posibilidad de que la propia Administración Pública pueda autocorregirse,
- Las decisiones del Tribunal Fiscal se encuentran influenciadas por el estado de derecho, en dónde se promueve la predictibilidad sus fallos, que en su mayoría son respetuosos de los principios administrativos y tributarios, de la legalidad y de los derechos de los administrados,
- La integración de profesionales especializados al Tribunal Fiscal en temas tributarios y aduaneros, con facultad de interpretar las normas jurídicas como manifestación de autonomía en su función,
- La posibilidad de recurrir a las instancias judiciales para un control amplio y pleno de las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal.
- La posibilidad de recurrir al Tribunal Constitucional ante la afectación de los derechos de los administrados, entre otros.

A su vez, el Tribunal Constitucional del Perú en la sentencia n.º 03315-2004-AA ha considerado que:

Aunque la existencia de tribunales administrativos especializados se justifica en la particular naturaleza de las materias jurídicas cuya defensa o protección se le encomienda, y que por principio se entienden como naturales y exclusivas, ello no significa ni puede interpretarse como que tales materias se encuentren fuera del ordenamiento jurídico en su totalidad y que, por consiguiente, pueda postularse la existencia de ámbitos de Derecho, que al mismo tiempo que se les reconozca como tales, estén ubicados fuera del contexto jurídico general. Como es evidente, la especialidad de una determinada materia no puede alegarse como pretexto para pretender que las decisiones adoptadas por los tribunales administrativos que conocen de las mismas sean irrecurribles o carentes de algún medio de fiscalización o control.

Consideramos que la consolidación de la jurisdicción administrativa y del principio

de autotutela administrativa, basado en una concepción flexible, dinámica y moderna de la separación de poderes¹⁰ que actualmente viene denominándose separación de funciones, ha logrado que la administración pública pueda examinar la legalidad de sus actuaciones, y sea capaz de cambiar o corregir su posición a través de un procedimiento especial, autónomo, ágil y dinámico como es el que se sigue ante un tribunal tributario administrativo, evitando así la intervención de un proceso judicial que es más extenso y que eleva los costos de transacción. Esto no debe entenderse que las actuaciones de la administración o del propio tribunal tributario no puedan ser materia de control por parte del Poder Judicial o del Tribunal Constitucional, más bien se precisa de éstos para garantizar vías adicionales de protección tanto de los derechos de los contribuyentes como de las facultades de la propia Administración Tributaria.

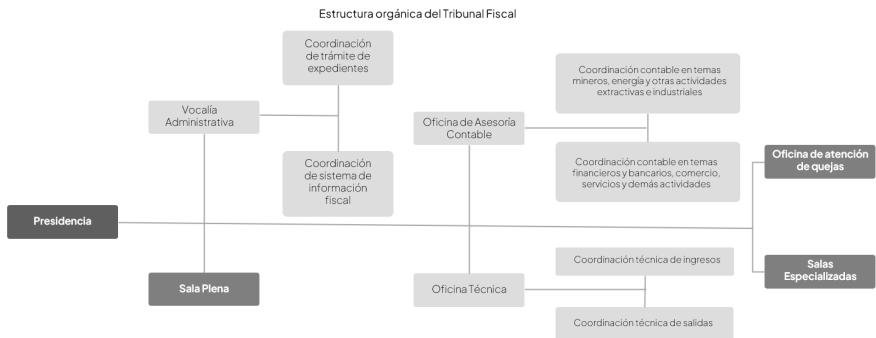
En ese escenario, la actual legislación peruana ha optado por la instauración de un tribunal tributario administrativo llamado 'Tribunal Fiscal' que constituye la última instancia administrativa (artículo 143 del Código Tributario vigente); sin embargo, como se ha indicado, esto no le confiere el carácter de irrecurrible; por el contrario, se habilita la posibilidad de acudir ante el Poder Judicial a través de la demanda contenciosa administrativa, y con ello ejercer un control judicial, e inclusive acudir al Tribunal Constitucional.

En ese sentido, consideramos que el 'Tribunal Fiscal' es un órgano que se encuentra separado de la 'Administración Tributaria' al no haber intervenido en la elaboración de los actos administrativos materia de impugnación, por lo que no es parte de la administración activa, y goza de autonomía e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones; es decir, en el caso peruano se cuenta con un tribunal tributario administrativo con función jurisdiccional y con validez constitucional al no ejercer función judicial.

Composición del Tribunal Fiscal

La norma bajo comentario regula la composición del Tribunal Fiscal, que no es sino los alcances generales sobre su estructura orgánica, las salas y oficinas, la conformación de estas, sus integrantes, su representación, las funciones de todos éstos, entre otros, los mismos que se detallan y desarrollan a continuación:

Gráfico 4



Fuente: <https://www.mef.gob.pe/es/informacion-institucional/estructura-organica>

¹⁰ Véase a Javier Indalecio Barraza en "Las funciones jurisdiccionales de la Administración. Estudio cualicuantitativo".

1. **Órgano de Dirección: La Presidencia del Tribunal Fiscal**, que está integrada por un Vocal Presidente quién representa al Tribunal Fiscal.

Dicha premisa encuentra sustento en la teoría orgánica de las personas ficticias, en la cuál una entidad del estado no podría manifestar y expresar una voluntad propia, sino que requiere para su exteriorización de la existencia de diversos órganos dotados de poder de decisión. De esta forma, cada uno de los órganos que la integran tienen correspondencia al poder de decisión delegado a través de las funciones encomendadas. Admitir una tesis contraria, podría sucumbir los cimientos de lo que se requiere para la correcta y oportuna realización de los fines y funciones de las entidades.

En atención a la representatividad, encontramos genérica y remisiva la redacción al expresar que el designado como Vocal Presidente será la persona que representa al Tribunal Fiscal, aunque entendemos que el desarrollo normativo de las funciones de este funcionario, se encuentran en otras normas que la complementan y desarrollan como son: el Código Tributario (artículo 101^o), el Reglamento de Organización y Funciones (aprobado por Decreto Supremo n.º 117-2014-EF y normas modificatorias), el Manual de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal (aprobado por Resolución Ministerial n.º 626-2012-EF/43 y normas modificatorias), entre otros.

2. **Órgano de Concertación: La Sala Plena del Tribunal Fiscal**, señala que está compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, y es la encargada de establecer los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus Salas.

Lo interesante de la norma es que establece la posibilidad de convocar a Sala Plena de dos formas:

- a) **De oficio:** Lo puede convocar el presidente del Tribunal Fiscal.
- b) **De parte:** A pedido de cualquiera de las Salas, o lo puede solicitar también cualquiera de los 'Resolutores' o 'Secretarios' de Atención de Quejas, por temas vinculados a asuntos de su competencia.

La norma agrega que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las Salas especializadas en materia tributaria o de las Salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las Salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente.

En esa línea también precisa, que los Acuerdos de Sala Plena vinculados a los temas solicitados a instancias de parte que se ajusten a lo establecido en el Artículo 154 serán recogidos en las resoluciones de la Oficina de Atención de Quejas.

Cabe recordar que constituye un deber primordial del estado consagrado en el artículo 44 de la Constitución Política del Perú asumir un rol de garantía y promoción de los derechos, que no es sino respetar y fomentar el principio de predictibilidad y seguridad jurídica. Precisamente la presente norma fomenta el desarrollo de estos principios para lograr la unificación de criterios de las distintas salas, buscando con ello la certeza y predictibilidad de sus decisiones.

3. **Órgano de Apoyo: La Vocalía Administrativa**, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.

Es la unidad orgánica encargada de otorgar soporte y apoyo administrativo para el cumplimiento de las funciones del Tribunal Fiscal.

Entre las más importantes funciones son gestionar y proporcionar los recursos humanos, logísticos, financieros, técnicos y administrativos; asimismo, dirigir el desarrollo tecnológico y formular y ejecutar proyectos de desarrollo y de gestión de la calidad del Tribunal Fiscal¹¹.

¹¹ Véase el 'Manual de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal'.

- 4. Órgano de Resolución General: Las Salas especializadas**, sobre el particular la norma regula el procedimiento normativo y/o los criterios para establecer sus cantidades, las especialidades de éstas y el número de integrantes que conforman cada una de ellas.

En el Perú, a través de la Resolución de Presidencia del Tribunal Fiscal n.º 002-2012-EF/40.01 y normas modificatorias, se establece la conformación del Tribunal Fiscal, la misma que está compuesta por 12 Salas Especializadas según la siguiente distribución:

- 04 (cuatro) Salas Especializadas en Tributos Internos – SUNAT de Lima y principales contribuyentes.
- 02 (dos) Salas Especializadas en Tributos Internos – SUNAT Regiones y Otros Tributos.
- 02 (dos) Salas Especializadas en Tributos Municipales.
- 03 (tres) Salas Especializadas en Tributos Internos – SUNAT Lima, Regiones y Otros Tributos.
- 01 (una) Sala Especializada en Tributos Aduaneros.

Además, precisa que quiénes las integren deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además, contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.

Sobre la solvencia moral, el Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela (2011) sostiene que:

La solvencia moral, a juicio de la Sala, suele aludir a un catálogo o serie de cualidades que hace que una persona sea digna de confianza, de crédito, de modo que está relacionada con la buena fama o reputación, con la honra, con las reglas o principios que determinan el buen comportamiento; pudiendo definirse entonces como el conjunto de creencias, costumbres, valores y normas de una persona que funcionan como una pauta para su propio obrar; que lo orientan acerca de las acciones correctas y las que no lo son.

La definición de lo que es o no moral, naturalmente varía de acuerdo con las culturas, pero en cualquier caso se trata de una cualidad concerniente al fuero interno que exalta la dignidad personal y hace viable la existencia y desarrollo de las instituciones y el conglomerado social.

En el ámbito del ejercicio de las funciones públicas los atributos morales, además de los jurídicos en sentido estricto o intelectuales, tienen una especial relevancia en la significación como tal de dicha función, y su valor. En efecto, si se atiende, entre otros, al principio de responsabilidad del Estado, la escogencia de las personas destinadas a ejercer los distintos cargos públicos presupone que tales sujetos posean una serie de cualidades personales y profesionales que aseguren el adecuado funcionamiento de la Administración y, en general, del Estado.

En esta dirección, cabe destacar que uno de los fundamentos para la existencia de los tribunales tributarios es precisamente la necesidad de contar con profesionales especializados ante la basta y compleja materia que analizan, y que éstos cuenten con solvencia moral, doble cualidad que resulta necesaria para el ejercicio de la función.

Por ello, la experiencia requerida para un puesto como este, constituye una pieza fundamental para la resolución de los conflictos tributarios, pues las máximas de experiencia y su valor impregnado de los principios éticos y morales de la función pública, son los cimientos para otorgar imparcialidad, efectividad y competitividad en la función a realizar.

5. Órgano de Resolución Especial: La Oficina de Atención de Quejas, integrada por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, de profesión abogado.

La especificación de la profesión obedece a la naturaleza y finalidad del recurso de queja, en dónde precisamente se revisan actuaciones de las Administraciones Tributarias o del propio Tribunal Fiscal; es decir, que los mismos se encuentran orientados a corregir las actuaciones administrativas o procedimientos que devienen en irregulares, o mejor dicho contrarios a Ley (en el sentido extenso de la palabra).

Agrega la norma que los miembros del Tribunal Fiscal señalados en dicho artículo desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

El Modelo de Código Tributario del CIAT (2015, numeral 4 del artículo 191°) sostiene que “el ejercicio de la función de Presidente o Vocal del Tribunal Administrativo será incompatible con el de cualquier otra actividad profesional pública o privada”. Y agrega en sus comentarios que “con el objeto de dotar de la necesaria independencia a los integrantes de los Tribunales Administrativos, se establece que el ejercicio de la función de miembro de los mismos sea incompatible con cualquier otra actividad profesional, pública o privada”. Agrega que si “(...) un aspecto escapa a las materias tratadas en presente Modelo, es necesario que las legislaciones de los estados contemplen la adopción de regulaciones que garanticen la adecuada independencia(...)”.

Lo que busca esta premisa es que el criterio del profesional sea objetivo (ya sea en la resolución del caso o la posición que deba tomarse ante la unificación de criterios), y no se encuentre parcializado por alguna situación o circunstancia que podría cuestionarse si se vincula directa o indirectamente con una de las partes del conflicto. Por ello, las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, pues ello orienta sus decisiones a la búsqueda de justicia administrativa; es decir, que sus decisiones no tengan influencias externas (garantía de independencia) ni internas (garantía de imparcialidad) que generen dudas sobre su actuación.

Referencias

- Adrianzén, L. (1998). El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando. En la revista IUS ET VERITAS. Número 16. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15776>
- Barraza, J. (2017). Las funciones jurisdiccionales de la Administración. Estudio Cualicuantitativo. En el diario de doctrina y jurisprudencia 'El Derecho'. Universidad Católica Argentina, Buenos Aires.
- Bidart, G. (1966). Derecho Constitucional. Tomo I, Editorial Ediar, Buenos Aires.
- Bravo, J., Robles, C., Ruiz de Castilla, F. y Villanueva, W. (2014). Código Tributario: Doctrina y Comentarios. Tomo II, Editorial Pacífico Editores, Breña.
- Casás, O. (2004). Tutela Judicial Efectiva. En el Pioner del Seminario Internacional de Derecho Tributario realizado en el marco de las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

- Chiri, I. (2006). El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal. En la revista Derecho & Sociedad. Número 27. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17177>
- CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2020). Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_tribunales_tributarios_ciat.pdf
- CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-449. 09 de abril de 1992. Recuperado de: <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=83381&dt=S>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- García, C. (2000). Derecho Tributario. Tomo II, Editorial Depalma, Buenos Aires.
- Gordillo, A. (2012). Tratado de Derecho administrativo y obras selectas. Tomo 5, Fundación de Derecho administrativo, Buenos Aires.
- Gordillo, A. (2015). Tratado de Derecho administrativo y obras selectas. Tomo 11, Fundación de Derecho administrativo, Buenos Aires.
- Guzmán, C. (s.f.). El origen y la evolución de la separación de poderes. Recuperado de: <https://blogposgrado.ucontinental.edu.pe/el-origen-y-la-evolucion-de-la-separacion-de-poderes>
- Indacochea, F. (1996). La justicia administrativa y el Tribunal Fiscal. En la revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Número 31.
- López, E. (1968). Perfiles del proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación. Editorial Cangallo, Buenos Aires.
- Loewenstein, K. (1982). Teoría de la Constitución. Editorial Ariel S.A., Barcelona.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (s.f.). Los Tribunales Económico-Administrativos en el Ordenamiento Tributario Español. Recuperado de: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf
- OEA / BID (1968). Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf
- Roca, J. y Barreix, A. (2008). ¿Necesita Ecuador un Tribunal Fiscal en el ámbito administrativo?. Segundo artículo de la Revista Fiscalidad, Edición 2, Cuarto Trimestre. Recuperado de: <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/8e445304-c228-4189-83ff-00e2d6ee2434/F2.2.pdf>
- Sevillano, S. (2019). Lecciones de Derecho Tributario – Principios Generales y Código Tributario. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.
- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 03315–2004–AA. 17 de enero de 2015. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03315-2004-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. Pleno Jurisdiccional n.º 00007–2007–PI/TC. 19 de junio de 2007. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00007-2007-A1.html>
- Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela. Sentencia n.º 00607 (Exp. n.º 2008–0423). 11 de mayo de 2011. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00607-11511-2011-2008-0423.HTML>
- Yacolca, D., Bravo, J. Gamba, C. y otros (2012). Tratado de Derecho Procesal Tributario. Volumen I, Editorial Pacífico Editores, Breña.

Artículo 99

NOMBRAMIENTO Y RATIFICACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL

El Vocal Presidente, Vocal Administrativo y los demás Vocales del Tribunal Fiscal son nombrados mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas, por un período de tres (03) años.

Corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, cuyo nombramiento se efectuará mediante Resolución Ministerial.

Los miembros del Tribunal Fiscal serán ratificados cada tres (03) años. Sin embargo, serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, sin perjuicio de las faltas de carácter disciplinario previstas en el Decreto Legislativo n.º 276 y su Reglamento.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se aprueba el procedimiento de nombramiento y ratificación de miembros del Tribunal Fiscal.

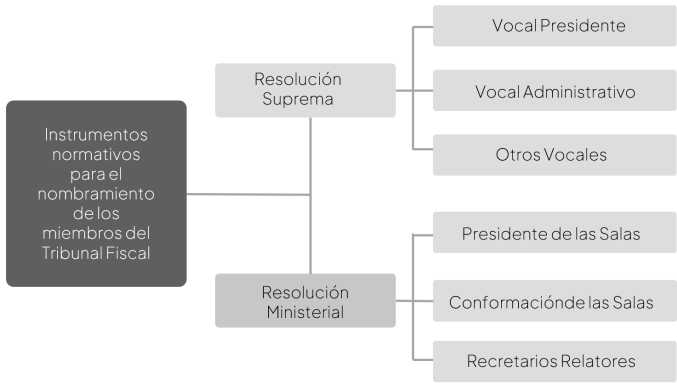


Andree César Augusto Tudela Tello

Comentario

La norma establece el marco normativo que regula el procedimiento de nombramiento, ratificación y remoción de los miembros del Tribunal Fiscal, estableciendo además el instrumento jurídico de nombramiento, el período que ejercerán el cargo o su ratificación (3 años) y establece el instrumento normativo mediante el cual se establecerá el procedimiento de nombramiento y ratificación, que no es sino el desarrollo reglamentario del presente artículo.

Gráfico 1



Para Baldeón, Roque y Garayar (2009, pág. 247) la norma establece una garantía para los administrados, en el sentido de que si bien se establece un plazo (...) para el cambio o ratificación de los miembros del Tribunal Fiscal, la norma contempla la posibilidad de que estos puedan ser removidos de sus cargos si incurrir en negligencia, incompetencia o inmoralidad. Esto garantiza la idoneidad e imparcialidad de sus miembros y una mejora en la calidad del servicio de este órgano resolutor.

El CIAT (2020) sostiene que este procedimiento resulta esencial para conformar el mismo con personas convocadas sobre la base de su idoneidad y especialidad, por lo cual se suele contemplar un régimen de nombramiento a través de méritos u oposiciones.

Sobre el particular, resulta oportuno tener en cuenta lo establecido en el capítulo de la Constitución Política del Perú, que regula sobre la ‘**Función Pública**’, la misma que en su artículo 39° reglamenta sobre los ‘Funcionarios y trabajadores públicos’ al señalar que: “Todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación”. A su vez, el artículo 40° dispone que “la ley regula el ingreso a la carrera administrativa, y los derechos, deberes y responsabilidades de los servidores públicos. No están comprendidos en dicha carrera los funcionarios que desempeñan cargos públicos o de confianza [...]”.

En relación a lo primero, el Tribunal Constitución en la Sentencia 0008–2005–PI/TC, sostuvo que:

La finalidad esencial del servicio a la Nación radica en prestar los servicios públicos a los destinatarios de tales deberes, es decir a los ciudadanos, con sujeción a la primacía de la Constitución, los derechos fundamentales, el principio democrático, los valores derivados de la Constitución y al poder democrático y civil en el ejercicio de la función pública.

De igual forma, en la Sentencia 5057–2013–PA/TC, dicho Tribunal indicó que “la función pública debe ser entendida como desempeño de funciones en las entidades públicas del Estado”. Asimismo, añadió que “la condición de funcionario o servidor público no se identifica, por ejemplo, por un tipo de contrato o vínculo de un trabajador con la Administración Pública, sino por el desempeño de funciones públicas en las entidades del Estado”.

Por su parte, la Ley n.º 27815 que aprueba el Código de Ética de la Función Pública, en su artículo 2 ha definido a dicha función como “toda actividad temporal o permanente, remunerada u honoraria, realizada por una persona en nombre o al servicio de las entidades de la Administración Pública, en cualquiera de sus niveles jerárquicos”.

En el caso de la '**carrera administrativa**' el mismo Tribunal Constitucional en el Pleno Sentencia 432/2020 ha señalado que este ha interpretado que la Constitución ha previsto su configuración como un bien constitucional y que es el legislador democrático a quien corresponde regular el ingreso, los derechos, los deberes y las responsabilidades de los servidores públicos. Ahora bien, como toda actuación de los poderes públicos, el ejercicio de dicha competencia por parte del Poder Legislativo debe respetar los principios, las reglas y los valores constitucionales.

Así en la Sentencia 0008-2005-PI/TC este sostuvo que el texto constitucional reconoce la existencia de una carrera administrativa para los servidores públicos, pero también que el ingreso a ella y los derechos, deberes y responsabilidades serán regulados por ley. Por tanto, en rigor, estamos frente a un bien jurídico garantizado por la Constitución cuyo desarrollo se delega al legislador (fundamento 44).

Resulta preciso indicar que mediante Decreto Supremo n.º 152-2012-EF se aprobó el procedimiento para el nombramiento y ratificación de los vocales del Tribunal Fiscal.

De esta forma, el nombramiento de los vocales se realiza a través de un proceso de selección por concurso público de méritos y el de evaluación, el mismo que esta a cargo de una Comisión integrada por:

- a) Un (l) representante del Ministro de Economía y Finanzas, quien la presidirá y tendrá voto dirimente;
- b) Un (l) representante del Ministerio de Justicia y de Derechos Humanos;
- c) El Presidente del Tribunal Fiscal;
- d) Un (l) representante de la Presidencia del Consejo de Ministros.

Por su parte, el proceso de ratificación de los Vocales del Tribunal Fiscal se sujetará a un proceso de evaluación previa. Este proceso tiene las siguientes etapas:

- a) Evaluación curricular;
- b) Evaluación de conocimientos;
- c) Evaluación psicológica y de competencias; y,
- d) Entrevista personal.

En relación al proceso de ratificación, la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo n.º 1117 ha precisado que los vocales del Tribunal Fiscal se mantendrán en el ejercicio de sus cargos mientras no concluya el procedimiento de ratificación que se efectúa en el marco del artículo 99º del Código Tributario.

Landa (citado por Díaz, 2021, pág. 138) señala que la permanencia en el cargo es una garantía de estabilidad laboral durante el período de nombramiento para ejercer la función jurisdiccional.

Se puede concluir entonces, que el nombramiento de los miembros de un Tribunal Tributario es el procedimiento de selección mediante el cual se convoca a los profesionales con los más altos estándares y méritos para ser miembro de este órgano colegiado.

Por su parte, mediante la ratificación se otorga la confianza para que un miembro anteriormente nombrado se mantenga en el puesto (una suerte de garantía de permanencia), favoreciendo con esto la independencia e imparcialidad del miembro del Tribunal Fiscal, pues dotará de seguridad laboral para ejercer su cargo de manera permanente hasta un parámetro previamente determinado por la norma, como es el límite temporal (transcurso de un determinado tiempo o límite de edad) o el límite sancionatorio (negligencia, incompetencia, inmoralidad o faltas disciplinarias), esto último constituye una trascendental garantía para el administrado.

Gráfico 2



Ambos procedimientos (nombramiento y ratificación) son trascendentales para la conformación de éste, pues con estos se logra convocar, incorporar y mantener a los profesionales con las mejores cualidades académicas y profesionales, que en definitiva, tendrán la encomiable labor de administrar justicia administrativa tributaria.

Referencias

- Baldeón, N., Roque, C. y Garayar, E. (2009). Código Tributario Comentado. Editorial Gaceta Jurídica, Surquillo.
- CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2020). Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_tribunales_tributarios_ciat.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Díaz, J. (2021). Derechos de Justicia. Debido Proceso y Tutela Jurisdiccional Efectiva. Colección Derechos Fundamentales. Homenaje por el Bicentenario de la Independencia, Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.

Artículo 100

DEBER DE ABSTENCIÓN DE LOS VOCALES Y RESOLUTORES - SECRETARIOS DE ATENCIÓN DE QUEJAS DEL TRIBUNAL FISCAL

Los Vocales y Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, se abstendrán de resolver en los casos previstos en el artículo 97 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

La causal prevista por el numeral 1) del mencionado artículo 97 también es aplicable cuando el Vocal o Resolutor - Secretario de Atención de Quejas es cónyuge, conviviente, pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con miembros de la Administración Tributaria que tengan o hayan tenido, según corresponda, participación directa y activa en los procedimientos que dieron origen a los actos que son materia de apelación o queja en el Tribunal Fiscal, lo que debe acreditarse documentariamente.

Asimismo, la causal prevista por el numeral 5) del mismo artículo 97 también es aplicable cuando el Vocal o Resolutor - Secretario de Atención de Quejas haya tenido en los últimos doce (12) meses relación de servicio o de subordinación con la Administración Tributaria de la que proviene el expediente, siempre que el Vocal o Resolutor - Secretario de Atención de Quejas haya tenido participación directa y activa en los procedimientos que dieron origen a los actos que son materia de apelación o queja en el Tribunal Fiscal, lo que debe acreditarse documentariamente.

Comentario

Jurídica e históricamente la recusación apareció previamente al origen de la abstención, luego este último aparece incipientemente como una suerte de principio ético de los empleados públicos que luego se amplió a la función pública, y que con el paso del tiempo logró su consagración legal a través de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Al respecto Baldeón, Roque y Garayar (2009, pág. 247–248) señala que la abstención es un derecho y un deber del vocal, a través del cual opta por retirarse del conocimiento de un determinado caso, debido a que sus vínculos con el administrado podrían parcializar su decisión al respecto. Esta figura nace como una **garantía de imparcialidad** entendida esta como un criterio de justicia que sostiene que las decisiones deben tomarse con base a criterios objetivos, sin influencias de sesgos, prejuicios o tratos diferenciados por razones inapropiadas.

Villalobos (2020, pág. 1044) refiere que este deber impuesto por el artículo en comento, no es una facultad de los Vocales y Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas, sino una imposición de carácter obligatorio.

En el caso del deber de abstención por parte de los miembros del Tribunal Fiscal, la norma precisa que estos deberán inhibirse en los casos regulados por el artículo 97 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Al respecto, encontramos incorrecto realizar una remisión a un Texto Único Ordenado, que en el tiempo puede ser fácilmente sustituido por uno nuevo, y cuya articulación podría cambiar.

Sin perjuicio de ello, consideramos que debemos considerar que la norma regula las causales de abstención establecidas en la Ley n.º 27444 y normas modificatorias (artículo 88°), la misma que precisa que la autoridad que tenga facultad resolutoria o cuyas opiniones sobre el fondo del procedimiento puedan influir en el sentido de la resolución, debe abstenerse de participar en los asuntos cuya competencia le esté atribuida, en los siguientes casos:

1. Si es cónyuge, conviviente, pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, con cualquiera de los administrados o con sus representantes, mandatarios, con los administradores de sus empresas, o con quienes les presten servicios.
2. Si ha tenido intervención como asesor, perito o testigo en el mismo procedimiento, o si como autoridad hubiere manifestado previamente su parecer sobre el mismo, de modo que pudiera entenderse que se ha pronunciado sobre el asunto, salvo la rectificación de errores o la decisión del recurso de reconsideración.
3. Si personalmente, o bien su cónyuge, conviviente o algún pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, tuviere interés en el asunto de que se trate o en otro semejante, cuya resolución pueda influir en la situación de aquel.
4. Cuando tuviere amistad íntima, enemistad manifiesta o conflicto de intereses objetivo con cualquiera de los administrados intervinientes en el procedimiento, que se hagan patentes mediante actitudes o hechos evidentes en el procedimiento.
5. Cuando tuviere o hubiese tenido en los últimos doce (12) meses, relación de servicio o de subordinación con cualquiera de los administrados o terceros directamente interesados en el asunto, o si tuviera en proyecto una concertación de negocios con alguna de las partes, aun cuando no se concrete posteriormente.

No se aplica lo establecido en el presente numeral en los casos de contratos para la prestación de servicios públicos o, que versen sobre operaciones que normalmente realice el administrado-persona jurídica con terceros y, siempre que se acuerden en las condiciones ofrecidas a otros consumidores o usuarios.

6. Cuando se presenten motivos que perturben la función de la autoridad, esta, por decoro, puede abstenerse mediante resolución debidamente fundamentada. Para ello, se debe tener en consideración las siguientes reglas:
 - a) En caso que la autoridad integre un órgano colegiado, este último debe aceptar o denegar la solicitud.
 - b) En caso que la autoridad sea un órgano unipersonal, su superior jerárquico debe emitir una resolución aceptando o denegando la solicitud.

La norma tributaria además ha establecido una condicionante para las causales establecidas en los numerales 1) y 5) antes indicados, y es que el miembro del Tribunal Fiscal debe haber tenido participación **directa y activa** en los procedimientos que dieron origen a los actos que son materia de apelación o queja en el Tribunal Fiscal, los mismos que deberán acreditarse.

Sobre el particular se han suscitados dos posiciones (amplia o restrictiva) sobre la forma en que debería interpretarse la presente norma.

De una parte, Montes (2015) sostiene que:

Debería entenderse en un sentido amplio, ... porque parte del principio general de derecho que sostiene que las normas que restringen derechos deben interpretarse restrictivamente, pero el caso es que los funcionarios no tienen derechos fundamentales respecto de sus funciones, sino que tienen competencias y facultades, las mismas que deben ejercerse precisamente en respeto de los derechos de los ciudadanos. Es el derecho de los ciudadanos a un debido procedimiento, que incluye el deber de imparcialidad de los funcionarios resolutores, el que debió considerarse, no el supuesto derecho del vocal del tribunal a ejercer sus funciones.

Por otra parte, en los Acuerdos de Sala Plena n.º 2015-02 y 2020-08 citando a Danós (2008) señala que:

Toda vez que estas causales tienen como efecto natural dispensar la obligatoriedad de ejercer la competencia, esto es, que al abstenerse por determinada causal se está dejando de ejercer una competencia obligatoria, la interpretación de las mismas debe ser restrictiva.

Consideramos acertada la posición dado que esta disposición limita los poderes de un funcionario público, por lo cual debe interpretarse en un sentido restrictivo con el fin de evitar anomalías en su aplicación.

En esa línea de pensamiento, debemos entender por 'participación directa' al ejercicio que realiza o realizó el miembro del Tribunal Fiscal desde una esfera distinta a su labor como resolutor de la causa presentada para su atención, y que estuvo encaminada rectamente a la misma materia; es decir, que se ha pronunciado sobre el mismo procedimiento.

A su vez, debemos entender como 'participación activa' al ejercicio que realiza o realizó no en su función como resolutor del tribunal, pero que ha sido valiosa sobre la posición del caso materia de controversia, y que se le ha encargado su atención. Sobre esto último, no se encuentran las opiniones ligeras o que no lograron el enfoque que se plasmó en el recurso presentado en el procedimiento, sino aquellas que han denotado su parecer y han logrado ser trascendentales para el mismo.

Entendemos que estas condicionantes conjugantes tiene dos objetivos importantes. El primero dotar de una garantía de imparcialidad al recurrente y a la administración pública en general. Y el segundo, es evitar que los miembros del Tribunal Fiscal abusen del mecanismo de la abstención, con el propósito de dilatar la atención de un determinado recurso o rehuir la resolución de un caso complejo.

Sobre la acreditación, el segundo párrafo del acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena n.º 2005–08 incorporado mediante acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N 2007–17 de 4 de julio de 2007, sostiene que si existiese imposibilidad de presentar las pruebas que acrediten la existencia de la causal de abstención, el vocal deberá presentar una declaración jurada manifestando dicha imposibilidad.

Referencias

- Baldeón, N., Roque, C. y Garayar, E. (2009). Código Tributario Comentado. Editorial Gaceta Jurídica, Surquillo.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal del Perú. Acta de Sala Plena n.º 2015–02. 09 de marzo de 2015. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/acuerdo/02–2015.pdf
- Tribunal Fiscal del Perú. Acta de Sala Plena n.º 2020–08. 10 de julio de 2020. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2020/informe/Informe08–20.pdf
- Yacolca, D., Bravo, J., Gamba C., Samhan, F., Villalobos, S., Saavedra, R., Mejía, V. y otros (2020). Código Tributario Comentado. 50 años después y más. Volumen 2, Editorial Ediciones Legales, Lima.

Artículo 101

FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Las Salas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resoluciones, dos (2) votos conformes, salvo en las materias de menor complejidad que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales. Para estos efectos, mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobarán las materias consideradas de menor complejidad.

Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

2. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.
3. Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183º, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.

- 4. Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.
- 5. Atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.
- 6. Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.
- 7. Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.
- 8. Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
- 9. Celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.

 **Andree César Augusto** Tudela Tello

Comentario

La norma bajo comentario regula el funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal, conforme a lo siguiente:

- Establece el marco general sobre la periodicidad con la que se reunirán sus salas y el instrumento normativo por el cual se determinará esta (Acuerdo de Sala),
- La concurrencia para su funcionamiento (3 vocales) y para adoptar resoluciones (2 votos conformes). Precisando que, para casos de menor complejidad, previamente determinada por Acuerdo de Sala Plena, sólo serán resueltas por los vocales como órganos unipersonales.
- Detalla las atribuciones del Tribunal Fiscal.

Gráfico 1



En relación a los votos, el numeral 111.1° del artículo 111° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley n.º 274447, establece que los acuerdos de los órganos colegiados son adoptados por los votos de la mayoría de los asistentes al tiempo de la votación en la sesión respectiva; por tanto, en las audiencias de sala, los proyectos de resolución en materia tributaria deberán someterse a su deliberación y adopción, y como se indicó anteriormente, se requiere la presencia de tres miembros (vocales), y para la adopción o aprobación del proyecto de la resolución es necesario dos votos conformes, salvo en los casos menos complicados, en el que la decisión recae en un solo vocal como un órgano unipersonal.

Cabe indicar que este artículo no impide la instauración, modificación o limitación de determinadas funciones sobre este órgano colegiado, las mismas que podrán realizarse mediante una Ley o Decreto Legislativo, e inclusive se han dado casos en que su limitación o ampliación de sus funciones se ha instaurado vía interpretación por el propio Tribunal Fiscal o por algún órgano judicial.

Un caso de ampliación de funciones se dio mediante el artículo 5° de la Ley n.º 28969 en el cual se amplía sus atribuciones sobre cuestiones vinculadas a regalías mineras.

A su vez, mediante el criterio jurisprudencial de observancia obligatoria establecido mediante la Resolución Tribunal Fiscal n.º 03230-2-2020, estableció una limitación a sus funciones vía interpretación determinando que carece de competencia para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las administraciones tributarias, pues ellos no guardan relación con los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, y por consiguiente, estos no forman parte de ninguna hipótesis de incidencia tributaria.

Tampoco requieren para su resolución el análisis de la verificación de un hecho imponible, siendo que tampoco están relacionados al aspecto subjetivo que coloca a un sujeto en la posición de deudor tributario dentro del vínculo obligacional tributario, ni condicionan la existencia de la materia y/o base imponible, o la aplicación de la alícuota respectiva para el cálculo del tributo a pagar.

Agrega, además que la información que consta en los registros de contribuyentes de la Administración Tributaria es meramente referencial y por sí sola no puede servir de base para señalar a un sujeto como contribuyente e imponerle sanciones. Al respecto, se ha indicado que la inscripción en los referidos registros de la Administración y la comunicación de tributos afectos o sobre el inicio de operaciones, no implican que una persona adquiera automáticamente la calidad de contribuyente ya que para ello debe analizarse en cada caso concreto si se cumplieron los presupuestos legales para adquirir tal condición.

En tal sentido puntualiza, que el solo hecho que una persona figure en los registros como contribuyente no significa que efectivamente lo sea. Asimismo, si un sujeto no está inscrito en el referido registro de la Administración ello no lo eximirá de dicha calidad si se configura el supuesto legal previsto para ello.

A su vez Arancibia y Arancibia (2017) al comentar el presente artículo sostiene que el Tribunal Fiscal, a través de variada jurisprudencia, ha declarado su incompetencia cuando determinada función vinculada a la aplicación o cobro de tributos ha sido asignada por un dispositivo legal a un organismo dado. Agrega, que el Tribunal se ha declarado incompetente en asuntos cuya naturaleza no es tributaria.

Un ejemplo de esto último, podemos encontrar en los siguientes casos:

- Papeleta impuesta por “no exhibir la respectiva licencia de funcionamiento” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3257-5-07).
- Multa impuesta por el Ministerio de Trabajo por la comisión de “no haber pagado beneficios y derechos laborales irrenunciables” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1330-5-05).

- Papeleta impuesta por “operar un establecimiento sin contar con licencia de funcionamiento” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1330-5-05).
- Papeleta impuesta por “instalar anuncios sin autorización” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1330-5-05).
- Papeleta por una infracción de tránsito por “usar luces altas en vías urbanas o hacer mal uso de las luces” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2520-5-05).
- Resolución de multa girada por “carecer del Certificado de Inspección de Defensa Civil” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6077-5-06).

El Tribunal Fiscal en las resoluciones No. 02836-5-2009, 16074-5-2012, 0765-Q-2017 y 02059-Q-2019 ha sostenido que el pago denominado canon por uso del espectro radioeléctrico tiene naturaleza tributaria y califica como un derecho al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, y por consiguiente es competente para resolver sobre el mismo. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia en la Casación n.º 704-2020 LIMA, ha establecido vía interpretación todo lo contrario, desconociendo la competencia del citado Tribunal, y señalando que los importes pagados por la “explotación del espacio radioeléctrico” no tienen naturaleza tributaria (Casación n.º 704-2020 LIMA).

En el caso de materias consideradas de menor complejidad, el Tribunal Fiscal mediante el Acuerdo de Sala Plena n.º 2012-18 y su Anexo I del informe que da origen a dicho acuerdo, ha establecido una lista concreta de temas que son considerada como tales, las mismas que detallamos a continuación:

1. Demanda contenciosa administrativa contra una Resolución del Tribunal Fiscal, presentada directamente ante este Tribunal, calificada como tal por el recurrente.
2. Apelaciones cuando se aprecie que la resolución apelada carece de firma.
3. Casos en los que el Tribunal Fiscal debe declinar la competencia al amparo de lo establecido por el numeral 82.1 del artículo 82° de la Ley n.º 27444 al estar referidos a sanciones de tipo administrativo que no tienen naturaleza tributaria (excepto las referidas a materia aduanera), aquellos en los que el Tribunal ha señalado que no es competente para resolver (ambos según el Anexo I del Informe), así como aquellos respecto de los que se han declarado mediante jurisprudencia de observancia obligatoria que no tienen naturaleza tributaria.

Al respecto, en el citado Anexo I sólo se tenían 33 tipos de resoluciones; sin embargo, mediante el Acuerdo de Sala Plena n.º 2012-22 se amplió, siendo actualmente 40 tipos de resoluciones mediante las que el Tribunal Fiscal se ha inhibido del conocimiento de la materia en discusión.

4. Cuando se eleva un recurso presentado contra una resolución emitida por la Administración Tributaria ejecutando lo que le ordenó el Poder Judicial mediante sentencia, y cuyo cumplimiento debe ser verificado sólo por el Poder Judicial.
5. Apelaciones presentadas directamente ante la mesa de partes del Tribunal Fiscal.
6. Cuando la Administración eleva un recurso de apelación sin que cuente con un poder y/o un escrito autorizado por letrado y/o la hora de información sumaria correspondiente, sin haber requerido la subsanación, conforme a lo señalado por el artículo 146° del Código Tributario.
7. Cuando se eleve una apelación en la que no consta el original del recurso de apelación, conforme al Acuerdo de Sala Plena n.º 2004-14.
8. Cuando la Administración eleva la apelación formulada contra una resolución ficta denegatoria cuando aún no ha transcurrido el plazo para que opere el silencio administrativo negativo.
9. Casos en los que se acepta un desistimiento por cumplir los requisitos previstos por el artículo 130° del Código Tributario. Este supuesto sólo se aplicará en el caso en el que se acepte desistimientos totales.

10. Desistimientos que no cumplen los requisitos previstos por el artículo 130° del Código Tributario. Este supuesto sólo aplicará en la medida que el expediente se resuelva en base a una de las materias de menor complejidad previstas en los numerales precedentes.
11. Las solicitudes de corrección, ampliación o aclaración de una resolución emitida por un vocal que actuó como órgano unipersonal.
12. Impugnaciones presentadas contra Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas por los órganos unipersonales (presentadas por ejemplo como recursos de revisión, nulidad, reconsideración, entre otros).
13. Los proveídos mediante los que se requiere información a las Administraciones Tributarias y, de ser el caso, a los administrados, será emitidos por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales.

El citado acuerdo además agrega lo siguiente:

- Los vocales actuarán como órganos unipersonales cuantos los puntos a dilucidar en el caso concreto se encuentren únicamente referidos a las materias que conforman la indicada lista taxativa. Es decir, no cabe mezclar o acumular procedimientos que no se encuentren en dicha lista, de lo contrario se corre el riesgo que se resuelva alguna controversia de la cuál carece de competencia como órgano unipersonal, lo que la viciaría de nulidad.
- Los vocales podrán emitir proveídos así como resolver materias autorizadas como órganos unipersonales en los días y en el horario que disponga el Presidente de Sala. El proveído y/o resolución serán firmados por el vocal que los emite y por el secretario relator.
- La resolución unipersonal seguirá el formato que consta en el Anexo II de Informe en lo que sea aplicable y seguirá la numeración correlativa general de las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- La revocación, modificación o sustitución o las solicitudes de corrección, ampliación o aclaración de una resolución emitida por un órgano unipersonal, serán resueltas por el mismo vocal que emitió la resolución objeto de solicitud.
- En el caso de las solicitudes antes indicadas, en caso el vocal no se encuentre al momento de la asignación, se podrá asignar a otro vocal de la misma sala, pudiendo ser reasignado al retorno del primero. En caso no se encuentren ninguno de ellos, por ser resuelta por la sala como órgano colegiado. Y en el caso en que hayan dejado de laborar, la solicitud se asignará de forma aleatoria y de forma colegiada.
- Los casos de impugnaciones contra Resoluciones del Tribunal Fiscal se sigue la misma regla de lo anterior, pero inicialmente su asignación se realizará al vocal menos antiguo.

Referencias

- Arancibia, M. y Arancibia, M. (2017). Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Editorial Pacífico Editores, Breña.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 102

JERARQUÍA DE LAS NORMAS

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°.

 **Andree César Augusto** Tudela Tello

Comentario

El Tribunal constitucional en la sentencia n.º 0022-2004-AI/TC sostuvo que el artículo 51º de la Constitución, que consagra el principio de jerarquía normativa y supremacía normativa de la Constitución, dispone que la Constitución prevalece sobre toda norma legal y la ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. Conforme al sistema de fuentes diseñado por la Norma Suprema y a sus artículos 51, 200. (inciso 4), 102.(inciso 1) y 106, la categoría normativa de leyes comprende a las leyes ordinarias y a las leyes orgánicas, las cuales tienen la misma jerarquía jurídica (FJ 12-16).

A nivel tributario el presente artículo establece un mandato para el Tribunal Fiscal, para que, al momento de resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, deban aplicar la norma de mayor jerarquía. Agrega este dispositivo, que cuando ocurra ello la resolución que se emita deberá tener el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, conforme lo establece el artículo 154° del Código Tributario.

Sobre esto, Bravo (2014, p. 719) refiere que por el principio de jerarquía normativa, debe entenderse que las normas jurídicas se encuentran compartimentadas en escalafones jerárquicos, que en orden descendente tienen su más alta concreción en la Constitución Política del Perú, luego las leyes orgánicas, las leyes ordinarias, los decretos legislativos, decretos de urgencia, decretos supremos, resoluciones ministeriales, resoluciones directorales, entre otras normas.

Debemos entender entonces por jerarquía normativa cuando una determinada norma es superior a otra; es decir, cuando la validez de esta última dependa de la primera.

En el Perú esta norma ha sido materia de dos tipos de interpretación, a la luz de la dualidad de criterios que ha tenido el Tribunal Constitucional con respecto al control difuso que pueden o no realizar los tribunales administrativos, los mismos que pasamos a detallar:

Interpretación según STC n.º 03741-2004-AA/TC (Caso Salazar Yarlenque)

El Tribunal Constitucional en la Sentencia n.º 03741-2004-AA/TC sostuvo que todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38, 51 y 138 de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: a) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; b) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución (Fundamento jurídico 50).

Con esta sentencia los tribunales tributarios podían realizar el control constitucional sobre los actos emitidos por la Administración Tributaria, pudiendo preferir la Constitución por encima de cualquier norma inferior a esta. Así de esta manera podía inaplicarlas al resolver los asuntos sometidos a su competencia.

Esta situación otorgaba una doble perspectiva interpretativa, la primera dirigida desde la constitución a la norma infraconstitucional, y cuando esta era superada, ocurría la segunda que estaba dirigida desde la ley hacia las normas infralegales. Con ello, permitía al Tribunal Fiscal realizar un barrido interpretativo de todas las normas sometidas al análisis, de esta forma el principio de legalidad transita hacia el principio de supremacía de la Constitución, estableciéndose un verdadero control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes o normas inferiores a estas, contribuyendo a la protección de los derechos fundamentales de los recurrentes.

Interpretación según STC n.º 04293-2012-PA/TC (Caso Consorcio Requena)

A raíz de la Sentencia n.º 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha dejado sin efecto la Sentencia n.º 03741-2004-AA/TC en el extremo referido al control difuso administrativo, estableciendo en tres objeciones al caso 'Salazar Yarlenque' (Fundamento jurídico 33):

1. La potestad de emanar justicia emana del pueblo y la ejerce el Poder Judicial. De esta manera considera que el control difuso es una atribución exclusiva del Poder Judicial y de aquellos que desempeñen una función jurisdiccional, por mandato de la Constitución. Concluyendo que los tribunales administrativos no son órganos jurisdiccionales ni tampoco forman parte del Poder Judicial, por lo que no les corresponde ejercer tan importante atribución
2. El control difuso de los órganos judiciales tiene desarrollo en la Ley Orgánica del Poder Judicial, estableciendo un procedimiento de consulta a la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, para el control del ejercicio de esta actividad, lo que en el caso de los tribunales administrativos no ocurre.
3. Considera que permitir que los tribunales administrativos u órganos colegiados realicen control difuso de constitucionalidad, afecta el sistema de control dual de jurisdicción constitucional establecido en la Constitución y reservado para el Poder Judicial y/o el Tribunal Constitucional, según corresponda, conforme a los artículos 138º y 201º de la Constitución, respectivamente. Agrega, incluso que esto afectaría al principio de división de poderes, dado que se permite que un tribunal administrativo, que forma parte del Poder Ejecutivo, controle las

normas dictadas por el Poder Legislativo, lo que, conforme a la Constitución, solo puede ocurrir en un proceso jurisdiccional y no en uno de naturaleza administrativa.

Desacertada y absorta la posición clásica y regresiva de los magistrados que se alejan de las posiciones actuales y modernas de otros Tribunales Constitucionales (como son el caso argentino y colombiano), en donde vienen aplicando y desplegando el principio de separación de funciones, la evolución o transformación del antiguo principio de separación de poderes.

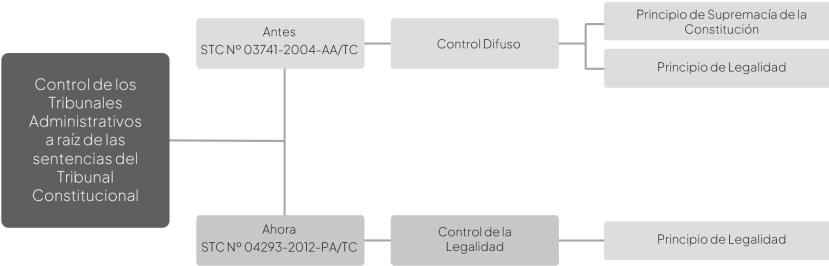
Obviamente esta nueva posición ha desencadenado la variación del criterio interpretativo del artículo 102° del Código Tributario, por lo que a raíz de la misma el Tribunal Fiscal solo podrá aplicar la norma de mayor jerarquía legal, no pudiendo realizar un control constitucional de los actos emitidos por la Administración Tributaria.

Ahora con esta sentencia los tribunales tributarios ya no podrán realizar el control constitucional de dichos actos, ahora sólo podría inaplicar las normas infralegales en cuanto transgredan lo establecido en una ley, una suerte de control legal en aplicación del principio de legalidad, relegando al principio de supremacía de la Constitución para ser invocadas luego ante otras instancias judiciales o constitucionales.

Al respecto, Sevillano (2019, p. 306) sostiene que se debe tener en cuenta que esta norma faculta al Tribunal Fiscal a realizar un control de legalidad, pudiendo dejar de aplicar un reglamento que contradiga lo que establece la ley. Y agrega que actualmente a raíz de la Sentencia n.º 04293-2012-PA/TC, en virtud del artículo 102 del Código Tributario, el Tribunal ejerce control de legalidad mas no de constitucionalidad.

Con esto se otorga solo una perspectiva interpretativa, que es analizar las normas desde la Ley hacia las normas infralegales, generando una seria limitación al Tribunal Fiscal al resolver los recursos, desembocando en controversias que cuestionen la función jurisdiccional de dicho órgano colegiado, y marcando un retroceso en comparación con realidades jurídicas de otros países. Además, posiblemente encarecerán los costos de transacción de los procesos a los administrados, que en caso no encuentren justicia administrativa tengan necesariamente recurrir al Poder Judicial o al Tribunal Constitucional para encontrarla, y que podría desembocar por la tardanza de esta en una verdadera vulneración de sus derechos fundamentales, pues bien es sabido que una justicia tardía no es justicia.

Gráfico 1



Referencias

- Bravo, J., Robles, C., Ruiz de Castilla, F. y Villanueva, W. (2014). Código Tributario: Doctrina y Comentarios. T(T,2). Editorial Pacífico Editores.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Sevillano, S. (2019). *Leciones de Derecho Tributario – Principios Generales y Código Tributario*. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.

Artículo 102-A

FORMAS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA

La SUNAT presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales, y de manera complementaria, de acuerdo a lo dispuesto en el presente Código.

La SUNAT proporciona la información solicitada, aun cuando carezca de interés fiscal y asume que la información solicitada por la autoridad competente es relevante para los fines tributarios del convenio internacional.

La asistencia administrativa comprende las siguientes formas:

- a. Intercambio de información, que puede ser a solicitud, espontánea y automática. También puede realizarse por medio de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero.
- b. Asistencia en el cobro de deuda tributaria, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares.
- c. Notificación de documentos.

La SUNAT, para efecto de solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, se dirige a la autoridad competente, considerando los plazos de prescripción previstos en el artículo 43.

La información o documentación que la autoridad competente proporcione en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria puede ser utilizada por la SUNAT como medio probatorio para efecto de los procedimientos tributarios o procesos judiciales, salvo disposición en contrario.

Comentario

La adopción de la asistencia administrativa en el Perú

El Perú es miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines tributarios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, la OCDE) desde octubre de 2014. Esa experiencia le permitió iniciar el procedimiento de adhesión a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en lo sucesivo, la CAAMMF), lo que a su vez le abrió las puertas para poder intercambiar información y colaborar con más de cien autoridades administrativas tributarias del mundo¹.

En representación del Gobierno, el titular de Economía y Finanzas suscribió el 25 de octubre de 2017 la CAAMMF de la OCDE. Previamente, el Perú fue implementando modificaciones en su legislación, tanto tributaria como no tributaria, vinculada a dicha materia, y ha adecuado la estructura de la SUNAT.

El Perú se adhirió a la CAAMMF mediante la Resolución Legislativa n.º 30774, publicada el 23 de mayo de 2018 en el diario oficial El Peruano, la misma que fue ratificada mediante el Decreto Supremo n.º 012-2018-EF.

La adhesión a la CAAMMF obligó al Perú a adecuar su legislación interna para poder habilitar los compromisos de colaboración, intercambio y asistencia incluidos en su texto.

En el numeral a.7 del literal a del inciso 1 del artículo 2 de la Ley n.º 30506, publicado en el diario oficial El Peruano el 9 de octubre de 2016, el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar para, entre otros temas, adecuar la legislación nacional a los estándares y las recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria.

Tanto el Código Tributario como las normas que regulan el régimen del secreto bancario fueron modificados mediante los decretos legislativos n.º 1313, 1315 y 1372 para cumplir los compromisos asumidos en el contexto de la OCDE con motivo de la adhesión a la CAAMMF.

Mediante el Decreto Legislativo n.º 1313 se modificó el texto de la Ley n.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, en lo relativo al levantamiento del secreto bancario requerido por la SUNAT y la información financiera a ser suministrada por esta. De este modo, se facilita la prestación del intercambio de información dentro del marco de la CAAMMF.

Con el Decreto Legislativo n.º 1315, publicado el 30 de diciembre de 2016, se incorporó en el Código Tributario la competencia para prestar y solicitar la Asistencia Administrativa Mutua en Materia de Recaudación (en lo sucesivo, la AAMMR), como parte de la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en lo sucesivo, la CAAMMF). Esta norma tiene como finalidad “adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponible, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria”.

La CAAMMF se ratificó a través del Decreto Supremo n.º 012-2018-RE, publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de mayo de 2018. Esta norma desplegó algunas

¹ Hacia el 2014, el Perú contaba con muy pocos convenios suscritos para evitar la doble imposición (CDI) que incluyen cláusulas referidas al intercambio de información, incluyendo la Decisión 578, celebrado con los países de la Comunidad Andina de Naciones (en lo sucesivo, la CAN), además del convenio suscrito en 1992 con los Estados Unidos de América para el intercambio de información.

precisiones para la aplicación de la CAAMMF, como la referida al ámbito de aplicación de los tributos (Anexo A), y que el término “autoridad competente” se refiere a la SUNAT (Anexo B), entre otros. Asimismo, se hizo las reservas a las disposiciones de la CAAMMF.

Con la primera disposición complementaria modificatoria del Decreto Legislativo n.º 1372, publicado en el diario oficial El Peruano el 2 de agosto de 2018, se realizó otras modificaciones al Código Tributario para permitir la prestación de la asistencia administrativa.

El 30 de agosto de 2018 se publicó en el diario oficial El Peruano el texto de la CAAMMF sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, obligatoria para el Perú desde el 1 de enero de 2019.

Los antecedentes de la asistencia administrativa en el Perú

El Perú ha suscrito pocos convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) si se le compara con otros países de la región. En estos se consideró mecanismos de asistencia, principalmente de intercambio de información y, en algún caso, de asistencia en la recaudación.

El 17 de septiembre de 1966 el Gobierno peruano celebró con el Reino de Suecia un CDI, el mismo que estuvo vigente desde el 18 de junio de 1968. Posteriormente fue denunciado por Suecia, y no tiene vigencia desde el 1 de enero de 2006². En el texto del párrafo 1 del artículo XIX de este CDI se contempló la posibilidad del intercambio de información para efectos del cumplimiento del convenio, la prevención del fraude o la gestión relacionada con los tributos materia del convenio, en tanto dicha información estuviese disponible de acuerdo con la normativa interna de ambos países.

En la actualidad, según la información oficial del Ministerio de Economía y Finanzas, disponible en su página web³, el Perú cuenta con nueve instrumentos internacionales vigentes, entre los que figuran ocho CDI, suscritos con los siguientes países⁴:

- Con la CAN (que incluye actualmente a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) se suscribió la Decisión 40, de 1971, modificada por la Decisión 578, de 2004.
- Con Chile, suscrito el 8 de junio de 2001 y aplicable desde el 1 de enero de 2004 (artículo 26, solo párrafos del 1 al 3).
- Con Canadá, suscrito el 20 de julio de 2001 y aplicable desde el 1 de enero de 2004 (artículo 26, solo párrafos del 1 al 3).
- Con la República Federativa de Brasil, suscrito el 17 de febrero de 2006 (artículo 25).
- Con los Estados Unidos Mexicanos, suscrito el 27 de abril de 2011 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- Con la República de Corea del Sur, suscrito el 10 de mayo de 2012 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- Con la Confederación Suiza, suscrito el 21 de septiembre de 2012 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- Con la República Portuguesa, suscrito el 19 de noviembre de 2012 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- Con Japón, suscrito el 18 de noviembre de 2019 y vigente desde el 29 de enero de 2021 (artículos 26 y 27)⁵.

² Ver Villagra Cayamana (2008).

³ Disponible en https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878

⁴ En la página web del MEF antes citada, se incluye además a la Convención para Homologar el Tratamiento Impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico, aplicable desde el primero de enero de 2024.

⁵ Aprobado por Resolución Legislativa n.º 31098 del 29 de diciembre de 2020 y ratificado mediante Decreto Supremo n.º 060-2020-RE del 29 de diciembre de 2020. Publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de enero de 2021.

La Comisión de la CAN aprobó la Decisión 40, modificada mediante la Decisión 578, con la que adoptó una serie de normas para evitar la doble tributación aplicable a las mismas rentas y/o patrimonios a nivel comunitario.

En la Decisión 578 se consideró dos formas de asistencia: en el intercambio de información (artículo 19) y en los procesos de recaudación (artículo 21).

Con respecto al intercambio de información debe señalarse que en el resto de CDI vigentes suscritos por el Perú se utiliza una fórmula similar, aunque con ligeras variantes en algunos casos, para referirse a esta forma de asistencia, la que está inspirada en el Modelo de Convenio de la OCDE. Solo en el CDI con Japón se consideró la asistencia en recaudación (artículo 27).

También resulta necesario hacer referencia a los acuerdos administrativos bilaterales suscritos por el Perú, puesto que si bien solo se refieren al intercambio de información, forman parte del sistema de instrumentos con los que cuenta el Perú para la asistencia administrativa en general. Estos instrumentos son tres y fueron suscritos con los Estados Unidos de Norteamérica, la República de Argentina y Ecuador.

Las referencias tomadas para la adopción de la asistencia en recaudación en el Código Tributario peruano vigente son la CAAMMF de la OCDE y la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en lo sucesivo, el MCTCIAT).

Adecuación de la estructura orgánica de la SUNAT

De acuerdo con lo señalado en el Anexo B del Decreto Supremo n.º 012-2018-RE, con el que se ratificó la CAAMMF, el término “autoridad competente”, para efectos de solicitar o prestar la AAMMR, se refiere a la SUNAT.

Para que la SUNAT pueda ejecutar la AAMMF, mediante el Decreto Supremo n.º 198-2017-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 9 de julio de 2017, se modificó su Reglamento de Organización y Funciones (en lo sucesivo, el ROF anterior), y se dispuso la creación de la Oficina de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (artículo 187-C del ROF anterior), órgano dependiente de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos (en lo sucesivo, la INER), la que a su vez está adscrita a la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos.

Las funciones de esta oficina estaban descritas en el artículo 187-D del ROF anterior, habiéndosele asignado la gestión de los procedimientos que se desarrollen para la prestación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

En la actualidad, estas funciones han sido asignadas a la División de Negociación y de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, subunidad orgánica dependiente de la Gerencia de Fiscalidad Internacional de la INER, de acuerdo con lo señalado en los artículos 292 y 293 del Texto Integrado del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, aprobado mediante Resolución de Superintendencia n.º 000159-2024/SUNAT.

Esta regulación fue incorporada a través del artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1315, con el cual se agregó el Título VIII (Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria) al Libro Segundo del Código Tributario, el mismo que consta de ocho artículos, con los cuales se le confiere a la Administración Tributaria peruana las competencias necesarias para prestar y solicitar la asistencia mutua.

Para la aplicación de la asistencia administrativa se ha señalado que se utilizará de manera supletoria las disposiciones del Código Tributario en la medida que no se opongan a lo previsto en el convenio correspondiente. Esta disposición se sustenta en el principio de prevalencia de los tratados internacionales.

Formas que comprende la asistencia administrativa

De acuerdo con lo previsto en el texto del artículo 102-A del Código Tributario, las formas de asistencia administrativa incorporadas a la legislación peruana son las siguientes:

- En intercambio de información.
- En procesos de recaudación (AAMMR), denominada en el marco de la CAAMMF como asistencia en el cobro de la deuda tributaria, que incluye también la asistencia en medidas cautelares.
- En notificación de documentos.

Es relevante señalar que el término utilizado para referirse a la autoridad fiscal del otro Estado, sea que solicite asistencia administrativa o sea que se le requiera la misma, es el de "autoridad competente".

La competencia en cuanto a asistencia administrativa mutua en materia tributaria ha sido asignada a la SUNAT, entidad que la ejecutará de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por el Perú (como la CAAMMF y la Decisión 578).

La ejecución de la asistencia administrativa no estará supeditada a que la persona por la que se solicita sea de importancia fiscal para el Estado requerido. En ese sentido, la SUNAT se encuentra obligada a brindar la información que le sea requerida, incluso cuando la información que eventualmente recabe carezca de interés fiscal para sus fines propios, asumiendo que sí será de interés para la autoridad fiscal que la precise en el contexto de la CAAMMF.

Cuando la autoridad fiscal que solicite la asistencia sea la SUNAT, se deberá observar los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario peruano (artículo 43).

La información que la SUNAT obtenga en la ejecución del desarrollo de la asistencia administrativa podrá ser utilizada como medio probatorio dentro de los procedimientos administrativos y judiciales en los que participe. Esto significa que la Administración Tributaria peruana podrá utilizar la información y documentación obtenida de la prestación de la asistencia a otro Estado para sus fines propios como ente fiscal.

El modelo utilizado para la adopción de la asistencia administrativa en el Código Tributario peruano es el MCTCIAT, el mismo que en el artículo 101 contempla las siguientes formas modernas de la asistencia administrativa (como se señala en el Comentario n.º 1):

- Intercambio de información, sea por solicitud, automática o espontánea (literal a).
- Fiscalizaciones, tanto simultáneas como con presencia de sus funcionarios en otro Estado (literal b).
- Asistencia en el cobro de la deuda tributaria (literal c).
- Otras actuaciones administrativas consideradas en los convenios (literal d).

Además, en el artículo 101 del MCTCIAT se precisan las siguientes reglas incorporadas al Código Tributario peruano:

- Los procedimientos necesarios para la asistencia administrativa mutua se realizarán considerando el marco del convenio correspondiente.
- Se utilizará de manera supletoria las disposiciones del Código Tributario en la medida que no se opongan a lo previsto en el convenio correspondiente. Esta disposición se sustenta en el principio de prevalencia de los tratados internacionales.

- La ejecución de la asistencia administrativa no estará supeditada a que la persona por la que se solicita sea de importancia fiscal para el Estado requerido.

Cuadro 1
Formas de asistencia administrativa adoptadas en el Código Tributario

Forma de asistencia	Modalidades	Artículo
Intercambio de información	A solicitud	102-C
	Espontáneo	102-D
	Automático	102-E
	Fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero	102-F
Asistencia en el cobro	Incluye la asistencia en medidas cautelares	102-G
Asistencia en la notificación de documentos		102-H

Acuerdos internacionales interinstitucionales

Las administraciones tributarias podrán celebrar acuerdos internacionales interinstitucionales de implementación de los convenios de derecho internacional tributario con las administraciones tributarias de otros países, según lo previsto en el párrafo 1 del artículo 102 del MCTCIAT.

Estos acuerdos se denominan Memorandos de Entendimiento (o MoU, por sus siglas en inglés) y sirven para implementar con mayor detalle los procedimientos necesarios para la ejecución de la asistencia administrativa de acuerdo con lo dispuesto en los convenios de derecho internacional tributario, como se señala en el comentario n.º 1 del artículo 102 del MCTCIAT.

Referencias

- Decreto Legislativo n.º 1315. (2016, 30 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1171046>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Villagra Cayamana, R. A. (2008). Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú. En IFA-Perú, CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición (pp. 15-287). IFA-Perú. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/316_01_manual_cdi-1.pdf

Artículo 102-B

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN - ASPECTOS GENERALES

- a. La información a que se refiere el artículo 85 es materia de intercambio con la autoridad competente.
- b. La información presentada por las empresas del sistema financiero nacional, conforme a lo dispuesto en el numeral 15.3 del artículo 87, es materia de intercambio con la autoridad competente.
- c. La transferencia de la información, que realice la SUNAT a la autoridad competente, que corresponda a información calificada como datos personales por la Ley n.º 29733, Ley de Protección de Datos Personales, está comprendida dentro de la autorización legal a que se refiere el numeral 1 del artículo 14 de la citada ley.
- d. La información que otro Estado proporcione a la SUNAT en virtud del intercambio de información debe ser utilizada para sus fines como administración tributaria, conforme a su competencia.
- e. Para efecto de la notificación de los documentos necesarios para obtener la información a intercambiar se considera que la mención a deudor tributario que se realiza en los artículos 104 y 105 incluye a aquellos sujetos a los que se les requiere información con solo el fin de atender las obligaciones derivadas de la normativa de asistencia administrativa mutua tributaria.

En caso que el sujeto o tercero del cual se deba obtener la información no hubiera o no se encuentre obligado a fijar domicilio fiscal, se considera como tal, para efecto de la aplicación del artículo 104, a aquel domicilio informado por la autoridad competente, siempre que la dirección exista.

Lo dispuesto en el presente inciso también es de aplicación para efecto de lo dispuesto en los demás artículos del presente título.

- f. La SUNAT no se encuentra obligada a solicitar información a la autoridad competente, a solicitud de un administrado.

Comentario

El intercambio de información en los modelos internacionales

En el contexto internacional se puede encontrar diversos antecedentes que han servido de modelo para la adopción de las normas sobre el intercambio de información en el Perú, como los siguientes:

- La Unión Europea (en lo sucesivo, la UE) y la Comunidad Económica Europea, su predecesora.
- La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
- La Organización de las Naciones Unidas.
- El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Estos antecedentes serán revisados en las siguientes líneas.

El intercambio de información en la UE

El primer antecedente sobre el intercambio de información se puede ubicar en la normativa de la Comunidad Económica Europea¹ (en lo sucesivo, la CEE), el mismo que está constituido por la Directiva 77/799/CEE del Consejo, del 19 de diciembre de 1977.

Con esta norma se reguló la asistencia administrativa mutua entre las autoridades de la CEE con respecto a los impuestos directos, como se señaló en el artículo 1.

Asimismo, en esta norma se consideró que los Estados miembros de la CEE podrían utilizar las siguientes formas de intercambio de información:

- Intercambio de información previa petición (artículo 2).
- Intercambio automático de información (artículo 3).
- Intercambio espontáneo (artículo 4).

En el artículo 6 se consideró el procedimiento de colaboración de agentes del Estado interesado, el mismo que consiste en que las autoridades de los Estados intervinientes podrán autorizar la presencia de agentes de otra administración tributaria en el Estado que proporciona la información.

Esta directiva fue objeto de sucesivas modificaciones. Con la Directiva 2003/48/CE del Consejo, del 3 de junio de 2003, se reguló la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, y se estableció, con carácter general, un procedimiento de intercambio de información de forma automática entre los Estados miembros.

En atención al procedimiento de intercambio de información automático, el pagador de intereses quedaba obligado a suministrar a la Administración Tributaria de su país determinada información relacionada con el pago. Esa información sería enviada a la autoridad competente del Estado miembro donde tenía residencia el beneficiario del pago de los intereses, con una frecuencia anual cuando menos.

Esta segunda directiva fue derogada con la Directiva 2015/2060 del Consejo (UE), del 10 de noviembre de 2015, en consideración a que su ámbito de aplicación material era el mismo que normaba la Directiva 2014/107/UE.

¹ Antecedente de la UE.

Posteriormente se emitió la Directiva 2011/16/CE, del 15 de febrero de 2011, con la que se derogó la Directiva 77/799/CEE, y se reguló la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

En la Directiva 2011/16/CE también se regula las tres formas de intercambio de información que pueden utilizar los Estados miembros de la UE:

- Intercambio de información previa petición (artículos del 5 al 7).
- Intercambio automático de información (artículo 8).
- Intercambio espontáneo (artículo 9).

Adicionalmente se ha considerado otras formas de cooperación administrativa, las mismas que se hallan reguladas en el Capítulo III de esta directiva, como la presencia en las oficinas de la administración y participación en las investigaciones administrativas (artículo 11) y los controles simultáneos (artículo 12).

Cabe resaltar que en la Directiva 2011/16/CE se le da relevancia al impulso del uso del intercambio de información automático (Urbano, 2018).

La Directiva 2011/16/CE fue modificada por la Directiva 2014/107/CE del Consejo, del 9 de diciembre de 2014, con la que se dispuso la obligatoriedad del intercambio automático de información, y se amplió su ámbito de aplicación a otros conceptos con relevancia tributaria.

El intercambio de información en la OCDE

En lo que respecta a la OCDE, el intercambio de información ha sido regulado en dos instrumentos:

- La CAAMMF, suscrita en Estrasburgo en 1988, modificada el 2009 en Londres, y enmendada por protocolo en 2010. Esta entró en vigor el 1 de junio de 2011 (Capítulo III, Sección I).
- El MCOCDE (artículo 26, el cual consta de cinco párrafos, y los comentarios correspondientes).

En ambos instrumentos se desarrolla de manera amplia y detallada el procedimiento del intercambio de información, así como las formas que podrá adoptar. Además, han servido de modelo para la adopción de esta manifestación de la asistencia administrativa en otros instrumentos de organismos internacionales y en las legislaciones nacionales de varios países, incluyendo el Perú.

En los siguientes cuadros se podrá apreciar el desarrollo del intercambio de información en la estructura de ambos instrumentos de la OCDE.

Cuadro 1
Estructura de la CAAMMF (sobre el intercambio de información)

Artículo	Materia regulada
4	Los Estados contratantes podrán intercambiar cualquier información que sea relevante para la administración requirente.
	Los Estados se reservan el derecho de declarar a uno de los depositarios, que podrán informar a sus residentes o nacionales antes de ejecutar el intercambio de información de acuerdo con sus normas nacionales.

5	Intercambio de información por solicitud. Consiste en la provisión de información en atención al pedido que haga un Estado contratante respecto a personas o transacciones específicas, incluso en los casos que no disponga de la misma, para lo cual deberá adoptar las acciones necesarias para atender el requerimiento de información.
6	Intercambio de información automático.
7	Intercambio de información espontáneo. Se detallan las situaciones en las que procede.
8	Auditorías fiscales simultáneas. Estas implican que dos o más Estados contratantes podrán, a solicitud de alguno, determinar los casos y procedimientos en los que se podrá utilizar este mecanismo colaborativo. La auditoría simultánea se ejecuta cada una desde su territorio respecto a una persona que es de común interés para los Estados participantes, e implica que la información que se recabe podrá intercambiarse entre los mismos.
9	Auditorías fiscales en el extranjero. El Estado requerido informará al Estado requirente si se accede a su pedido, y de ser así deberá indicar oportunamente el lugar y la hora de la fiscalización, así como la autoridad y los funcionarios designados para llevar a cabo dicho procedimiento. Las decisiones que se adopten en el curso del procedimiento de fiscalización son de competencia del Estado requerido.
10	En los casos en los que se reciba información contradictoria se deberá informar tal hecho al Estado que la proporcionó.

Cuadro 2
Estructura del artículo 26 del MCOCDE

Párrafo	Materia regulada
1	Los Estados contratantes intercambiarán información de acuerdo con lo previsto en el convenio o para hacer cumplir su respectiva normativa nacional, cualquiera que sea el nivel de la entidad correspondiente.
2	Se deberá resguardar el secreto de la información obtenida de otro Estado como consecuencia del intercambio. El mismo tratamiento deberá darse a la información obtenida de acuerdo con la normativa nacional. La información solo podrá ser proporcionada a las autoridades, sean administrativas o jurisdiccionales, encargadas de la gestión tributaria, considerando los procesos de liquidación, recaudación, aplicación, cobranza y resolución de controversias, así como la supervisión de los mismos. Las autoridades podrán usar la información recibida en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales, así como en otros procesos, cuando la legislación de ambos países lo permitan, y siempre que la autoridad competente del Estado emisor de la información lo autorice.
3	El Estado requerido no está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa para obtener la información requerida. Tampoco está obligado a adoptar las del otro Estado contratante. Tampoco está obligado a proporcionar información que no pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante. La obligación de suministrar la información al Estado requirente no implica la entrega de información que revele un secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o un procedimiento relacionado con una actividad económica, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

4	El Estado requerido usará los procedimientos previstos en su normativa interna para obtener la información requerida. Deberá proporcionar esa información aun cuando no sea útil para sus fines fiscales.
5	El Estado requerido no podrá negarse a proporcionar la información solicitada aun cuando se encuentre en posesión de alguna institución del sistema financiero o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados, o cuando esa información esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

El Intercambio de Información en la Organización de las Naciones Unidas

En el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, revisión de 2011 (en lo sucesivo, MCONU), la regulación sobre el intercambio de información ha sido incorporada en el artículo 26. Este texto ha sido modificado tomando como referencia al MCOCDE.

En el MCONU se ha señalado expresamente que el intercambio de información tiene como finalidad prevenir la elusión o la evasión de los impuestos de los Estados contratantes, y puede, incluso, referirse a tributos no contemplados expresamente en su artículo 2.

La información que se obtenga como consecuencia del intercambio tendrá el carácter de secreta (reservada o confidencial), de acuerdo con lo regulado en la normativa tributaria nacional de cada Estado miembro. Esta información solo podrá ser entregada a la Autoridad Tributaria (tribunales y órganos administrativos), y podrá utilizarse en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales.

El Estado requerido está facultado a negarse de manera justificada a brindar la información cuando esta se relacione con el secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o cuando su revelación sea contraria al orden público (literal c del párrafo 3).

Asimismo, el Estado requerido deberá utilizar las facultades y los procedimientos existentes en su legislación nacional para obtener la información solicitada, y la gestionará aunque no le resulte útil para sus fines fiscales o esta se encuentre en poder de personas o instituciones a las que les asiste el secreto bancario, de propiedad u otro similar.

Los Estados contratantes tienen la posibilidad de adoptar las formas de intercambio de información que sean permitidas, entre las cuales se encuentran la transmisión en respuesta a solicitudes concretas, transmisión automática y otras modalidades, que incluyen la transmisión espontánea, de acuerdo con lo señalado en el párrafo 5.4 de los comentarios del artículo 26 (párrafo 6).

El intercambio de información en el CIAT

En la versión del 2015 del MCTCIAT se ha precisado la regulación de las actuaciones y procedimientos relativos a la asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Estas precisiones se han realizado en atención a que el número de los países asociados al CIAT que se han incorporado al ámbito de la convención ha crecido sostenidamente, por lo que resultaba necesario contar con una regulación estandarizada sobre la asistencia administrativa.

En el contraste con la versión del 2006, en la versión actual resaltan:

- La incorporación de la descripción de las formas que puede adoptar la Asistencia Administrativa (artículo 101).
- La precisión del carácter reservado de la información que se intercambia, así como las respectivas excepciones (artículo 103).
- La descripción de las formas de intercambio de información (artículos 104 y 105, y sus respectivos comentarios).
- La definición de las fiscalizaciones simultáneas (artículo 106 y sus comentarios);
- La prohibición de que un funcionario extranjero practique fiscalizaciones en el país (comentario del artículo 107).

En el literal i del artículo 25 se ha señalado expresamente que se considera como obligados tributarios formales a aquellas personas a las que la Administración Tributaria solicite su participación para el cumplimiento de la asistencia administrativa requerida. Esta disposición es importante porque precisa la obligación de las personas que deben proporcionar la información requerida, con la consiguiente responsabilidad que se origina en el caso del incumplimiento.

También se ha precisado que los obligados tributarios deberán facilitar las labores que realice la Administración Tributaria en el marco de sus facultades de fiscalización, recaudación, comprobación, investigación y determinación, sujetándose para ello tanto a la normatividad nacional como a los Convenios sobre Asistencia Administrativa y sus acuerdos de implementación (numeral 1 del artículo 115).

Se ha precisado que la información que obtiene la Administración Tributaria en el marco de sus facultades puede tener o no el carácter de reservada. En el caso de la información que obtenga como resultado de la asistencia administrativa solicitada, esta tendrá siempre carácter de reservada, salvo que en los convenios de derecho internacional tributario se haya dispuesto algo diferente.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones podrán ser cedidos a otras administraciones siempre que se haga dentro del marco de la colaboración para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el ámbito de los convenios.

En el literal a del artículo 101 se ha considerado las siguientes formas del intercambio de información: por solicitud, automática y espontánea.

La regulación del intercambio de información por solicitud, denominado también rogado o previo requerimiento, se encuentra prevista en el artículo 104. De acuerdo con ese dispositivo, la Administración Tributaria del Estado requerido deberá ejecutar las actuaciones administrativas necesarias para conseguir la información que no posea, aun cuando esta no resulte de interés fiscal para sus fines propios. Las actuaciones administrativas correspondientes serán efectuadas dentro del marco de las competencias reguladas en su Código Tributario, como por ejemplo a través del procedimiento de fiscalización.

En el Comentario n.º 1 del artículo 104 se describe brevemente el intercambio de información por solicitud. En cuanto al intercambio de información automático y espontáneo, el procedimiento correspondiente se encuentra descrito en el texto del artículo 105, en el que se señala que se hará en atención a lo previsto en los respectivos convenios, en los que se indicarán las categorías de casos, rentas, pagos y contribuyentes a los cuales se aplicarán, de acuerdo con lo señalado para el efecto en los acuerdos internacionales interinstitucionales que celebren entre sí las administraciones tributarias.

En el Comentario n.º 1 del artículo 105 se señala que el intercambio automático se ejecuta de manera masiva, de acuerdo con una programación establecida entre

los Estados participantes, para intercambiar información referida principalmente a dividendos, intereses, cánones y pensiones. Con respecto al intercambio espontáneo, se indica que es más selectivo y se produce en aquellos casos en los cuales la autoridad tributaria de un Estado, en el curso de una auditoría, descubre que el contribuyente fiscalizado es importante para los fines fiscales de otro Estado suscriptor del convenio.

El intercambio de información en los instrumentos internacionales suscritos por el Perú

El CDI suscrito con Suecia

El Perú suscribió el 17 de septiembre de 1966 un CDI con el Reino de Suecia, el cual estuvo vigente desde el 18 de junio de 1968. Posteriormente fue denunciado por Suecia y quedó sin vigencia desde el 1 de enero de 2006 (Villagra Cayamana, 2008).

En este CDI solo se contempló la posibilidad del intercambio de información para efectos del cumplimiento del convenio y la prevención del fraude, o para la gestión relacionada con los tributos materia del mismo, en tanto dicha información estuviese disponible de acuerdo con la normativa interna de ambos países (párrafo 1 del artículo XIX).

Además, se agregó en el mismo párrafo que la información intercambiada sería tratada como secreta, y solo sería suministrada a aquellas personas o autoridades responsables de la gestión y recaudación de los tributos objeto del convenio.

Las limitaciones para el suministro de información son las que pueden significar que se ponga al descubierto secretos comerciales, industriales o profesionales, o procedimientos comerciales.

Del mismo modo, los países miembros se comprometieron a:

- Implementar las normas internas necesarias para la ejecución del CDI (párrafo 2),
- Comunicarse directamente entre ellos (párrafo 3) y
- Mantenerse informados de las modificaciones significativas de su normativa tributaria, a efectos de determinar si fuera necesario modificar el CDI (párrafo 4).

La Decisión 578

La Comunidad Andina (en lo sucesivo, la CAN se constituyó en 1969 con la suscripción del Acuerdo de Cartagena, también conocido como Pacto Andino. Esta comunidad internacional está conformada en la actualidad por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Chile y Venezuela se retiraron en 1974 y 2006, respectivamente.

La Comisión de la CAN aprobó en 1971 la Decisión 40, en materia de impuesto a la renta, la misma que fue modificada mediante la Decisión 578, del 2004, con la cual se amplió su ámbito de aplicación a los impuestos sobre el patrimonio.

En el artículo 19 de la Decisión 578 se consideró que los países miembros intercambiarían información entre sí a fin de efectuar los controles necesarios para combatir el fraude y la evasión fiscal, entre otros fines.

La información suministrada debía considerarse secreta, y se estableció que solo se podía transmitir a las personas y autoridades encargadas de la gestión de los tributos de acuerdo con lo dispuesto en la decisión.

También se consideró que las autoridades de los países miembros podrían comunicarse directamente, realizar auditorías simultáneas y disponer de la información obtenida para efectos del control tributario.

En atención a lo regulado en la Decisión 578, la autoridad requerida no estará obligada a:

- Adoptar medidas administrativas contrarias a su normativa o práctica administrativa, o a las de los otros países miembros.
- Suministrar a la autoridad requirente la información que no pueda obtener con base en su normativa interna, o su práctica administrativa, o la de los otros países miembros.
- Suministrar información que suponga revelar secretos empresariales, comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones contrarias al orden público.

Los otros CDI suscritos por el Perú

Además de la Decisión 578 que ya ha sido comentada en las líneas previas, se cuenta con CDI suscritos con los siguientes países:

- a. Con Chile, suscrito el 8 de junio de 2001 y aplicable desde el 1 de enero de 2004 (artículo 26, solo párrafos 1, 2 y 3).
- b. Con Canadá, suscrito el 20 de julio de 2001 y aplicable desde el 1 de enero de 2004 (artículo 26, solo párrafos 1, 2 y 3).
- c. Con la República Federativa de Brasil, suscrito el 17 de febrero de 2006 (artículo 25).
- d. Con los Estados Unidos Mexicanos, suscrito el 27 de abril de 2011 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- e. Con la República de Corea del Sur, suscrito el 10 de mayo de 2012 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- f. Con la Confederación Suiza, suscrito el 21 de septiembre de 2012 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).
- g. Con la República Portuguesa, suscrito el 19 de noviembre de 2012 y aplicable desde el 1 de enero de 2015 (artículo 25).

El modelo para estos CDI es el del MCOCDE. El texto utilizado en todos es similar, aunque con ligeras variantes en algunos casos. Así, en el caso de los CDI suscritos con Chile y Canadá, la disposición sobre el intercambio de información está contemplada en el artículo 26 del respectivo convenio y consta de tres párrafos. En los demás casos dicha disposición se encuentra contemplada en el artículo 25 y consta de cinco párrafos.

En todos estos CDI se regula el compromiso de las autoridades competentes de los Estados contratantes para intercambiar la información que resulte necesaria a efectos de aplicar lo dispuesto en el convenio y en su normativa interna relacionada con sus impuestos, siempre que no sea contrario con respecto al convenio (primer párrafo).

En el caso del convenio con Chile se contempla la posibilidad de que la información intercambiada se utilice también para fines de la determinación y gestión del impuesto al valor agregado. En el caso de los convenios con Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Portugal se precisa que la información intercambiada se puede utilizar para cualquier tributo que sea competencia de los Estados contratantes, siempre que la imposición no sea contraria a lo previsto en el convenio.

La información recibida por los Estados contratantes debe ser conservada en secreto, de acuerdo con sus normas nacionales, y solo podrá ser suministrada a las personas y autoridades competentes de la gestión de los tributos comprendidos en el CDI o en sus normas nacionales, las mismas que solo podrán utilizarla para dichos fines².

En estos CDI se ha previsto que la autoridad requerida no estará obligada a³:

- Adoptar medidas administrativas contrarias a su normativa o práctica administrativa, o a la del otro Estado contratante.
- Suministrar a la autoridad requirente la información que no pueda obtener con base en su normativa interna o su práctica administrativa, o la del otro Estado contratante.
- Suministrar información que suponga revelar secretos empresariales, comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones contrarias al orden público.

La información solicitada será tratada por la autoridad requerida como si fuese solicitada para sus propios fines de gestión, sin que sea relevante que no necesite esa información en ese momento. Se precisa en el caso de los CDI suscritos con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal, que para el cumplimiento de esta obligación se aplican las limitaciones previstas en el respectivo artículo, las que no deben ser interpretadas en el sentido de negar el suministro de información por no existir interés del Estado Contratante requerido⁴.

En el caso del CDI suscrito con Brasil se ha considerado la posibilidad de que los Estados contratantes coordinen para determinar los casos y procedimientos para ejecutar la fiscalización simultánea en sus territorios, de una o más personas con intereses comunes o vinculados, con la finalidad de intercambiar la información relevante que se obtenga con dichos procedimientos⁵.

Los Estados contratantes no se podrán negar a proporcionar información por el hecho de que esté en posesión de las instituciones del sistema financiero, o de cualquier persona que ostente calidad representativa o fiduciaria, o porque esa información esté referida a la participación en la titularidad de una persona, para lo cual los Estados contratantes se obligan a conseguir tal información utilizando los procedimientos constitucionales y legales vigentes de acuerdo con sus normas nacionales⁶.

También se considera el intercambio de información en el CDI suscrito con el Japón.

Los acuerdos administrativos bilaterales de intercambio de información tributaria

El primero de estos instrumentos fue suscrito con el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica el 15 de febrero de 1990. Se encuentra vigente desde el 14 de agosto de 1992, y fue aprobado mediante el Decreto Ley n.º 25665.

En el 2004 se suscribió el Acuerdo de Cooperación Técnica e Intercambio de Información Tributaria y Aduanera con la Administración Tributaria de la República de

2 Primer párrafo del artículo 26 de los convenios suscritos con Chile y Canadá, primer párrafo del artículo 25 del CDI suscrito con Brasil, y segundo párrafo del artículo 25 de los convenios suscritos con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal.

3 Segundo párrafo del artículo 26 de los convenios suscritos con Chile y Canadá, segundo párrafo del artículo 25 del CDI suscrito con Brasil, y tercer párrafo del artículo 25 de los convenios suscritos con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal.

4 Tercer párrafo del artículo 26 de los convenios suscritos con Chile y Canadá, y cuarto párrafo del artículo 25 de los CDI suscritos con Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Portugal.

5 Párrafo 5.

6 Párrafo 3 del CDI suscrito con Brasil, aunque en este caso la regulación es más amplia, y párrafo 5 de los CDI suscritos con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal.

Argentina, el mismo que se encuentra vigente desde el 8 de octubre del mismo año.

El último instrumento de este tipo es la Adenda del Convenio de Cooperación entre administraciones tributarias celebrado con Ecuador el 22 de octubre del 2009.

El intercambio de información en el Código Tributario

Las reglas generales aplicables al intercambio de información (EOI⁷) han sido recogidas en el texto del artículo 102-B del Código Tributario. Las distintas modalidades que puede adoptar han sido desarrolladas en los artículos siguientes.

En el literal a del artículo comentado se ha considerado que la información protegida con la reserva tributaria también podrá ser objeto del intercambio de información.

En el artículo 85 del Código Tributario se ha desarrollado el contenido de la reserva tributaria, indicándose que esta se refiere a la cuantía o la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible y cualquier otro dato relacionado con dichos conceptos, que se encuentre contenida en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, entre otros supuestos.

Se ha señalado expresamente en el inciso h del mismo artículo 85 que constituye una excepción a la reserva tributaria la información que se intercambie con las autoridades fiscales de otros Estados en el marco de los convenios internacionales suscritos por el Perú, como es el caso de la CAAMMF.

Sobre el particular, conviene precisar que la reserva tributaria es parte del contenido del derecho fundamental a la intimidad, consagrado en el artículo 2, numeral 7, de la Constitución Política del Perú.

Tanto la reserva tributaria como el secreto bancario están excluidos del derecho al acceso a la información, como se señala en el segundo párrafo de la norma constitucional antes citada, lo que se fundamenta en el hecho de que el Estado no está obligado a entregar información que pueda afectar a la intimidad de la persona a la que corresponda esa información.

En la Ley n.º 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se establece que toda la información que poseen las entidades de la Administración Estatal es, en principio, pública, salvo el caso de las excepciones previstas en la Constitución y en la ley, como la reserva tributaria.

Sin embargo, el derecho a la intimidad no es absoluto y admite restricciones. Del mismo modo, la reserva tributaria también admite excepciones, las mismas que están relacionadas con la existencia de una investigación, siempre que esta última se levante a pedido de un juez, el fiscal de la Nación o una comisión investigadora del Congreso, como se ha señalado en el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución Política de Perú.

Sobre la reserva tributaria y el secreto bancario, el Tribunal Constitucional peruano ha señalado lo siguiente:

39. Así las cosas, las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán solo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad

⁷ Exchange of information.

contributiva que le es inherente. (Sentencia expedida en el Expediente n.º 00004-2004-AI/TC)

14. Por consiguiente, y dado que ni el secreto bancario ni la reserva tributaria forman parte del contenido esencial del derecho fundamental a la intimidad, únicamente se encuentran constitucionalmente proscritas aquellas limitaciones cuyo propósito es el de quebrar la esfera privada del individuo y ocasionarle perjuicios reales y/o potenciales de la más diversa índole, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos y se encuentren dentro de los márgenes de lo informado por la razonabilidad y la proporcionalidad. (Sentencia expedida en el Expediente n.º 02838-2009-PHD/TC)

De los textos glosados de ambas sentencias se puede observar que ni la reserva tributaria ni el secreto bancario son parte del contenido esencial del derecho a la intimidad, por lo que su ámbito podría ser limitado siempre que se sustente en fines legítimos.

El intercambio de información tributaria dentro del marco de los convenios internacionales suscritos por el Perú, que tiene como finalidad combatir la elusión y evasión fiscal internacional, sí se encuentra incluido dentro del ámbito de aplicación de las excepciones a la reserva tributaria.

En el literal b del artículo comentado se ha considerado la información que están obligadas a presentar como administradas las entidades del Sistema Financiero Nacional, de conformidad con lo previsto en el numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario.

La parte pertinente del artículo 87 es la siguiente:

Artículo 87. – OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

...

15. Permitir que la SUNAT realice las acciones que corresponda a las diversas formas de asistencia administrativa mutua, para lo cual los administrados deben:

...

15.3.- Presentar a la SUNAT las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua, en la forma, plazo y condiciones que esta establezca mediante Resolución de Superintendencia. La obligación a que se refiere el presente numeral incluye a las personas jurídicas, entes jurídicos y la información que se establezca mediante decreto supremo.

...

En el caso de las Empresas del Sistema Financiero nacional y otras entidades, deberán presentar periódicamente la información sobre las cuentas y los datos de identificación de sus titulares referentes a nombre, denominación o razón social, nacionalidad, residencia, fecha y lugar de nacimiento o constitución y domicilio, entre otros datos, conforme a lo que

se establezca en el Decreto Supremo a que se refiere el artículo 143-A de la Ley n.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Lo señalado en el presente numeral comprende la información de la identidad y de la titularidad del beneficiario final conforme a lo que se establezca por decreto supremo.

Mediante decreto supremo se podrá establecer las normas complementarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en el presente numeral.

En el literal c del artículo comentado se hace referencia a la información obtenida en cumplimiento de la Ley n.º 29733, Ley de Protección de Datos Personales. La transferencia de la información que realice la SUNAT a la autoridad competente, calificada como datos personales, está comprendida dentro de la autorización legal a que se refiere el numeral 1 del artículo 14 de la citada ley. En dicha norma se dispone que no se requerirá el consentimiento del titular de los datos personales para su tratamiento en los casos en que estos sean recopilados o se transfieran a las entidades públicas para el ejercicio de sus funciones.

La información que obtenga la SUNAT de otro Estado, como consecuencia del intercambio de información, solo podrá ser utilizada para los fines de su competencia, de acuerdo con lo previsto en el literal d del artículo comentado.

De acuerdo con lo previsto en el literal e del artículo comentado, para conseguir la información que se solicita suministrar a otro Estado se utilizará el procedimiento de notificación previsto en los artículos 104 y 105 del Código Tributario. Los sujetos que deban ser notificados serán considerados como deudores tributarios para dicho fin.

En los casos en que el sujeto o tercero que debe ser notificado para obtener la información solicitada no hubiera señalado domicilio fiscal, o no tenga dicha obligación, será notificado en el domicilio comunicado por la autoridad del Estado solicitante, al que se le dará tratamiento de domicilio fiscal. Se verificará que ese domicilio tenga existencia real.

En el literal f se precisa que la SUNAT no está obligada a solicitar información a otro Estado a solicitud de un administrado.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Constitucional. (2004). Expediente n.º 00004-2004-AI/TC. Lima.
- Tribunal Constitucional. (2009). Expediente n.º 02838-2009-PHD/TC. Lima.
- Villagra Cayamana, R. A. (2008). Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú. En IFA-Perú, CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición (pp. 15-287). IFA-Perú. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/316_01_manual_cdi-1.pdf

Artículo 102-C

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD

La SUNAT proporciona la información tributaria y la documentación de soporte, con la que cuente, a la autoridad competente que lo solicite teniendo en cuenta, de ser el caso, lo dispuesto en los convenios internacionales.

Si la SUNAT no tiene la información solicitada, aplica las facultades previstas en el artículo 62 para requerir tanto dicha información como la documentación que la soporte, directamente al sujeto respecto del cual se debe proporcionar la información o a un tercero.



Álvaro Manuel Montesinos Corro

Comentario

En este artículo se regula el intercambio de información a solicitud o EOIR¹, con respecto al cual se ha dispuesto que la SUNAT entregará la información que posea como consecuencia de sus competencias.

Del mismo modo, la SUNAT se encuentra facultada para requerir directamente la información que no disponga, para lo cual utilizará las competencias de fiscalización previstas en el artículo 62 del Código Tributario.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

¹ Exchange of information on request.

Artículo 102-D

INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

La SUNAT comunica periódicamente, mediante intercambio automático, a la autoridad competente, la información y los datos que se acuerden en los convenios internacionales.

Esta forma de intercambio incluye al intercambio automático de información financiera.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

En este artículo se regula el intercambio de información de manera automática o AEOI¹, el mismo que se realizará de manera periódica de acuerdo con los convenios internacionales sobre la materia, e incluye el intercambio de información financiera.

Con respecto al intercambio de información financiera, la OCDE aprobó el Estándar Común de Reporte (ECR) el 15 de julio de 2014 para que los Estados partícipes puedan obtener información de sus instituciones financieras e intercambiarla automática y anualmente con otros Estados.

El Decreto Supremo n.º 256-2018-EF, publicado el 10 de noviembre de 2018 en El Peruano, aprobó el Reglamento que establece la información financiera que se debe suministrar a la SUNAT para que realice el intercambio automático de información, según lo previsto en los convenios internacionales, como la CAAMMF y la Decisión 578.

El 29 de diciembre de 2019 se publicó en El Peruano la Resolución de Superintendencia n.º 270-2019/SUNAT con la que se estableció las normas para la presentación de la declaración de información financiera para el intercambio automático de información.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

¹ Automatic exchange of information.

Artículo 102-E

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO

La SUNAT puede intercambiar información de manera espontánea cuando obtuviera información que considere que sea de interés para la autoridad competente.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Por el intercambio de información espontáneo, la SUNAT suministrará la información que obtuviera como consecuencia del ejercicio de sus facultades, como por ejemplo en el desarrollo de un procedimiento de fiscalización, y si presume que pueda ser de interés para la autoridad fiscal de otro Estado.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 102-F

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN MEDIANTE FISCALIZACIONES SIMULTÁNEAS Y EN EL EXTRANJERO

En aplicación de los convenios internacionales, la SUNAT puede acordar, con una o más autoridades competentes, examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio y aplicando su normativa interna, la situación fiscal de un(os) sujeto(s), con la finalidad de intercambiar información relevante. Para tal efecto, puede acordar con las referidas autoridades los lineamientos y las acciones de fiscalización a realizar.

También puede acordar que en la fiscalización se encuentren presentes los representantes de la autoridad competente.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Las fiscalizaciones simultáneas son aquellas que se desarrollan al mismo tiempo con una o más autoridades fiscales de otros Estados, cada una en su territorio nacional y aplicando su propia normativa, con la finalidad de levantar información relevante de esos contribuyentes para poder intercambiarla.

Las autoridades podrán coordinar los lineamientos y las acciones de fiscalización que se utilicen, y acordar la presencia de autoridades de los otros Estados involucrados.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 102-G

ASISTENCIA EN EL COBRO Y ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS CAUTELARES

Cuando la SUNAT, en virtud de los convenios internacionales, deba prestar asistencia en el cobro de las deudas tributarias a la autoridad competente, se aplica:

- a. Lo dispuesto en el artículo 55.
- b. Las disposiciones referidas al pago de la deuda tributaria, considerando:
 - i. Como deuda tributaria, para efecto del artículo 28, al monto del tributo o de la multa por infracciones tributarias que conste en el documento remitido por la autoridad competente y los intereses comunicados por la citada autoridad.
 - ii. Como medios de pago aplicables, a los establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32.
 - iii. En el caso de aquel sujeto obligado al pago de la deuda remitida por la autoridad competente, que a su vez es contribuyente o responsable de tributos administrados por la SUNAT, como lugar de pago a aquellos establecidos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la SUNAT y como formulario a aquel que esta regule a través de resolución de superintendencia.
 - iv. En el caso de aquel sujeto que no tuviera la condición de contribuyente o responsable por tributos administrados por la SUNAT, los medios de pago establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32 y como lugar de pago y formulario a utilizar al que para tal efecto se establezca mediante resolución de superintendencia.
- c. La asistencia en el cobro por la SUNAT se inicia con una notificación de una Resolución de Ejecución Coactiva al sujeto obligado del monto de la deuda tributaria a su cargo, a fin de que cumpla con realizar el pago en el plazo de siete días hábiles siguientes a la fecha de notificación. Previamente, la SUNAT debe haber notificado el documento remitido por la autoridad competente donde conste la deuda tributaria.

- d. Vencido el plazo señalado en el inciso anterior, la SUNAT procederá a ejercer las acciones de cobranza coactiva, para efecto de lo cual el Ejecutor Coactivo a que se refiere el artículo 114 estará facultado a aplicar las disposiciones del Título II del Libro Tercero del presente Código, sus normas reglamentarias y demás normas relacionadas, debiendo considerarse lo siguiente:

- i. Como supuesto de deuda exigible a que se refiere el artículo 115 del presente Código, al monto establecido en el documento remitido por la autoridad competente.

La SUNAT asume la exigibilidad de la deuda remitida por lo que, sin perjuicio de lo establecido en el numeral v no procede iniciarse ante la SUNAT procedimiento contencioso tributario alguno respecto de deuda tributaria remitida por la autoridad competente ni solicitudes de prescripción o compensación o devolución de la citada deuda debiendo presentarse dicha solicitud ante la autoridad extranjera.

- ii. Cuando el sujeto obligado al pago, adicionalmente, tenga deudas en cobranza coactiva por tributos administrados por la SUNAT y se hubiera dispuesto la acumulación de los procedimientos de cobranza coactiva, el pago se imputará en primer lugar a las deudas emitidas por la SUNAT considerando lo dispuesto en el artículo 31 y el saldo se aplicará a la deuda remitida por la autoridad competente.

- iii. Se inicia el procedimiento de cobranza coactiva aun cuando el monto pendiente de pago fuera inferior al monto referido en el último párrafo del artículo 117.

- iv. Como supuesto de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva referido en el artículo 119, la comunicación que realice el sujeto obligado respecto a:

1. La existencia de un medio impugnatorio o litigio en el país de la autoridad competente contra la deuda tributaria en cobranza.

2. La inexistencia de la deuda tributaria en cobranza.

En ambos casos, la SUNAT debe pedir la opinión de la autoridad competente sobre la comunicación presentada y la continuación del procedimiento, prosiguiéndose las acciones de cobranza cuando esta se pronuncie por la continuación del procedimiento. La respuesta de la autoridad competente se notifica al sujeto obligado al pago.

- v. El procedimiento de cobranza coactiva que realiza la SUNAT concluye por la cancelación de la deuda cuya cobranza ha sido solicitada por la autoridad competente o cuando esta lo solicite.

Cuando la SUNAT solicite a la autoridad competente que la asista en el cobro de la deuda tributaria correspondiente a los tributos a su cargo, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria a que se refiere el numeral 2 del artículo 45 se interrumpe con la presentación de la mencionada solicitud.

En aplicación de los convenios internacionales, el Ejecutor Coactivo únicamente puede adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva si ello fuera previa y expresamente solicitado por la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa según lo establecido en el artículo 56. El plazo de las citadas medidas se computa conforme a lo dispuesto en el artículo 57.

Comentario

La AAMMR en la Decisión 578

La asistencia en la recaudación fue incorporada en el artículo 21 de la Decisión 578, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 21. - Asistencia en los procesos de recaudación

Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a. Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b. Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Para efectos de la asistencia en los procesos de recaudación, la deuda tributaria debía consistir en actos administrativos firmes o ejecutoriados, de acuerdo con la definición contenida en la normativa interna del país solicitante.

La solicitud de asistencia en los procesos de recaudación solo sería procedente si los bienes del deudor tributario ubicados en el país miembro solicitante de la asistencia no fueran suficientes para cautelar la deuda tributaria pendiente de pago.

También se reguló el aspecto relativo a los costos en los que se podría incurrir con ocasión de la gestión del proceso de cobranza por parte del país miembro requerido. Así, los costos ordinarios serían asumidos por el país miembro requerido, mientras que los costos extraordinarios serían asumidos por el país miembro solicitante, sin que sea relevante para el reembolso el monto de la deuda recuperada.

Se entenderá por costos extraordinarios a los que no son usuales o imprescindibles para la gestión de cobranza, como podrían ser los referidos a intérpretes o procedimientos judiciales y concursales (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional, & Banco Interamericano de Desarrollo, 2016).

Como se puede apreciar, Perú cuenta con regulación sobre asistencia en recaudación desde la suscripción de la Decisión 578 con la CAN. Sin embargo, en la práctica no se ha aplicado.

La AAMMR en el Código Tributario

La SUNAT está facultada para prestar la AAMMR, para lo que aplicará las facultades de recaudación previstas en el artículo 55 del Código Tributario. Deberá considerar los componentes de la deuda tributaria señalados en el artículo 28 de la misma norma.

La SUNAT deberá otorgar a la deuda tributaria del Estado requirente para efectos de la AAMMR el mismo trato que les da a sus propias deudas.

En todos los casos considerará como medios de pago el dinero en efectivo, los cheques, el débito en cuenta corriente o cuenta de ahorros y la tarjeta de crédito, de acuerdo con lo previsto en los incisos a, b, d y e del artículo 32, respectivamente.

Si el sujeto obligado a pagar la deuda tributaria del Estado requirente también es contribuyente o responsable de tributos gestionados por la SUNAT, se considerará el lugar de pago y el formulario que han sido fijados para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con esta administración tributaria. Por otro lado, si el sujeto obligado a pagar la deuda tributaria del Estado requirente no es contribuyente o responsable de tributos gestionados por la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia establecerá el lugar de pago y el formulario a utilizar.

La deuda tributaria deberá tener la condición de exigible en cobranza coactiva de acuerdo con lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario peruano antes del inicio del procedimiento correspondiente. La SUNAT asumirá que la deuda tiene tal condición, y no procederá que admita a trámite ningún recurso de impugnación contra la deuda, así como solicitudes de prescripción, compensación o devolución, las que podrán ser presentadas ante la autoridad del Estado requirente.

La AAMMR prestada por parte de la SUNAT se iniciará con la notificación al deudor tributario del documento remitido por la autoridad competente del Estado requirente donde consta la deuda tributaria, según lo previsto en el inciso c del artículo comentado.

Para iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, la SUNAT notificará al deudor tributario la Resolución de Ejecución Coactiva, la misma que contiene un mandato de pago en siete días hábiles, los que se cuentan desde el día siguiente de la notificación de dicho acto, según lo previsto en el texto del artículo 117. La cobranza coactiva se iniciará incluso cuando el monto de la deuda tributaria sea inferior al monto que se establece para la cobranza onerosa, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del mismo artículo.

El ejecutor coactivo de la SUNAT podrá adoptar los embargos que estime necesarios para cautelar la deuda tributaria pendiente, según lo previsto en el artículo 118 del Código Tributario y en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

En los casos en que se solicite la AAMMR al Perú y el deudor tributario mantuviera deuda tributaria pendiente en ambos Estados, y se hubiera dispuesto la acumulación de los procedimientos de cobranza, la preferencia en el pago la tendrá la deuda administrada por la SUNAT. El saldo remanente será imputado a la deuda tributaria del Estado requirente.

Esta solución tiene su fundamento en la aplicación del principio de prelación, como excepción a la regla de tratar a los créditos tributarios del Estado requirente como propios. El Estado requerido debe dar a la deuda del Estado requirente el mismo tratamiento que le da a sus propias deudas. No obstante, la excepción es la regla de la prelación, la misma que se encuentra prevista en el apartado 5 del artículo 27 del MCOCDCE, en el artículo 15 del CAAMMF y en el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 13 de la Directiva de la UE. Ninguno de estos instrumentos tiene una norma expresa similar a la peruana.

En el comentario 48 del apartado 11 del Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria se indica que

otra de las razones para denegar la prelación de los créditos del estado requirente en el estado requerido es la de evitar la competencia en la prelación de los impuestos de ambos estados, o la complicación de tener que establecer normas al efecto. (OCDE, 2007, p. 15).

En el mismo sentido se expresa la última parte del comentario 149 del Texto del Informe Explicativo revisado de la CAAMMF enmendada por protocolo, referido al artículo 15 (OCDE, 2010).

La SUNAT suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva iniciado en función de la asistencia solicitada cuando el deudor tributario comunique la existencia de un medio impugnatorio o litigio pendiente en el Estado requirente con respecto a la deuda tributaria o la inexistencia de la misma. En todos los casos, la SUNAT deberá solicitar que se pronuncie la autoridad del Estado requirente. Solo se continuará el procedimiento de cobranza si la autoridad del Estado requirente así lo señala, para lo cual la SUNAT notificará al deudor tributario dicha decisión.

Si el deudor tributario quiere iniciar algún procedimiento contencioso tributario, o presentar solicitudes de prescripción, compensación o devolución con respecto a su deuda, deberá hacerlo ante la autoridad del Estado requirente. No procede iniciarlos ante la SUNAT.

El procedimiento de cobranza iniciado por la SUNAT cuando presta la asistencia concluye con la cancelación de la deuda tributaria del Estado requirente o cuando la autoridad tributaria de este lo solicite.

Asistencia en medidas cautelares

Se ha regulado en el último párrafo del artículo 102-G la asistencia en materia de medidas cautelares, la misma que está incluida dentro de la AAMMR.

El ejecutor coactivo de la SUNAT solo puede adoptar medidas cautelares antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva si así lo hubiese solicitado de manera expresa la autoridad del Estado requirente, y siempre que su pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 56 de la misma norma.

La vigencia de las medidas cautelares, así como los plazos de caducidad, se regulan según lo previsto en el artículo 57 del mismo cuerpo legal.

Regla aplicable a la solicitud de AAMMR que haga la SUNAT

La solicitud de AAMMR que realice la SUNAT a otro Estado es un evento de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, de acuerdo con lo previsto en el numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario.

Esta disposición se sustenta en que la solicitud de AAMMR efectuada al Estado requerido constituye un requerimiento expreso de pago de la deuda dirigido al deudor.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional, & Banco Interamericano de Desarrollo. (2016). Manual sobre recaudación y cobranza de tributos. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional y Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2007). Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49248592.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2010). Texto del Informe Explicativo Revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal Enmendada por Protocolo. https://www.oecd.org/ctp/TEXT0_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCION_MULTILATERAL.pdf

Artículo 102-H

ASISTENCIA EN LA NOTIFICACIÓN

La SUNAT, al amparo de los convenios internacionales, puede solicitar a la autoridad competente que notifique los documentos que esta hubiera emitido. La notificación que efectúe la autoridad competente, de acuerdo a su normativa, tiene el mismo efecto legal que aquella que hubiera sido realizada por la SUNAT.

Cuando la SUNAT realice la notificación de documentos en virtud de los convenios internacionales, podrá aplicar las formas de notificación establecidas en los artículos 104 y 105. Las citadas notificaciones surten efectos conforme a lo dispuesto en el artículo 106.

Los documentos serán notificados en el idioma en que sean recibidos por la SUNAT, salvo disposición diferente establecida en los convenios internacionales.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Asistencia en materia de notificación de documentos

En el primer párrafo se hace referencia a la asistencia solicitada por la SUNAT. La notificación de documentos emitidos por la SUNAT que haga la autoridad fiscal del Estado requerido se realizará utilizando la normativa de dicho país, y surtirá los mismos efectos legales que se hubiesen producido si la notificación proviniese de la SUNAT.

En el segundo párrafo se regula el caso en que la SUNAT preste la asistencia para notificar los documentos emitidos por otro Estado. La SUNAT utilizará el procedimiento y las formas de notificación previstos en los artículos 104 y 105 del Código Tributario, y surtirán los efectos previstos en el artículo 106 del mismo cuerpo legal.

En el último párrafo se precisa que los documentos serán notificados en el idioma en que sean recibidos, salvo disposición distinta que se señale en los convenios internacionales correspondientes.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

LIBRO TERCERO: PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Artículo 103

ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Debemos empezar por aclarar lo siguiente:

El Código Tributario no desarrolla lo que es un acto administrativo tributario ni tampoco lo que es un procedimiento administrativo tributario.

En tal razón, nos vemos obligados a acudir a nuestra Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG) para encontrar las correspondientes definiciones, y así posteriormente aplicarla a nuestra realidad tributaria; donde parafraseando a César Gamba Valega los “actos tributarios”, no vienen a constituir sino una subespecie de los “actos administrativos” (Gamba Valega, 2007).

Veamos, el artículo 1 del TUO de la LPAG señala lo siguiente:

Artículo 1. – Concepto de acto administrativo

1.1 Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

1.2 No son actos administrativos:

1.2.1 Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios. Estos

actos son regulados por cada entidad, con sujeción a las disposiciones del Título Preliminar de esta Ley, y de aquellas normas que expresamente así lo establezcan.

1.2.2 Los comportamientos y actividades materiales de las entidades.

Lo primero que observamos es que se trata de una Declaración y no de una Manifestación, lo que nos parece bien ya que Manifestación se entiende como una expresión de querer y de intención particular, algo subjetivo; mientras que Declaración es más objetivo y general, es más formal. La Administración puede emitir una Declaración sobre algo que es originado de mutuo propio o por parte del administrado.

Como bien dice Morón Urbina (2004), comúnmente se reduce el acto administrativo a aquellas actuaciones que contienen una manifestación de voluntad administrativa, el querer, la intención consciente y voluntaria de la autoridad haciendo actuar a la ley, que se forma con los elementos de juicio que conoce y el ordenamiento jurídico aplicable. Sin embargo, también son actos administrativos las certificaciones, las inscripciones, las constancias, etc., supuestos en los cuales propiamente la autoridad no posee una manifestación de su querer. Por ello, la Comisión acordó emplear el término más amplio de “declaraciones de las entidades” en vez del tradicional “manifestaciones de voluntad”.

Igualmente, en ese sentido, España en la ley n.º 39/2015 “De Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas” utiliza una definición más amplia que nuestra ley, contemplando ambas situaciones, tal como:

Artículo 34. – Producción y contenido

1. Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido.
2. El contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquéllos.

Donde observamos que se especifica que el Acto Administrativo puede provenir de oficio como a una instancia del administrado.

Ahondando más en el tema, Acto Administrativo es todo acto jurídico dictado por la Administración y sometido al derecho administrativo. Se distinguiría, por tanto: de la actuación no jurídica (actos materiales); de los actos jurídicos producidos por los administrados, aun siendo propio del derecho administrativo (actos del administrado); de los actos jurídicos dictados por la Administración que no están sometidos al derecho administrativo (actos de derecho privado, o procesal, o laboral, o constitucional, etc.). (García de Enterría, 1996).

Siendo que el mismo autor precisa que Acto Administrativo sería así la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.

Solo para efectos ilustrativos, y siguiendo lo dicho líneas arriba acerca de que el acto administrativo es un acto jurídico, vale la pena recordar lo que el Código Civil señala en su artículo 140:

El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere:

1. Plena capacidad de ejercicio, salvo las restricciones contempladas en la ley.
2. Objeto física y jurídicamente posible.

3. Fin lícito.
4. Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad.

Dicho artículo debe concordarse con el artículo 3 de la LPAG al establecer que son requisitos de validez de los actos administrativos los siguientes:

1. Competencia
2. Objeto o contenido
3. Finalidad Pública
4. Motivación
5. Procedimiento regular

Es decir, sin perjuicio de que el acto administrativo deba cumplir con los requisitos del Código Civil, podemos rescatar de su definición en la LPAG que este Acto Administrativo, además, debe ser una declaración motivada que provenga de una entidad pública, que produzca efectos jurídicos externos, así como específicos y concretos, y que debe respetar la competencia administrativa, así como su procedimiento regular de emisión.

La diferencia entre un dispositivo y otro es que la LPAG incorpora la Motivación como un requisito *sine qua non*, lo que comentaremos más adelante.

En este momento nos atrevemos a brindar una definición simple y directa de lo que consideraríamos un Acto Administrativo Tributario.

Un Acto Administrativo Tributario es aquel acto proveniente de una autoridad administrativa tributaria en relación con el derecho tributario.

Para una mejor precisión, aclaremos que todo acto proveniente de una autoridad administrativa tributaria no necesariamente es un acto administrativo tributario. Algunos de estos solo son hechos y no representan un acto jurídico, tales como el trabajo que realiza Mesa de Partes o las Ventanillas de Atención al Contribuyente con la recepción de declaraciones, escritos o solicitudes; la programación de casos para fiscalizar o para embargar; o agendar una cita con el funcionario a pedido del contribuyente.

Y, en consecuencia, Procedimiento Administrativo Tributario será el conjunto de actos y diligencias conducentes a la emisión de un acto administrativo tributario¹.

1. Aparte, una cuestión que siempre se discute es definir si los Requerimientos de Información dentro de un Procedimiento de Fiscalización corresponden a un acto administrativo, o no.

Existen diversas formas de clasificar los actos administrativos. Estudiando al profesor Morón Urbina, precisamos que por su contenido los actos administrativos por su contenido (existe cantidad de clasificaciones) se pueden clasificar en Actos Definitivos y Actos de Trámite; donde Acto Definitivo, Terminales o Resolutivos son aquellos que ponen fin al asunto administrativo en cualquiera de las instancias del respectivo procedimiento administrativo, y el Acto de Trámite o Preparatorio es aquel que no pone fin al procedimiento ni al asunto, comprendiendo un conjunto de decisiones administrativas concatenadas dirigidas a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final.

Los Actos de Trámite pueden ser según Morón Urbina (2004):

¹ Artículo 29 LPAG.- Definición de procedimiento administrativo: Se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados

- a. Actos de Trámite en sentido estricto o de Mero Trámite, que consisten en actos de gestión del expediente, pero sin impacto directo transcendente en los administrados (actos de iniciación, petición de informes, disposición de actuación de pruebas, la convocatoria a audiencia pública, etc.).
- b. Medidas cautelares.
- c. Actos pendientes de aprobación.
- d. Decisiones sobre incidentes (queja, abstención, solución de conflictos de competencia administrativa).

En ese sentido, coincidimos con la doctora Robles Moreno cuando señala que:

Recordemos que los Actos Administrativos pueden ser Actos Administrativos Resolutivos, como lo son la Resolución de Determinación, la Orden de Pago, la Resolución de Multa, la Resolución de Intendencia, una Resolución del Tribunal Fiscal TRF entre otros, pero también existen Actos Administrativos de Trámite, como es el caso del o los requerimientos.

Y agrega que:

Asimismo, debemos tener presente que hay dos tipos de requerimiento: 1) Los Abiertos, son aquellos que nos permiten sustentar lo requerido, por ejemplo un requerimiento donde se solicita al contribuyente que “sustente la necesidad del gasto...”, 2) Los específicos, son aquellos que, no generan la obligación de prever toda la información relacionada con un pedido abstracto, sino que obliga a prever las implicancias de la documentación que específicamente ha sido solicitada, como por ejemplo “demuestre la forma de pago...”.

De otro lado, podemos ver que un requerimiento cumple con la definición de Acto Administrativo (AA) contenido en la LPAG, cumple con los requisitos de validez del AA, que son la competencia, el objeto, la finalidad; asimismo, cumple con la forma (artículo 4 LPAG), el contenido (artículo 5 LPAG), con la motivación (artículo 6 LPAG), se rige por las reglas de la nulidad y conservación del acto, reguladas por el capítulo II (artículos 8 al 16 LPAG); así como de la forma de notificación entre otros. (Robles Moreno, 2008).

Igualmente sostiene Villanueva Gutierrez (2005) cuando se refiere al artículo 103 del Código Tributario que:

Nótese que se alude a actos de la Administración Tributaria, los cuales pueden ser en el ámbito de los procedimientos tributarios, actos administrativos de trámite (requerimientos de documentación o de cumplimiento de deberes jurídicos formales), actos administrativos de declaraciones de voluntad (resoluciones de determinación, órdenes de pago, resoluciones de intendencia, resoluciones de alcaldía), acto administrativos de ejecución (resolución de ejecución coactiva), actos administrativos de conocimiento o de opinión de la Administración Tributaria (absolución de consultas institucionales, Directivas de la Sunat que son manifestaciones de conocimiento, expedición de estados de adeudos tributarios).

Justamente la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00148-I-2004, de observancia obligatoria, le está otorgando a los Requerimientos el tratamiento de acto administrativo al amparo de la LPAG cuando se evalúa el tema de la conservación del requerimiento, así como de la nulidad de los mismos. Es así que la mencionada RTF dice lo siguiente:

Esto último ha sido recogido actualmente en el numeral 13.3 del artículo 13' de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley n.º

27444, que señala que quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio.

La norma antes descrita resulta aplicable a los actos de la Administración realizados en el procedimiento de fiscalización, pues si bien la Administración a través de los requerimientos solicita documentación e información, mediante los resultados de los requerimientos dejará constancia de la documentación recibida del deudor, documentos que serán objeto de actuación en tal procedimiento. Por lo que, se puede señalar que si bien los resultados de los requerimientos están vinculados a la solicitud (de tales requerimientos), ambos actos tienen contenido y finalidades diferentes, así en el primero se solicita documentación sobre la cual la Administración realizará una verificación y en el segundo la Administración dejará constancia de la documentación que recibió, y de ser el caso, del examen de la documentación recibida, resultados que también son comunicados y notificados a los deudores; apreciándose que la solicitud es un acto inicial o instrumental, y que son los resultados de los requerimientos y los actos vinculados a estos últimos los que sustentan, en rigor, los reparos.

“El requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral I del artículo 62” del Código Tributario, es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificación del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha información, sea menor a 3 días hábiles. Ello conlleva la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal información. No obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre que esta hubiera sido merituada por la Administración dentro del procedimiento de fiscalización, procede conservar los resultados de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.3’ de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley n.º 27444, así como los actos posteriores que están vinculados a dicho resultado.

Asimismo, la RTF n.º 5839–I–2005 señala que:

considerando que los valores impugnados no se sustentan únicamente en el referido requerimiento, sino también en los requerimientos n. s 00079811 y 00079816, publicado éste último el 20 de junio de 2003 en el mismo diario “Arequipa al día”, no les alcanza a dichos valores vicio de nulidad alguno de conformidad con lo establecido en el artículo 14º de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, que en su numeral 14.2.4 establece que prevalece la conservación del acto, cuando el vicio del acto administrativo no sea trascendente, como es el caso en que se concluye indubitadamente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio.

En el mismo sentido, la RTF n.º 5847–5–2002, indica que:

un acto administrativo debe satisfacer todos los requisitos relativos al objeto, competencia, voluntad y forma, así como producirse con arreglo a las normas que regulan el procedimiento administrativo, pues la exclusión de alguno de los requisitos esenciales o el incumplimiento total o parcial de ellos, expresa o implícitamente exigidos por el orden jurídico, constituyen la fórmula legislativa común para definir los vicios del acto administrativo,

esto es, que el acto viciado es el que aparece en el ámbito jurídico por no haber cumplido los requisitos esenciales que atañen a su existencia, validez o eficacia" (Dromi, citado en la RTF en cuestión).

Y agrega:

que se debe aplicar supletoriamente el artículo 224° del Código Civil de acuerdo al cual la nulidad de una o más de las disposiciones de un acto jurídico no perjudica a las otras, siempre que sean separables, criterio que ha sido recogido actualmente por el numeral 13.2 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley n.º 27444, que señala que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto, que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Es claro entender, que para el Tribunal Fiscal resultan totalmente aplicable las normas de la LPAG para el mencionado Requerimiento de Información dentro de un procedimiento de fiscalización, por cuanto lo considera un acto administrativo. Y nosotros agregaríamos que se trata de un acto administrativo tributario.

Ahora hablemos de la motivación.

El artículo 103 establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Este artículo es una muestra clara del respeto que tiene el legislador hacia el debido proceso legal, cuando se considera que la motivación no es un mero elemento formal, sino sustancial.

Considerando lo que señala el artículo 1 de la LPAG, el acto administrativo es toda declaración emanada por una entidad, que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta (siempre y cuando no sea un acto administrativo interno).

Una afirmación que se rescata del texto es que si no está plasmado en un documento no será un acto administrativo (si el auditor cita al contribuyente vía teléfono para que acuda a las oficinas de la Administración, dicha cita no será considerada un acto administrativo. Si el contribuyente acude y levantan entre ambos un documento, recién se materializará en acto).

Lo que se logra con la motivación es poder conocer cómo se construyó el razonamiento lógico que pueda sustentar lo resuelto por la Administración en un determinado acto. Justamente considerando que la Administración Tributaria goza de discrecionalidad, el requisito sustancial de la motivación surge como una especie de parámetro a dicha discrecionalidad, originando la siguiente premisa: "un acto no motivado es nulo".

Recordemos que el artículo 103 del CT debe concordarse con el artículo 3 de la LPAG al establecer que son requisitos de validez de los actos administrativos los siguientes:

1. Competencia
2. Objeto o contenido
3. Finalidad Pública
4. Motivación
5. Procedimiento regular

Igualmente, el artículo 6 de la referida LPAG señala a la letra:

Artículo 6.- Motivación del acto administrativo

6.1 La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo.

6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

No constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto. Dicha apreciación distinta debe conducir a estimar parcial o totalmente el recurso presentado contra el acto impugnado.

6.4 No precisan motivación los siguientes actos:

6.4.1 Las decisiones de mero trámite que impulsan el procedimiento.

6.4.2 Cuando la autoridad estima procedente lo pedido por el administrado y el acto administrativo no perjudica derechos de terceros.

6.4.3 Cuando la autoridad produce gran cantidad de actos administrativos sustancialmente iguales, bastando la motivación única.

Situación que se confirma mediante el Informe n.º 73-2019-SUNAT/340000, el cual refiere lo siguiente:

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se ha señalado que “el derecho a la motivación de las resoluciones administrativas es de especial relevancia. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado a que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican”²

Así también, este órgano colegiado ha dejado establecido que el contenido constitucional del derecho a la motivación se respeta, prima facie, siempre que exista³:

“Fundamentación jurídica, que no implica la sola mención de las normas a aplicar al caso, sino contempla la explicación y justificación del caso, que éste se encuentre o no dentro de los supuestos que regulan tales normas;

² Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) n.º 1808-2011-AA, concordante a su vez con lo señalado en la STC n.º 00091-2005-PA, fundamento 9, párrafos 3, 5 a 8, criterio reiterado en STC n.º 294-2005-PA, STC n.º 5514-2005-PA, entre otras.

³ De conformidad con lo señalado en el Expediente n.º 00966-2014-PA/TC, n.º 04348-2005-PA/TC, n.º 1911-2013-AA

Congruencia entre lo pedido y lo resuelto, que implica la manifestación de los argumentos que expresarán la conformidad entre los pronunciamientos y las pretensiones formuladas por las partes; y

Que por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptadas, aun si ésta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión”

En ese sentido, podemos apreciar que la fundamentación jurídica de un acto administrativo no solo comprende la mención de las normas a aplicar, sino también la explicación y justificación del supuesto de la norma en el cual se subsume el caso particular, la congruencia entre lo pedido y lo resuelto, así como una justificación suficiente de la decisión adoptada, de modo que si en el caso en consulta se logra este cometido a pesar de no haberse consignado alguna de las causales previstas en el numeral I del literal E, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09, queda claro que dicha motivación, insuficiente o parcial, no es un vicio transcendente, prevaleciendo la conservación del acto administrativo, según lo dispuesto en el artículo 14 de la LPAG.

Asimismo, encontramos la RTF n.º 03268-1-2016, que señala que:

según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones n.º 04801-2-2006 y 9056-1-2007, entre otras, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

De igual modo, podemos rescatar, en los puntos 10 y 12, importantes fundamentos en la Sentencia n.º 04392-2019-PA/TC emitida por el Tribunal Constitucional, que a continuación presentamos:

10. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales garantiza a los justiciables que los jueces, al resolver sus causas, expresen las razones o justificaciones que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones pueden y deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. No obstante, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no puede servir como argumento para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces en el marco de sus competencias.

12. En ese sentido, para verificar si se ha vulnerado o no el derecho a la motivación de las resoluciones de los recurrentes, se ha de analizar si existe algún vicio en la motivación que respalda al auto calificadorio del recurso de casación cuestionada. Para el efecto, resulta oportuno recordar que en el fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente 00728- 2008- PHC/TC, el Tribunal ha señalado que los vicios de motivación en los cuales la judicatura podría incurrir al momento de emitir sus decisiones básicamente son: motivación aparente, falta de motivación interna, falta de motivación externa, motivación insuficiente, motivación incongruente y falta de motivación cualificada.

Igualmente, tenemos la Sentencia n.º 04168-2006-PA/TC cuyo punto 14 precisa que:

14. En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de

manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, sí, el derecho a la intimidad. Sin embargo, esto no exime al actor de los otros requerimientos.

Esto significa que, en el caso de los requerimientos de información, también es necesaria la fundamentación, la cual debe ser pertinente y relevante; es decir, debe tener relación con el caso revisado.

Ahora bien, de manera general, el profesor Morón Urbina (2004), comenta lo siguiente:

La exigencia de argumentar la orientación de los actos administrativos, es reconocida como el mecanismo necesario para permitir apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad en la actuación pública, dado que obliga al funcionario a razonar, reflexionar, a patentizar tanto la justificación de su acto, como el objetivo perseguido con su emisión, con lo cual, brinda mayores posibilidades para evaluar si ejerce su competencia, circunscribiéndose solo a dictados de interés público, exponiendo un elemento valioso para una ulterior interpretación, calificación y control de su actuación, en términos de objetividad y finalidad públicas.

Sostiene Kruse que, el destinatario de un acto administrativo puede salvaguardar objetivamente los derechos que le corresponden solo si conoce los motivos determinantes de la adopción del acto administrativo [...]. La fundamentación de actos discrecionales es especialmente importante para el debedor impositivo, pues éste no los puede inferir de la misma ley [...]. Este criterio debe generalizarse de modo que los actos discrecionales deban ser siempre fundamentados cuando y en tanto que no agoten enteramente a favor del debedor impositivo el margen discrecional concedido por la autorización legal (Kruse, 1973).

Explica Villegas que, si la administración resuelve permitir que el determinado actúe como colaborador en la construcción de la determinación, carecería de lógica que, posteriormente, al llegarse al momento de la decisión no se diera razón alguna de por qué se llega a cierta conclusión, especialmente, si en esa resolución se ha desechado lo alegado por el sujeto pasivo o no se ha evaluado su prueba (Villegas, 1980).

Así también, Iannacone conceptúa que por tratarse de decisiones vinculantes es que se precisa que éstos deben ser motivados en los respectivos instrumentos o documentos en donde se formalice el acto administrativo tributario (Iannacone Silva, 2002).

Validez y eficacia.

Definitivamente tienen significados distintos. La primera se refiere a su existencia y la otra a surtir sus efectos.

Aclarar este tema resulta necesario, no solo por sus efectos que pueda ocasionar hacia terceros sino también por sus efectos internos en la propia Administración Tributaria. Debemos diferenciarlos para saber hasta qué punto se puede aplicar o corregir internamente un acto de esta naturaleza.

El acto administrativo tributario emitido con cargo al cumplimiento de sus requisitos legales, es el que le otorga el visto de validez. Si no se incurrió en vicio alguno para su emisión, se reputará válido.

El acto administrativo tributario notificado ya surte plenos efectos; por lo tanto, es eficaz, porque al ser de conocimiento de las partes obliga a su cumplimiento. Al

notificarse, ya cobró vida ese acto, ya no se puede negar su existencia y, por tanto, obliga.

Entiéndase entonces que, la eficacia constituye un estadio del acto administrativo que luego de ser elaborado y emitido surte jurídicamente los efectos para los cuales fue creado; por el contrario, es clara la cita al señalar que la validez supone que el acto cumpla con los requisitos que la norma general establece para su apego al ordenamiento (Justicia, 2014).

Veamos qué es lo que señala la LPAG al respecto:

Artículo 8.- Validez del acto administrativo

Es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico.

Artículo 9.- Presunción de validez

Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda.

Artículo 16.- Eficacia del acto administrativo

16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.

16.2 El acto administrativo que otorga beneficio al administrado se entiende eficaz desde la fecha de su emisión, salvo disposición diferente del mismo acto.

En esa línea lógica, hablar de la validez del acto administrativo tributario es hablar de lo que algunos conocen como Presunción de Legitimidad o de Validez, es decir, que el acto se ha trabajado con arreglo a la normatividad correspondiente, donde la institución ha cumplido con respetar no solo las leyes, sino que ha cumplido con las normas internas para su emisión.

Mientras que, si hablamos de la eficacia, estaríamos refiriéndonos a que, si el acto es eficaz, ya puede hablarse de la ejecutoriedad de los actos administrativos, que es otra de sus características. Esta ejecutoriedad es la que otorga el carácter de obligatorio cumplimiento y por tanto de exigible, otorgando a la Administración la licencia para que actúe con su facultad coactiva ante su incumplimiento.

Acá resulta pertinente referirse a lo que es la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad, para lo cual citamos el trabajo elaborado por el Ministerio de Justicia (Justicia, 2014):

EJECUTIVIDAD: Alude al común atributo de todo acto administrativo de ser eficaz, vinculante o exigible.

EJECUTORIEDAD: Especial manifestación de la eficacia; por la que, cuando se imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aún contra su voluntad por los órganos de la Administración Pública.

EJEMPLO: Una municipalidad emite un acto administrativo a través del cual ordena demoler a una empresa constructora un edificio por no cumplir con las normas técnicas de la materia. Al momento de emitirse el acto administrativo, este goza de ejecutividad que supone el cumplimiento libre del administrado. Si este no cumple, la Administración Pública, en virtud de la ejecutoriedad, tiene las herramientas para hacer cumplir de manera forzosa al administrado

Al respecto, sostiene Gordillo, que:

“sin embargo; puesto que se conviene en que: a) Acto administrativo es aquel que produce efectos jurídicos inmediatos, y en que b) los efectos jurídicos no surgen en tanto que el acto no sea dado a publicidad, parécenos ser coherente considerar que c) el acto administrativo productor de efectos jurídicos inmediatos sólo puede ser el acto administrativo dado a publicidad. En otros términos, el acto que no ha sido aún publicado, no produce efectos jurídicos inmediatos, y por lo tanto no es acto administrativo. Luego la publicidad es un elemento del acto mismo y no otra cosa que un elemento formal.

De allí, pues, que digamos que además de las formas de instrumentación o documentación deben enunciarse las formas de publicidad.

No obstante a esta idea el que la falta de publicidad del acto no afecte su validez, sino su eficacia; pues ya se ha advertido que no todas las irregularidades que tiene el acto en relación al orden jurídico afectan su validez; y por lo demás, este caso es análogo a aquel en que falta la aprobación —esto es, un elemento de la voluntad administrativa—, y el acto es considerado válido pero ineficaz” (Gordillo, 2013).

Sobre los efectos del acto administrativo es bueno precisar que estos pueden estudiarse desde el punto de vista tiempo y espacio.

Con respecto al tiempo, citamos a Bernal, cuando afirma que:

“Es derecho del particular conocer las decisiones de la administración. Para que el acto administrativo empiece a producir efectos buscaos, y, como mecanismo de protección jurídica de los administrados, se requiere, que sea conocido por estos, ya sea por notificación, comunicación o publicación según sea la clase de acto.”

El mismo autor desarrolla el siguiente cuadro explicativo sobre cuándo se entiende que comienzan los efectos de los actos administrativos:

Clases de Acto	Efectos desde	Cómo
General	Publicación	Diarios oficiales, boletines, avisos, volantes o por bando
Particular	Notificación personal o en su defecto por edicto	Personal: Citación al interesado + Notificación Personal + entrega copia del acto + dará conocer los recursos procedentes Edicto: Fijación en la entidad de la parte resolutive del acto

Y respecto de los efectos en el espacio, dice:

“la función administrativa esta atribuida a diferentes autoridades administrativas, algunas con competencia en todo el territorio nacional, otras delimitadas, a su ámbito de competencia con un criterio territorial. Así, el Decreto que profiere un gobernador y las Ordenanzas de una Asamblea Departamental tendrán delimitaos sus efectos al territorio del departamento, mientras que los efectos en el espacio de un acto administrativo del Presidente de la República normalmente tiene efectos en todo el territorio nacional. Así pues, los efectos en el espacio de los actos administrativos dependerán del ámbito de competencia de la autoridad que los profiera” (Bernal, 2008).

Por último, debemos mencionar a Morón Urbina cuando explica que:

“Producido un acto conforme, aun cuando cumpla con las exigencias legales previstas, no pasa de ser una decisión de la autoridad mantenida en su intimidad, intrascendente para el exterior, y carente de fuerza jurídica, para producir efectos frente a los administrados, terceros, y aun otras autoridades administrativas. Si bien ya es un acto administrativo, en tales condiciones el acto no vincula jurídicamente a ningún sujeto del derecho, salvo a sí mismo, ya que le genera el deber de notificarlo. Es un acto administrativo oculto.

Un acto administrativo carece de eficacia mientras no sea notificado a su destinatario o publicado, pero en cambio, no por ello se encuentra privado de validez” (Morón Urbina, 2004).

Referencias

- Bernal J., F. (2008). Derecho administrativo. Escuela Superior De Administración Pública. <https://repositoriocdim.esap.edu.co/bitstream/handle/20.500.14471/26028/2-Derecho-Administrativo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Código Tributario. (1993, 30 de diciembre [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Gamba Valega, César. (2007). Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios. En Y. Daniel, & E. Camus Dante, Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios (pp. 75–166). Ara Editores. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4232>
- García De Enterría, E. (1996). Curso De Derecho administrativo. (16a. Ed.) Civitas. https://www.cortesaragon.es/fileadmin/_DMZMedia/biblioteca/boletinNovedades/201402/04.pdf
- Gordillo, A. (2013). Tratado de Derecho administrativo y Obras Selectas. (T. 1) (11ª. Ed.). Fundación de Derecho administrativo. https://www.gordillo.com/pdf_tomo1/tomo1.pdf
- Iannacone Silva, F. (2002). Comentarios al Código Tributario. Grijley.
- Justicia, M. D. (2014). Guía Práctica sobre la Validez y Eficacia de los Actos Administrativos en el Ordenamiento Jurídico Peruano. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1534118/MINJUS-DGDOJ-Gu%C3%ADa-pr%C3%A1ctica-sobre-la-validez-y-eficacia-de-los-actos-administrativos.pdf?v=1609954505>
- Kruse, H. (1973). Derecho Tributario: Parte General. Editoriales de Derecho Reunidas.
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ley n.º 39/2015, Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (2016, 1 de octubre). Madrid. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>
- Morón Urbina, J. C. (2004). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. <https://drive.google.com/file/d/1KM37O0oj4daGvq5YxycrdKR9ZbLwDyn0/view?usp=sharing>
- Robles Moreno, C. (2008). El requerimiento ¿es un acto administrativo?. Blog De Carmen Del Pilar Robles Moreno. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/12/el-requerimiento-es-un-acto-administrativo/>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2019, 13 de mayo). Informe n.º 73–2019–SUNAT/340000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/>

oficiosAd/2019/informes/2019-INF-073-340000.pdf

- Tribunal Constitucional. (2008, 24 de setiembre). Sentencia n.º 04168-2006-PA/TC. Lambayeque. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/04168-2006-aa>
- Tribunal Constitucional. (2021, 30 de setiembre). Sentencia n.º 04392-2019-PA/TC. Lima. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/04392-2019-aa-aclaracion>
- Tribunal Fiscal. (2004, 1 de enero). Resolución del n.º 00148-1-2004. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2004/resolucion/2004_1_00148.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005, 23 de setiembre). Resolución n.º 5839-1-2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_05839.pdf
- Villanueva Gutiérrez, W. (2005). Código Tributario: Doctrina Y Comentarios. Instituto De Investigación El Pacífico.
- Villegas, H. B. (1980). Curso De Finanzas: Derecho Financiero y Tributario. De Palma.

Artículo 104

FORMAS DE NOTIFICACIÓN

La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo:

- i. Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- ii. Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- iii. Número de documento que se notifica.
- iv. Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa.
- v. Fecha en que se realiza la notificación.

La notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

La notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

- f. Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considera efectuada en la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. (Segundo párrafo del inciso b) del artículo 104° modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1523, publicado el 18.2.2022 y vigente desde el 1.3.2023).

La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal.

En el caso del Tribunal Fiscal, el procedimiento, los requisitos, formas y demás condiciones se establecerán mediante Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas. En el caso de expedientes electrónicos, la notificación de los actos administrativos se efectuará bajo la forma prevista en este inciso; salvo en aquellos casos en que se notifique un acto que deba realizarse en forma inmediata de acuerdo con lo establecido en el presente Código y cuya ejecución sólo pueda realizarse de forma presencial, supuesto en el cual se empleará la forma de notificación establecida en el presente artículo que corresponda." (Último párrafo del inciso b) del artículo 104° modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1523, publicado el 18.2.2022 y vigente desde el 1.3.2023).

- g. Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.

El acuse de la notificación por constancia administrativa deberá contener, como mínimo, los datos indicados en el segundo párrafo del inciso a) y señalar que se utilizó esta forma de notificación.

- h. Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa. En defecto de dicha publicación, la Administración Tributaria podrá optar por publicar dicha deuda en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

La publicación a que se refiere el párrafo anterior deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o el documento de identidad que corresponda y la numeración del documento en el que consta el acto administrativo.

Tratándose de la SUNAT, los actos que lleve a cabo en ejercicio de su facultad de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sujetos que no cuenten con número de RUC e incluso las actas que resulten de dicho control podrán notificarse conforme a lo establecido en el presente inciso. Para dicho efecto, la publicación debe contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento que se notifica, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de estos y el período o el hecho gravado, de corresponder; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

- i. Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT realizará la notificación de la siguiente forma:
 10. Mediante acuse de recibo, entregado de manera personal al deudor tributario, al representante legal o apoderado, o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, según corresponda, en el lugar en que se los ubique. Tratándose de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada con el representante legal en el lugar en que se le ubique, con el encargado o con algún dependiente de cualquier establecimiento del deudor tributario o con certificación de la negativa a la recepción, efectuada por el encargado de la diligencia.
 11. Mediante la publicación en la página web de la SUNAT o, en el Diario Oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

12. La publicación a que se refiere el presente numeral, en lo pertinente, deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

13. Por las formas establecidas en los incisos b), c) y f) del presente Artículo. En caso que los actos a notificar sean los requerimientos de subsanación regulados en los artículos 23°, 140° y 146°, cuando se emplee la forma de notificación a que se refiere el inciso c), ésta podrá efectuarse con la persona que se constituya ante la SUNAT para realizar el referido trámite.

- n. Cuando la notificación no pueda ser realizada en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a este distinto a las situaciones descritas en el primer párrafo de este inciso, podrá emplearse la forma de notificación a que se refiere el numeral 1. Sin embargo, en el caso de la publicación a que se refiere el numeral 2, ésta deberá realizarse en la página web de la Administración y además en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.
- o. Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un Cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificar se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.

El acuse de la notificación por Cedulón deberá contener, como mínimo:

- xvi. Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- xvii. Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- xviii. Número de documento que se notifica.
- xix. Fecha en que se realiza la notificación.
- xx. Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación.
- xxi. Número de Cedulón.
- xxii. El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.
- xxiii. La indicación expresa de que se ha procedido a fijar el Cedulón en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta.

En caso que en el domicilio no se pudiera fijar el Cedulón ni dejar los documentos materia de la notificación, la SUNAT notificará conforme a lo previsto en el inciso e).

Cuando el deudor tributario hubiera optado por señalar un domicilio procesal electrónico y el acto administrativo no corresponda ser notificado de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b), la notificación se realizará utilizando la forma que corresponda a dicho acto de acuerdo con lo previsto en el presente artículo. En el caso que el deudor tributario hubiera optado por un domicilio procesal físico y la forma de notificación a que se refiere el inciso a) no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal físico una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.

Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquélla en que se practique el respectivo acto o gestión.

Tratándose de las formas de notificación referidas en los incisos a), b), d), f) y la publicación señalada en el numeral 2) del primer párrafo y en el segundo párrafo del inciso e) del presente artículo, la Administración Tributaria deberá efectuar la notificación dentro de un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir de la fecha en que emitió el documento materia de la notificación, más el término de la distancia, de ser el caso, excepto cuando se trate de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva en el supuesto previsto en el numeral 2 del Artículo 57°, en el que se aplicará el plazo previsto en el citado numeral.

Las Administraciones Tributarias distintas a la SUNAT deben efectuar la notificación mediante la publicación en el diario oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad, cuando no haya sido posible efectuarla en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a este. Dicha publicación debe contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de estos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

En el caso del Tribunal Fiscal, se debe efectuar la notificación de los actos administrativos que emite mediante la publicación en su página web, cuando no haya sido posible efectuarla en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a este. Dicha publicación debe contener los mismos requisitos señalados en el párrafo anterior”.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Una vez que hemos reflexionado sobre lo que es el acto administrativo tributario, y entendemos la diferencia entre validez y eficacia, pasaremos a estudiar la notificación, entendiendo que para que el acto administrativo pueda surtir efectos en términos de ser eficaz es que se necesita de la notificación.

Siendo un tema tan frondoso y habiendo tanto por abarcar, lo primero es aclarar la naturaleza de la notificación, y para ello empezamos definiéndola.

El Diccionario Jurídico Elemental de Cabanellas de Torres (1993), define a la notificación como el acto de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite o en un asunto judicial. Documento en que consta tal comunicación, y donde deben figurar las firmas de las partes o de sus representantes. Comunicación de lo resuelto por una autoridad de cualquiera índole. Noticia de una actitud o requerimiento particular que se transmite notarialmente.

Y donde notificar se define como comunicar la resolución de una autoridad, con las formalidades y a las personas que corresponda.

A su vez, Morón Urbina al tratar la notificación explica que, los actos de transmisión o de comunicación, son aquellos actos que tienen por objetivo transferir conocimiento de algún acto procesal a quien debe conocer o debe hacersele

conocer para el desarrollo ordenado del procedimiento integrando al mismo todos los pareceres determinados o determinables que en resguardo de derechos constitucionales o legales correspondan (Morón Urbina, 2004).

El profesor Quintana señala que, una vez que las autoridades administrativas fiscales han determinado y liquidado la obligación fiscal, es necesario que de forma fehaciente y formal se comuniquen tal acto administrativo al contribuyente. Dicha comunicación, conocida como notificación, es el medio por el cual la autoridad hace del conocimiento del sujeto pasivo un crédito fiscal a su cargo (Quintana Valtierra y Rojas Yañez, 1988).

La notificación viene a ser el medio por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor válidamente su decisión general o especial respecto de la relación jurídica tributaria, es decir, sobre la obligación tributaria o hechos vinculados a este (Iannacone Silva, 2002).

De otro lado, para que el acto administrativo sea perfecto es necesario que tenga validez y eficacia, solo así tendrá efectos jurídicos. La eficacia la adquiere el acto administrativo mediante su publicidad o comunicación al administrado. Sin la publicidad o comunicación los administrados ignoran la existencia del acto y es, para ellos, como si no existiere. Se deriva, pues, la exigencia de la publicidad, del precepto constitucional según el cual ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe (Soler, 2005).

En el mismo sentido, el Ministerio de Justicia refiere que la notificación es el acto a través del cual se pone en conocimiento del interesado el contenido de un acto administrativo. Asimismo, existe un régimen de notificación aplicable a diversos actos de la administración, tales como criterios, emplazamientos y otros. En principio, todo acto que pueda afectar al administrado debe serle notificado, incluso los actos administrativos de mero trámite (Justicia, 2014).

Agrega que, la función fundamental de la notificación es brindar eficacia al acto administrativo, al permitir que este pueda ser de conocimiento de aquella persona que va a ser afectada por la resolución. Asimismo, permite que el administrado pueda realizar las acciones conducentes a la ejecución y/o cumplimiento del acto cuando este le favorece así como permite que pueda interponer los recursos que considere adecuados iniciar.

Sostiene Bartra, citado por Hesbert Benavente Chorres (Benavente Chorres, 2009), que sobre la naturaleza jurídica de la notificación, la doctrina ha descartado que la misma sea la de un procedimiento administrativo, porque este último consiste en una serie de trámites y formalidades exigidas para la realización de un acto administrativo, y le otorga un doble propósito: perseguir, en primer lugar, la adecuada y correcta marcha del ente administrativo; y, en segundo lugar, tutelar, preservar los derechos e intereses de los administrados, para que no sean afectados por la expresión de voluntad de la Administración. En cambio, la notificación es un acto, generalmente secretarial, mediante el cual se pone en conocimiento de los interesados una resolución judicial o administrativa, ya sea del inicio de un proceso o procedimiento, para adelantar su trámite y para ponerle fin.

Hay entre los autores mucha teoría al respecto. Algunos lo ven como un acto procesal, acto procedimental o un acto de comunicación, otros lo ven como un deber u obligación de la entidad pública, algunos como una garantía de los administrados, una condición de eficacia, o también como un trámite o un medio, una técnica o sencillamente una puesta en conocimiento. Todas estas teorías, resultan válidas.

Pero definitivamente, la notificación no es un acto administrativo, tampoco es un procedimiento administrativo ni mucho menos un procedimiento no contencioso (ya que no hay solicitud del administrado para reconocer o ejercer un derecho).

En aras de buscar la simplicidad, lo vamos a definir como un acto procedimental, o procesal, propio de la entidad pública que necesita hacer conocer de sus decisiones.

Resulta válido mencionar la Sentencia n.º 10086 del 23 de octubre de 2002 emitida por el Tribunal Constitucional que dice que la notificación:

es un acto procesal de vital importancia en la tramitación de cualquier proceso o procedimiento, sea jurisdiccional o en sede administrativa, por cuanto el objetivo de éste es la comunicación de las resoluciones y providencias a las partes que intervienen en el proceso, y si la misma se realiza en forma diferente a la dispuesta en la ley, no produce la finalidad que se propone, causando grave perjuicio en el derecho de defensa de las partes.

Criterio que es adoptado igualmente en la Sentencia n.º 07279-2013-PA/TC al decir que, sobre el acto procesal de la notificación, en líneas generales, este Tribunal ha señalado que en él subyace la necesidad de garantizar el ejercicio efectivo del derecho de defensa, pues por su intermedio se pone en conocimiento de los sujetos del proceso o procedimiento el contenido de las resoluciones judiciales o administrativas; sin embargo, no cualquier irregularidad con su tramitación constituye, *per se*, una violación del derecho de defensa. Solo se produce tal afectación del derecho en cuestión cuando, como consecuencia de la irregularidad en su tramitación, el justiciable o administrado quede en estado de indefensión.

Igualmente encontramos una jurisprudencia española que en su fundamento cuarto dice: La notificación consiste en una comunicación formal del acto administrativo, de la que se hace depender su eficacia, constituyendo una garantía para el administrado o, en este caso, del contribuyente, en cuanto hace posible el exacto conocimiento de su contenido y permite a aquél actuar frente a la decisión administrativa que comporta a través del ejercicio de su oportuna defensa (Sentencia Contencioso Administrativo, 2008).

Aterrizando en campo administrativo peruano con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10224-7-2008 que a la letra señala, los actos administrativos son comunicados a los interesados por medio de la notificación, la cual constituye una técnica solemne y formalizada dado que incluye una actuación mediante sujetos encargados que atestiguan la entrega de la copia escrita de un acto. Y agrega: [...] la notificación, por tanto, permite poner en conocimiento del administrado el contenido de los actos administrativos que afectan sus derechos, obligaciones e intereses, dotándolos de eficacia.

Resulta interesante mencionar que el acto de la notificación que va a realizar la Administración Tributaria puede corresponder a una obligación tributaria como a una obligación no tributaria. En esos casos, se debe recurrir a la norma de la especialidad, esto es, al Código Tributario o bien a la LPAG, posición que se confirma en lo resuelto mediante Sentencia n.º 07279-2013-PA/TC: En tal sentido, es pertinente recordar que el artículo 139 inciso 3 de la Constitución establece como principio de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, criterio que no solo se limita a las formalidades propias de un proceso judicial, sino que también se extiende a los procedimientos administrativos. Y, sobre el caso particular de los actos de notificación de deudas tributarias y no tributarias, sea necesario atender lo establecido por este Tribunal en el sentido de que se rigen de acuerdo con la normatividad aplicable, según corresponda a cada caso, es decir, los actos de notificación de deudas tributarias se realizan de conformidad con lo dispuesto por el Texto Único Ordenado del Código Tributario, mientras que en el caso de las deudas no tributarias, se realizan con arreglo a lo dispuesto en la Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo (Cfr. SSTC n.º 1741-2005-PA, F.J. 4; 4993-2007-PA, F.J. 6); siempre claro está, atendiendo al principio de razonabilidad y sin dejar de respetar los derechos fundamentales.

1. En pos de aportar nuevas teorías, de manera novedosa encontramos que, según la forma de su realización, el acto procedimental de la Notificación lo podemos clasificar en Directa e Indirecta.

Notificación Directa, cuando la comunicación se realiza ante, y con, la misma persona del administrado. Entiéndase, la Notificación con Acuse de Recibo o por Constancia Administrativa.

Una Notificación Directa será aquella en que el contribuyente (o sujeto a notificar) la recibe en forma personal y confirma su recepción sin margen de duda alguna, por ser un hecho directo (Camus Graham, 2007).

Notificación Indirecta, cuando la comunicación se realiza por medio de una vía que asegure el conocimiento del administrado. Entiéndase, Medios Electrónicos, Publicación y Cedulón.

Nuevamente Camus señala que, toda otra forma de notificación podría considerarse como Derivada, pero validada por disposición expresa de la ley. Siguiendo con la pregunta, la negativa a la recepción será una Notificación Derivada, pero legal. La realizada por correo electrónico y cuya entrega queda confirmada, no la consideraremos Derivada.

Queda claro que, en ambas clasificaciones, la notificación llega a ser totalmente eficaz.

2. Principios aplicables al acto procedimental de la Notificación.

Principio	Fundamento
Comunicación	Dar por seguro de que la decisión administrativa llegue a todos los administrados, sea con efectos personales o generales.
Economía	Respetar la economía procesal y la sencillez, tanto para los actos de la diligencia misma (medios utilizados y costos) como para la carga de la prueba.
Solemnidad	Cumplir estrictamente los requisitos legales para su correcto diligenciamiento.
Publicidad	Respetar la transparencia de su trámite, hacia y para, la sociedad.
Seguridad Jurídica	(Predictibilidad) Asegurar de que las reglas del trámite de la notificación se conozcan antes de iniciarse éste.

3. Sobre las Formas de Notificación.

Literal a) Por correo certificado o por mensajero

Se entiende que la notificación con certificación de la negativa a la recepción es realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier otra persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechaza la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporcione sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo del rechazo alegado.

Al final se rescata la idea de que el acto de la notificación y/o la negativa de la recepción a la misma, no puede ni debe entenderse con una persona menor de edad, lo que queda corroborado con el criterio del Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia tal como señala la Resolución n.º 7316-4-2005 de fecha 30 de noviembre de 2005, en que tal procedimiento de notificación no se ajusta a lo establecido en el artículo 104 del Código Tributario.

Literal b) Sistemas de comunicación electrónicos

Se entiende que dentro de esas condiciones a reglamentar se debe considerar, el cómo, los deudores tributarios fijarán un correo electrónico ante la Administración Tributaria para efecto de la notificación por este medio, sea en forma general o ante un procedimiento específico.

De lo que puede deducirse que, si la Administración Tributaria envía un correo a una dirección no señalada por el contribuyente como tal, esta notificación carecería de efectos jurídicos en un primer plano.

Cabe agregar que a esta forma de notificación le resulta aplicable el Principio de Equivalencia Funcional, por el cual los actos jurídicos realizados por medios electrónicos que cumplan con las disposiciones legales vigentes poseen la misma validez y eficacia jurídica que los actos realizados por medios convencionales, pudiéndolos sustituir para todos los efectos legales.

De conformidad con lo establecido en la Ley de Firmas y Certificados Digitales y su Reglamento, los documentos firmados digitalmente pueden ser presentados y admitidos como prueba en toda clase de procesos judiciales y procedimientos administrativos (Directiva SAT n.º 001-006-00000030 aprobada mediante Resolución Jefatural n.º 001-004-00004537).

Literal c) Constancia administrativa

Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.

Este artículo, imperceptiblemente, ha sufrido varias modificaciones con el correr del tiempo.

Cuando antes establecía que cuando el deudor tributario tenga la condición de no hallado o de no habido, la notificación por constancia administrativa de los requerimientos de subsanación regulados en los artículos 23, 140 y 146 podía efectuarse con la persona que se constituyera ante la Administración Tributaria para realizar el referido trámite; se observa que estaba mal ubicada en este numeral, por lo cual se le pasó al literal e) correspondiente a la figura de los no habidos.

Asimismo, antes del Decreto Legislativo n.º 953, el Código Tributario sobre la base de una redacción más sencilla señalaba que esta notificación podía ser: "por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercara a las oficinas de la Administración Tributaria"; y actualmente se exige que debe estar presente en las oficinas administrativas tributarias, respondiendo a una redacción más precisa.

Es decir, si por esas casualidades de la vida, una oficina de la Administración Tributaria se instalara cerca de un domicilio fiscal, se podría notificar al representante cuando salga a tomar su taxi. En cambio, ahora se necesita que el representante se encuentre dentro de las instalaciones de la Administración Tributaria, y no interesa que solo haya ido a averiguar sobre su cobranza coactiva, ya que las demás áreas operativas se podrían acercar a notificarle lo pendiente. Resulta claro entender que, en el caso planteado, el Ejecutor Coactivo se encargará de avisar a dichas áreas.

Sobre los datos que debe contener el acuse de la notificación por constancia administrativa, se señala que como mínimo, deben constar los nombres, n. de RUC, n. del documento, nombre del que recibe y fecha, además, señalar expresamente que se utilizó esta forma de notificación, bajo riesgo de nulidad.

Vale precisar que se puede referir a notificar tanto a la persona natural directamente, como a una persona jurídica, pero en la figura del representante legal como a un apoderado. Por tanto, debe ser una persona que se encuentre registrado en la Ficha RUC como representante, sea gerente, contador, director u otro; siempre y cuando se encuentre registrado. Pero puede tratarse también de una persona que tiene poder de representación de la empresa, que se haya acercado para realizar un trámite específico, pero como la norma no distingue, sí se le podría notificar cualquier acto administrativo tributario pendiente.

En ese sentido, apoderado es la persona que ostenta un mandato o poder para representar a alguien; y, este puede ser representación de tipo general o para un tema específico; pero como la norma no diferencia, no hay razón para hacerlo.

Literal d) Página web

Este tipo de notificación solo va para los casos de resolución de recuperación onerosa o resoluciones de cobranza dudosa, así como para los sujetos que no cuenten con número de RUC e incluso para notificar actas que resulten de un control tributario.

De igual manera se desprende que esta forma de notificación puede realizarse de manera individual o grupal; además, entiéndase que estamos hablando de sujetos habidos, así como intervenidos pero no identificados.

Mencionamos como ejemplo, el caso de operativos realizados en carreteras donde se intervienen camiones que transportan informalmente pollos, frutas u otras mercaderías, levantándose las correspondientes actas de comiso, pero por no contar con datos del domicilio fiscal de los propietarios ameritan publicarse.

Literal e) No habidos y no domiciliados

Para realizar esta forma de notificación se tiene este literal específico. Necesariamente cuando se trata de no habidos o no domiciliados se deberá respetar estos trámites, el cual no precisa que esté redactado en forma de prelación, por tanto, la Administración Tributaria puede recurrir indistintamente a cualquiera de ellos.

1. Mediante acuse de recibo, entregado de manera personal al deudor tributario, al representante legal o apoderado, o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, según corresponda, en el lugar en que se los ubique. Tratándose de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada con el representante legal en el lugar en que se le ubique, con el encargado o con algún dependiente de cualquier establecimiento del deudor tributario o con certificación de la negativa a la recepción, efectuada por el encargado de la diligencia.
2. Mediante la publicación en la página web de la SUNAT o, en el Diario Oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.
3. Por las formas establecidas en los incisos b) medio electrónico, c) constancia administrativa y f) cedulón del presente Artículo. En caso de que, los actos a notificar sean los requerimientos de subsanación regulados en los artículos 23, 140 y 146, cuando se emplee la forma de notificación a que se refiere el inciso c), esta podrá efectuarse con la persona que se constituya ante la SUNAT para realizar el referido trámite, lo cual responde a una idea de economía procesal, celeridad y oportunidad.

Es una muestra más de que la modernidad está llegando a los procedimientos tributarios del país. Definitivamente la Administración Tributaria se pone a tono con la corriente globalizada de utilizar las vías electrónicas para gestionar, que es algo positivo que se repite a lo largo del Código Tributario.

Cuando se trata de notificar actos administrativos que son comunes a un mismo grupo de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, es propio por economía procesal, realizar un solo acto procedimental de notificación; y más aún, está justificado cuando se trata de no habidos.

Es de entender, que para aplicar este literal, el contribuyente debe estar en condición de no habido al cual le vas a notificar la formalización como tal (no habido), o en todo caso, vas a notificar actos administrativos tributarios a contribuyentes que no los puedes hallar.

Por ejemplo, la misma resolución de declaración de no habido, actas de inventario físico por comiso de bienes, extinción de sanciones por ser no transmisibles, dar de baja la inscripción en el Registro para el Control de Bienes Fiscalizados, contribuyentes excluidos del Régimen de Buenos Contribuyentes, etc.

Se recuerda de las clases de Morón Urbina que, la publicación de las actuaciones de la Administración, pueden darse en dos casos:

- Por la imposibilidad de practicar una notificación personal (publicación sustitutiva)
- Por la naturaleza de las actuaciones que se transmite (publicación en vía principal)

Pues bien, la publicación sustitutiva se refiere a los casos en que se sustituye la notificación personal por cuanto es imposible practicarla; mientras que la publicación en vía principal se refiere a aquellos actos administrativos tributarios que interesan a un número indeterminado de administrados pero que no se han apersonado al procedimiento y siempre que no se tenga domicilio conocido.

La publicación deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de Registro Único de Contribuyentes o el que haga sus veces y la numeración del documento en el que consta el acto administrativo.

Al respecto citaremos la LPA:

Artículo 23. – Régimen de publicación de actos administrativos

23.1 La publicación procederá conforme al siguiente orden:

23.1.1 En vía principal, tratándose de disposiciones de alcance general o aquellos actos administrativos que interesan a un número indeterminado de administrados no apersonados al procedimiento y sin domicilio conocido.

23.1.2 En vía subsidiaria a otras modalidades, tratándose de actos administrativos de carácter particular cuando la ley así lo exija, o la autoridad se encuentre frente a alguna de las siguientes circunstancias evidenciables e imputables al administrado:

- Cuando resulte impracticable otra modalidad de notificación preferente por ignorarse el domicilio del administrado, pese a la indagación realizada.
- Cuando se hubiese practicado infructuosamente cualquier otra modalidad, sea porque la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, sea equivocado el domicilio aportado por el administrado o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal, pese al requerimiento efectuado a través del Consulado respectivo.

23.2 La publicación de un acto debe contener los mismos elementos previstos para la notificación señalados en este capítulo; pero en el caso de publicar varios actos con elementos comunes, se podrá proceder en forma conjunta con los aspectos coincidentes, especificándose solamente lo individual de cada acto.

23.3. Excepcionalmente, se puede realizar la publicación de un acto siempre que contenga los elementos de identificación del acto administrativo y la sumilla de la parte resolutive y que se dirija al Portal Institucional de la autoridad donde se publica el acto administrativo en forma íntegra, surtiendo efectos en un plazo de 5 días contados desde la publicación. Asimismo, la administración pública, en caso sea solicitada por el administrado destinatario del acto, está obligada a entregar copia de dicho acto administrativo. La primera copia del acto administrativo es gratuita y debe ser emitida y entregada en el mismo día que es solicitada, y por razones excepcionales debidamente justificadas, en el siguiente día hábil. Mediante Decreto Supremo del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos se establecen los lineamientos para la publicación de este tipo de actos.

De otro lado, tenemos el Informe n.316–2003–SUNAT/2B0000 que a la letra señala:

1. En caso un deudor tributario no domiciliado no hubiera fijado domicilio fiscal en el territorio nacional y no hubiera designado representante

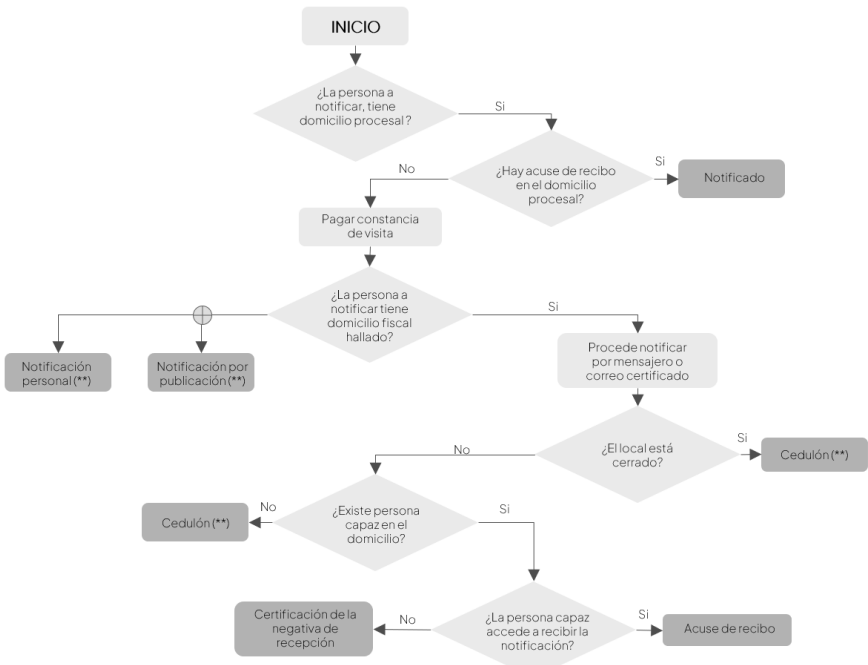
con domicilio fiscal en el país, la Administración Tributaria se encuentra facultada a notificar el requerimiento de designación de domicilio fiscal o de representante con domicilio fiscal en el país conforme al inciso e) del artículo 104° del TUO del Código Tributario, esto es, mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria y además en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

2. Si no es posible notificar al deudor tributario el requerimiento de designación de representante en el país mediante la modalidad establecida en el inciso a) del artículo 104° del TUO del Código Tributario, y siempre que se comprobase que dicho deudor tributario no reside en el domicilio fiscal declarado y no ha cambiado el mismo, habiendo la Administración Tributaria ubicado su domicilio actual, corresponderá que se aplique el inciso d) del mencionado artículo, esto es, la modalidad de notificación personal en el lugar en el que se encuentre al deudor tributario, sea en el territorio nacional o en el extranjero.

De no ser posible realizar la notificación de la designación de representante en el país conforme a lo establecido en el inciso d) del artículo 104° del TUO del Código Tributario, por causa imputable al deudor, corresponderá que se efectúe la notificación conforme a lo previsto en el inciso e) del artículo 104° del citado TUO.

3. En el caso que el deudor tributario que reside en el extranjero no hubiera cumplido con comunicar el cambio de su domicilio fiscal y, no habiendo la Administración Tributaria ubicado el nuevo domicilio, al no ser posible la notificación del requerimiento de designación de representantes con domicilio en el país mediante cualquiera de las modalidades contenidas en los incisos a), b), c) y d) del artículo 104° del TUO del Código Tributario, procederá notificar dicho acto administrativo mediante la modalidad prevista en el inciso e) del artículo 104° del citado Código.

Literal f) Cedulón



Fuente: Lara Márquez, Jaime. (2012). Tratado De Derecho Procesal Tributario.

5. Casuística

- En este tema se han presentado y se siguen presentando numerosas y diversas situaciones, entre las cuales mencionaremos algunas:
- Si el contribuyente en algún acto o documento confiesa que ha recibido la notificación, esta tendrá el mismo valor o efecto que una notificación personal.
- Si luego de haberse producido la negativa a la recepción (o se hubiera encontrado con el domicilio del contribuyente en estado Cerrado) y se procede inmediatamente a notificar vía Publicación; esta notificación devendrá en nula porque primero debió agotarse la notificación por Cedulón.
- Si dentro de un procedimiento de fiscalización o de cobranza coactiva el contribuyente cambiara de domicilio, dicho cambio no será aceptado por la Administración, porque primero debe comunicarse y solicitarse, y aún más, debe ser autorizado por la misma Administración (la que procederá solo con causa justificada). Este es un ejemplo típico de la discrecionalidad de que puede hacer uso la Administración (vencimiento del plazo del alquiler del local).
- Si dentro del procedimiento administrativo de fiscalización se realiza una notificación, y resulta que al día siguiente se presenta el contribuyente aduciendo la nulidad de la misma, por cuanto desde hace una semana atrás se ha cambiado de domicilio con causa justificada adoptada por la propia Administración en anteriores casos, resulta que dicha nulidad no ha lugar y se dará por válida la notificación, sin perjuicio de que se apruebe el cambio de domicilio para futuro.
- Si en el acuse de recibo que emite la Administración se detectan modificaciones o errores en los datos señalados, este será susceptible de nulidad.
- Si se trata de notificar a una persona que garantiza como fiador al contribuyente, la notificación no se debe realizar en el domicilio del contribuyente sino en el del propio fiador.
- Si el contribuyente ocupa el cargo de gerente en una empresa y es recepcionada la notificación debidamente en el domicilio de la empresa, (con sello, firma y fecha de recepción) esta se tendrá por bien hecha.
- Si la Administración efectuara la notificación vía publicación, sin haber cumplido con cerciorarse que su domicilio realmente estaba cerrado o desocupado, y más aún, cuando consta información sobre el centro de labores del contribuyente en autos, dicha notificación será improcedente.
- Será nula la notificación vía publicación a una persona fallecida cuyo deceso ha sido debidamente comunicado o ha sido público.
- Si en el domicilio fiscal, la notificación es recepcionada debidamente por persona distinta al contribuyente, esta será plenamente válida. Igual ocurre si lo recibe un menor de edad o el servicio de vigilancia de la empresa en un fin de semana.

El Tribunal Constitucional considera que “una de las medidas complementarias que la Administración Tributaria está obligada a tomar frente a escenarios como el que el presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI” (EXP n.º 07279-2013-PA/TC). (Explíquese que en el caso de autos, llama mucho la atención del Tribunal que la SUNAT haya insistido en notificar a la demandante en su domicilio fiscal, a pesar de que en más de una ocasión quedó certificado que ella no recibió las comunicaciones, ni tampoco se acercó ninguna de las veces tal como se le requirió; y solo recién cuando inicia el procedimiento de cobranza coactiva para exigir el cumplimiento del pago de la multa impuesta, decide incorporar como destino de la notificación la dirección domiciliaria consignada en el DNI de la demandante).

El vencimiento del plazo de quince días hábiles de emitido el acto administrativo para efecto de su notificación, no determinará la nulidad de la notificación extemporánea ni tampoco supondrá la anulabilidad o nulidad del acto administrativo materia de notificación (Informe n.º 174-2007-SUNAT/2BO000).

6. No hallado y no habido

Debemos considerar que los contribuyentes y responsables tributarios tienen el deber y la obligación de declarar y mantener actualizada la dirección de su domicilio fiscal. De realizarse cambios, estos deben comunicarse a la SUNAT al día siguiente de haberse producido el hecho; lo cual es lógico, ya que no existe razón para estar incomunicado con la Administración Tributaria y así impedir el control respectivo.

La premisa que se maneja es que la Administración Tributaria nunca puede perder el control.

Recordemos que el contribuyente y/o responsable tributario puede tener tres condiciones de domicilio:

Condición de habido:

Cuando el domicilio ha sido declarado por el obligado y confirmado por la SUNAT. Es el estado que deben tener todos los deudores tributarios. El tema del Domicilio es algo que se estudiará con detenimiento cuando se analice el artículo correspondiente.

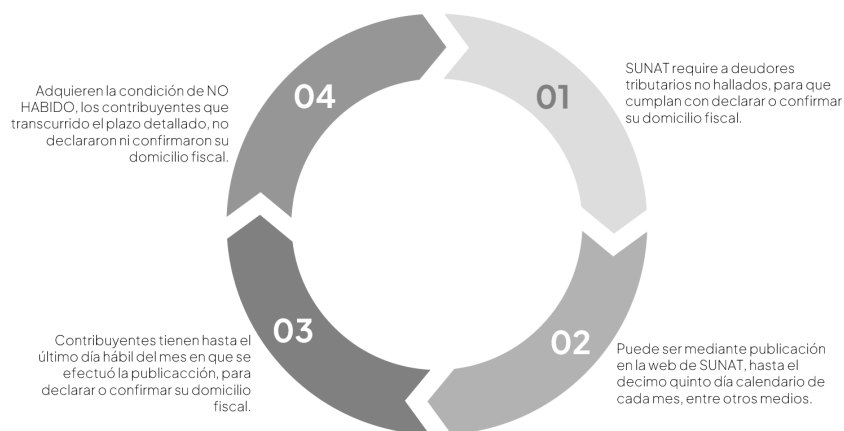
Condición de no hallado.

El domicilio fiscal del sujeto obligado puede adquirir la condición de “no hallado”, en caso la Administración Tributaria requiera notificar documentos o efectuar la verificación en el domicilio fiscal, y siempre que se den alguno de los siguientes supuestos:

- Exista una negativa de recepción de la notificación o de la constancia de verificación del domicilio fiscal.
- Conste la ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentra cerrado, o
- Cuando la dirección declarada como domicilio fiscal no exista.

Es preciso aclarar que para que se adquiera la condición de “no hallado”, en los dos primeros casos, las situaciones mencionadas deben producirse en tres oportunidades en días distintos.

Si el domicilio fiscal registrara la condición de “no hallado”, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no podrá obtener autorización de impresión de comprobantes de pago, y además se podrán utilizar las formas de notificación señaladas en el literal e) del artículo 104 del Código Tributario (notificación por publicación en página web de SUNAT o en diarios), como también, no se podrá emitir recibos por honorarios electrónicos ni notas de crédito electrónicas.



■ Condición de no habido.

Cuando la Administración Tributaria requiere a los deudores tributarios que están en condición de no hallados para que regularicen en declarar o confirmar su domicilio fiscal, y esto, bajo apercibimiento de tener que asignarle la condición de no habido.

Y como se entiende que ese sujeto no atiende, entonces la notificación será mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria hasta el décimo quinto día calendario de cada mes, entre otros medios.

Es por reglamento que los deudores tributarios requeridos tienen hasta el último día hábil del mismo mes en que se publicó, para declarar o confirmar su domicilio fiscal, entendiéndose que se adquiere la condición de "no habido" si, transcurrido dicho plazo no se cumple con declarar ni confirmar el domicilio fiscal.

Página web SUNAT.

El hecho de estar en condición de no habido produce efectos tributarios tales como suspender el plazo de la prescripción, se podrá interponer medidas cautelares previas al inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, denegar las solicitudes de fraccionamiento de pago de la deuda, se podría utilizar directamente los procedimientos de determinación de la deuda sobre base presunta y, por último, no se podrá emitir Recibos por Honorarios Electrónicos ni Notas de Crédito Electrónicas.

Referencias:

- Benavente Chorres, H. (2009). La notificación como condición de eficacia de los actos administrativos. Con especial referencia al derecho administrativo peruano. *Opinión Jurídica*, 8(15), 29–44. <https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/760>
- Cabanellas De T., G. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental*. Heliasta. <https://www.iterra.edu.mx/centro/wp-content/uploads/2019/02/88047784-Diccionario-Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres-1.pdf>
- Camus Graham, D. (2007). Los Procedimientos Administrativos Tributarios Aspectos Generales. En *Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios* (pp. 171–212). Ara Editores.
- Código Tributario. (1993, 30 de diciembre [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Iannacone Silva, F. (2002). Comentarios al Código Tributario. Grijley.
- Justicia, M. D. (2014). Guía Práctica sobre la Validez y Eficacia de los Actos Administrativos en el Ordenamiento Jurídico Peruano. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1534118/MINJUS-DGDOJ-Gu%C3%ADa-pr%C3%A1ctica-sobre-la-validez-y-eficacia-de-los-actos-administrativos.pdf?v=1609954505>
- Lara Márquez, Jaime n. (2012). Tratado de Derecho Procesal Tributario.
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Morón Urbina, J. C. (2004). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. <https://drive.google.com/file/d/1KM370Ooj4daGvq5YxycrdKR9ZblwDyn0/view?usp=sharing>
- Quintana Valtierra, J., & Rojas Yañez, J. (1988). Derecho Tributario Mexicano. Trillas. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/download/3298/3780/3786>
- Servicio de Administración Tributaria. (2020, 31 de diciembre). Resolución Jefatural n.º 001–004–00004537. Lima. <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/1918807–1>
- Soler H., O. (2005). Derecho Tributario. (4ª Ed.). La Ley. http://170.210.68.90/index.php?lvl=author_see&id=11932#
- Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria. (2003, 19 de noviembre). Informe 316–2003–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3162003.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2007, 1 de octubre). Informe n.º 174–2007–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1742007.htm>
- Tribunal Constitucional. (2002, 23 de octubre). Sentencia n.º 10086
- Tribunal Constitucional. (2017, 1 de setiembre). Expediente n.º 07279–2013–PA/TC. Arequipa. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/07279–2013–AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2017, 1 de setiembre). Sentencia n.º 07279–2013–PA/TC. Arequipa. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/07279–2013–aa>
- Tribunal Fiscal. (2005, 30 de noviembre). Resolución n.º 7316–4–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/4/2005_4_07316.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 26 de agosto). Resolución n.º 10224–7–2008. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/7/2008_7_10224.pdf
- Tribunal Supremo de España. (2008, 10 de enero). Sentencia Contencioso Administrativo n.º 3466–2002. <https://www.iberley.es/jurisprudencia/sentencia-administrativo-ts-sala-contencioso-sec-2-rec-3466-2002-10-01-2008-4233211>

Artículo 105

NOTIFICACIÓN MEDIANTE LA PÁGINA WEB Y PUBLICACIÓN

Cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá hacerse mediante la página web de la Administración Tributaria y en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad.

La publicación a que se refiere el presente numeral, en lo pertinente, deberá contener lo siguiente:

a) En la página web: el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

b) En el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad: el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda y la remisión a la página web de la Administración Tributaria.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Es necesario diferenciar la notificación por publicación establecida en el literal d) del artículo 104 con la notificación realizada al amparo del presente artículo, ya que son dos cosas totalmente distintas pero que tienden a la confusión.

Diferente es cuando se trata de notificar por página web actos administrativos que son comunes a un mismo grupo de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, lo

que se justifica por razones de economía procesal y por tanto, se tiende a realizar un solo acto procedimental de notificación; y más aún, cuanto se trata de no habidos (eso es literal d) o e) del art. 104).

Es decir, este artículo no fundamentará notificar un solo caso de recuperación onerosa o de cobranza dudosa, como tampoco notificar un solo caso de contribuyente no habido, ya que estos actos tienen su propia regulación para notificar. Este artículo se refiere cuando existen varios casos a notificar.

Por tanto, este artículo 105 se refiere a las notificaciones por página web que específicamente afecten a una generalidad de deudores tributarios de una determinada localidad o zona.

En ese sentido, detectamos cuatro condiciones que deben cumplirse para su correcta aplicación:

1. Es discrecional; solo si la Administración Tributaria lo considera pertinente,
2. Debe responder a contribuyentes de una misma zona geográfica,
3. Debe apuntar a un efecto general y no individual, y
4. Debe respetar la prelación; primero es en la página web y luego en el diario correspondiente.

Al afirmar que es discrecional, explicamos que la Administración Tributaria pretende notificar actos administrativos de manera individual, pero al percatarse de que están ubicados en la misma localidad y por tratarse del mismo acto, por economía procesal y eficacia, recurre a la publicación vía página web y vía periódico.

Con respecto a la prelación, esto se rescata de la lectura de la última línea del literal b), por cuanto señala que en la publicación del diario debe mencionarse la remisión a la página web de la Administración Tributaria; por tanto, no se puede anunciar lo que no existe.

Es el caso que, de manera especial encontramos el Decreto Supremo n.º 105-2003-EF en su artículo 5 donde se dispuso expresamente que la exclusión del Régimen de Buenos Contribuyentes se realizará mediante la notificación de la Resolución de Intendencia o de Oficina Zonal, según corresponda, al amparo del artículo 105 del Código Tributario.

Por tanto, esta notificación se refiere a actos administrativos tributarios con efectos generales que deben ser de conocimiento de contribuyentes que se encuentren ubicados en el mismo entorno, y que resultaría oneroso notificar uno por uno pudiéndose economizar con una sola notificación.

Al respecto citamos la RTF n.º 16878-4-2006, que resuelve sobre un caso en que se publicó en el diario oficial *El Peruano*, así como en el diario *La Voz de Ica*, determinada Resolución de Intendencia que excluyó a 26 contribuyentes del Régimen de Buenos Contribuyentes.

Este es un ejemplo típico de este artículo, ya que se trata de una notificación general a determinada localidad y que versa sobre exclusión del régimen de buenos contribuyentes. Además, se observa que la Administración Tributaria en aras de ser eficaz y eficiente, además de la página web, publicó en ambos diarios, siendo suficiente publicar en uno solo.

Y que nos hace recordar que, la obligación de la Administración Tributaria es notificar tanto en la página web de la Administración Tributaria como en el diario oficial *El Peruano* (si no pudiera ser en *El Peruano*, será en uno de mayor circulación de la localidad); lo que se confirma mediante la RTF n.º 04038-3-2008 cuando indica que el artículo 105 del CT establece que cuando los actos administrativos afecten a una

generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá hacerse mediante la página web de la Administración Tributaria y en el diario oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad.

Referencias

- Código Tributario. (1993, 30 de diciembre [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 105–2003–EF. (2003, 25 de julio). Modifican Normas Reglamentarias del Régimen de Buenos Contribuyentes. Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H848724>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 106

EFFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES

Las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

En el caso de las notificaciones a que se refiere el numeral 2) del primer párrafo del inciso e) del Artículo 104 éstas surtirán efectos a partir del día hábil siguiente al de la publicación en el Diario Oficial, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en uno de mayor circulación de dicha localidad, aun cuando la entrega del documento en el que conste el acto administrativo notificado que hubiera sido materia de publicación, se produzca con posterioridad.

Las notificaciones a que se refiere el artículo 105 del presente Código, así como la publicación señalada en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 104 surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de la última publicación, aun cuando la entrega del documento en que conste el acto administrativo notificado se produzca con posterioridad. Las notificaciones por publicación en la página web surtirán efectos a partir del día hábil siguiente a su incorporación en dicha página.

Por excepción, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción, entrega o depósito cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar y levantar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo con lo establecido en este Código.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Esta norma regula sobre definir el momento en que surtirá efectos el acto administrativo tributario y para ello diferencia lo que es la recepción, entrega o depósito de dicho acto a notificar.

No se lo debe confundir con las formas de notificación que tiene la Administración Tributaria y que son reguladas en el artículo 104. Esto es diferente. Aquí se observa como la notificación llega al conocimiento del obligado, ya sea porque la recibe y acepta directamente, porque la recibe pero no la acepta, o porque se gestionan casillas o buzones electrónicos. Des este modo, se puede determinar desde cuándo está sujeto al cumplimiento.

Veamos estos conceptos:

Recepción. Según el Diccionario de la lengua española, “recepción” significa Acción y efecto de recibir.

Entrega. Acción de dar o poner en manos de otro, en su poder, a su disposición una persona o una cosa, para que cuide, disponga de ella o la conduzca a donde corresponda o quiera. Recepción o recibimiento de algo (Cabanelas de Torres, 2006).

Depósito. Acción o efecto de depositar. Entrega de una cosa, para ser custodiada y devuelta. Cosa que se deposita o es depositada. Lugar donde se efectúa un depósito. Acto de colocar algo en lugar adecuado (Cabanelas de Torres, 2006).

Entonces, son tres situaciones distintas: cuando algo lo recibes conforme; luego, cuando te entregan algo a pesar de que no lo quieres recibir; y por último, cuando te dejen o depositen algo para que luego lo revises.

Lo primero responde a cuando la Administración Tributaria emplea la forma de notificación por correo certificado o por mensajero, o por constancia administrativa, es decir de manera personal con acuse de recibo, el deudor tributario recepciona o recibe físicamente la notificación del acto administrativo firmando el acuse en señal de conformidad. Dicho acto surte efectos al día hábil siguiente.

Una segunda situación será si la Administración Tributaria igualmente empleara la forma de notificación personal con acuse de recibo, pero el deudor tributario no recepciona o recibe físicamente la notificación del acto administrativo, negándose a firmar el acuse de recibo, el notificador le entregará el documento y dejará constancia de la negativa de recepción en el referido acuse de recibo, lo que le otorga legalidad al acto. Dicho acto surte efectos al día hábil siguiente.

Y, por último, en el caso de que el administrado haya señalado casilla postal o buzón electrónico u otro medio electrónico que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considera efectuada en la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. Dicho acto surte efectos al día hábil siguiente.

Efectos de la notificación

La vigencia de las notificaciones nos indica que a partir de cuándo podemos afirmar que el acto administrativo de transmisión ha sido efectuado, y en consecuencia quedamos en la posibilidad de afirmar que queda vinculado por el acto administrativo. Con ella, entra en vigencia tanto la notificación misma como la eficacia del acto que se notifica (Morón Urbina, 2004).

Determinar el momento exacto en que surte efecto la notificación, constituye de suma importancia a fin de determinar los plazos prescriptorios en favor de ambas partes de la relación jurídica tributaria, así como establecer los plazos para que una deuda tributaria contenida en acto administrativo devenga en exigible (Iannacone Silva, 2002).

En ese sentido, lo regular es que las notificaciones surtan efectos al día hábil siguiente de su realización.

En el caso de las notificaciones realizadas vía publicación en la página web de la SUNAT o en el diario correspondiente, estas surtirán efectos a partir del día hábil siguiente al de su publicación, aun cuando la entrega del documento en el que conste el acto administrativo notificado que hubiera sido materia de publicación, se produzca con posterioridad.

Como se observa, acá se refiere a una notificación indirecta en la que el obligado no toma contacto físico con el acto a notificar, aplicándose por su carácter público la presunción *iure et de iure* de que todos tienen conocimiento del contenido del acto.

El hecho de que el acto le sea entregado con posterioridad a la publicación no es un requisito indispensable para su eficacia, ya que al no señalar término o plazo alguno, no existe obligación para ello. En el caso de que el contribuyente se acerque a las oficinas de la Administración Tributaria y reclame la entrega del documento, se entenderá subsanado con la entrega a dicho momento.

Asimismo, es necesario aclarar que este tipo de notificación a los no habidos señalada en el literal e) del artículo 104° es solo para aplicación de la SUNAT.

Sobre el efecto excepcional, este artículo en su último párrafo contiene la modificación establecida según el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1523, publicado el 18/2/2022 y vigente desde el 1/3/2023, incorporando las figuras de la “entrega o depósito”. Esta modificación responde a un paquete de decretos cuyo objetivo era nivelar las normas tributarias con los avances modernos en la tecnología de la comunicación. Eso quiere decir que todo el ejercicio 2022 y hasta febrero de 2023 seguirá refiriéndose solamente a la recepción. Recién a partir de marzo de 2023 se considerará la recepción, entrega o depósito.

La lógica de esta norma se da porque hay determinados actos administrativos que por su propia naturaleza deben ser ejecutados al momento, porque caso contrario, de tener un plazo para su ejecución se perdería el factor sorpresa, e inclusive se podría desviar del objetivo de los controles, que es conocer si realmente el deudor tributario es puntual con sus obligaciones, además de arriesgar la eficacia de la medida tomada.

La idea es que las medidas tomadas por la Administración Tributaria se ejecuten sin el conocimiento de la otra parte para que así puedan llegar a efectivizarse, y poder asegurar el cumplimiento de sus fines, impidiendo que el deudor tributario pueda realizar maniobras neutralizando sus efectos. Esto es lo que se llama en derecho procesal, la *inaudita altera pars* (sin oír a la otra parte).

Esto se justifica en los fines fiscales y extrafiscales de la tributación, tanto que a través de las acciones adoptadas por la Administración Tributaria se busca, principalmente, resguardar la recaudación tributaria para así poder cumplir con la política de gasto público en bien de la sociedad.

Solo para ahondar un poco más, entendemos que los trámites de embargos o de fiscalizaciones deben realizarse *inaudita altera pars* y que este hecho no vulnera el derecho de defensa ni de contradecir, sino que solamente constituye una limitación o restricción con la finalidad de resguardar el interés social y la tutela judicial efectiva, las cuales estarían por encima.

Imaginemos que el ejecutor coactivo se apersona al domicilio fiscal para trabar un embargo en forma de depósito con extracción de bienes, y si “surtiera efectos en día distinto”, corre el riesgo de que cuando regrese al domicilio fiscal para extraer los bienes ya no encontrará nada.

O peor aún, en el caso hipotético de que llegue el auditor de fiscalización al domicilio fiscal para notificar una toma de inventarios un día viernes, y si tuviera que regresar el lunes para llevarla a cabo, se correría el riesgo de que el almacén sea manipulado.

Este párrafo debe concordarse con el artículo 62 del Código Tributario, por cuanto existen otras intervenciones administrativas que requieren de una inmediatez en su actuación, tales como las contempladas en su numeral 5, al efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.

Igualmente, en el numeral 8 del referido artículo 62, encontramos esa inmediatez al practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte; salvo en el caso de aquella que se realiza de forma remota, supuesto en el cual su ejecución puede ser programada.

Este tratamiento excepcional en sus efectos también se da en los demás actos que se realicen de forma inmediata de acuerdo con lo establecido en el Código, tales como es el caso de la interrupción de la prescripción, que tal como lo señala el mismo Código, surte efectos en el acto de la notificación. Citamos:

Artículo 45

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:
 - c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:
 - a) Por la notificación de la orden de pago.
 - e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
 - f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:
 - a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe:
 - b) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.

Referencias:

- Cabanelas De Torres, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. (18ª. Ed.). Heliasta. <https://www.terra.edu.mx/centro/wp-content/uploads/2019/02/88047784-Diccionario-Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres-1.pdf>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Legislativo n.º 1523, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1304993>
- Iannacone Silva, F. (2002). *Comentarios al Código Tributario*. Grijley.
- Morón Urbina, J. C. (2004). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica.

Artículo 107

REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN

Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación.

Tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Todo acto administrativo desde su emisión se presume válido, salvo que su nulidad sea declarada por la autoridad administrativa competente.

Resulta importante señalar que la LPAG ha desarrollado los conceptos validez y eficacia de los actos administrativos precisando además sus diferencias. En ese sentido, denomina la validez del acto remitiéndonos directamente a la conformidad del mismo con el ordenamiento jurídico; asimismo, define a la eficacia como el momento a partir del cual el acto administrativo produce sus efectos. Debemos precisar, conforme lo advierte la doctrina, que los conceptos de validez y eficacia desarrollados en la LPAG no necesariamente coinciden con lo consagrado en el Código Civil por lo que el estudio y análisis dogmático de su régimen jurídico, debe realizarse exclusivamente desde la perspectiva de la regulación del Derecho Administrativo. (Danós Ordóñez, citado por Ministerio de Justicia, 2014, p. 15).

Es decir, la eficacia constituye un estadio del acto administrativo que luego de ser elaborado y emitido surte jurídicamente los efectos para los cuales fue creado; por el contrario, es clara la cita al señalar que la validez supone que el acto cumpla con los requisitos que la norma general establece para su apego al ordenamiento. (Ministerio de Justicia, 2014)

Por eso hablar de validez, es lo que se conoce como la presunción de legitimidad, propio de la Administración Pública, donde según Lisa, citado por Tirado, para algunos, la presunción de legitimidad de los actos administrativos radica en la presunción de validez que acompaña a todos los actos estatales, con lo que toda ley se considera constitucional, toda sentencia se considera válida y todo acto administrativo se presume legítimo, lo que es así “porque tanto la ley, como la sentencia o el acto constituyen una expresión del poder soberano del estado” (Tirado, 2015).

Donde encontramos que esa potestad soberana del Estado se puede manifestar en el acto administrativo en diversos momentos, sea desde que se repunte existente, válido como hasta antes o después de su notificación (eficaz); así como en diversas formas, sea revocándolo, modificándolo o sustituyéndolo; siendo que, en el presente comentario nos dedicaremos al “antes de su notificación”.

Revocación según Cabanelas de Torres (2006), viene del latín *revocatio*, nuevo llamamiento. Dejar sin efecto una decisión. Anulación, sustitución de una orden o fallo por autoridad superior. Acto con el cual el otorgante dispone en contra del anterior. Retracción eficaz. Derogación.

Para el Diccionario de la Real Academia Española, modificar significa transformar o cambiar algo mudando alguna de sus características.

Igualmente, Cabanelas define sustitución (o substitución) como colocación de una persona en un lugar, derecho u obligación de otra. Situación de una cosa en donde otra estaba. Reemplazo. Relevo.

Este artículo se refiere a los actos administrativos tributarios antes de que surtan efectos, es decir, estamos en el ámbito de la validez del acto antes de que se conviertan en eficaces.

Es el caso que, la Administración Tributaria de manera interna prepara, redacta, emite, corrige, genera, enumera, imprime, revisa, firma y encarga la notificación de los actos administrativos tributarios; y en esa idea, resulta importante diferenciar el momento en que el acto administrativo se convierte en un acto válido y deja de ser un mero proyecto o borrador.

Es decir, para que se pueda aplicar el presente artículo ese acto administrativo tributario debe existir como un documento válido, y es ahí donde se detecta que no debe notificarse.

A mayor abundamiento, Villanueva (2005) dice que:

No se trata de un supuesto de ineficacia negocial, puesto que el acto administrativo no notificado no ha surtido aún ningún efecto legal, por lo que no cabe ninguna modificación de los efectos jurídicos que produce el acto administrativo.

A nuestro modo de ver técnicamente este precepto alude a la facultad del órgano administrativo de reconfigurar el contenido del acto administrativo, sea modificando alguno de sus elementos de validez (competencia, objeto o contenido, finalidad, motivación y procedimiento regular) o de forma, de modo tal que las declaraciones de voluntad, de conocimiento o de juicio adoptan un nuevo contenido (sustitución) o se modifica parcialmente el anterior (modificación) o simplemente se deja sin efecto el acto administrativo (revocación). (Villanueva Gutiérrez, 2005).

Por tanto, entendemos que revocar es eliminar el acto administrativo antes de su notificación. Pongamos el caso de que la resolución de intendencia ya se generó e inclusive ya se enumeró, pero resulta que el auditor se percata que no corresponde emitirla.

Un ejemplo sería cuando el auditor de reclamaciones ha generado en el sistema informático una resolución de intendencia declarando fundada la reclamación, cuando todavía está en etapa de admisibilidad y no le correspondía manifestarse sobre el fondo, debiendo revocar dicha acción en el sistema de control que lleva la Administración.

En la modificación, podemos referirnos a una resolución de intendencia pero que en este caso se mantiene, cambiando solamente algún detalle de su contenido antes de que se notifique. Es claro entender que, si ya se generó el número del documento, este se mantendrá.

Si bien ese detalle de su contenido que debe modificarse puede ser sobre sus requisitos de validez (competencia, objeto o contenido, finalidad, motivación o procedimiento regular), también puede ser sobre su formalidad.

Al respecto Morón sostiene que los requisitos formales de todo acto administrativo son la fecha y lugar de emisión, el órgano que lo emite, el nombre y la firma (no el sello) de quien lo emite. Adicionalmente, debe considerarse que el original del acto ha de contar con la firma autógrafa del funcionario en caracteres legibles, con el nombre completo y claro (Morón Urbina, 2004).

Por ejemplo, si bien la Administración Tributaria ya preparó y generó el requerimiento de información dentro de la fiscalización, el domicilio consignado no es el correcto, por tanto, se procedería a modificarlo, para poder continuar con su trámite de notificación.

En lo que corresponde a la sustitución, es eliminar el acto administrativo antes de su notificación y preparar uno nuevo. Pongamos el caso de que la resolución de intendencia ya se generó e inclusive ya se enumeró, pero resulta que el auditor se percató de que no corresponde y, por lo tanto, deberá generarse una nueva resolución de intendencia adecuada a lo que corresponde y con una numeración distinta; y recién proceder a notificarla.

Un ejemplo sería cuando el ejecutor coactivo ha generado una resolución de ejecución correspondiente a trabar un embargo en forma de depósito sin extracción y le correspondía trabar un embargo en forma de intervención, debiendo revocar dicha acción en el sistema de control que lleva la Administración.

El artículo en comento hace una diferencia entre el trato que le pueda corresponder a la SUNAT y el que le pueda corresponder a otras administraciones tributarias.

En el caso de SUNAT precisa que las mismas áreas generadoras lo pueden revocar, sustituir o modificar; por tanto, en una interpretación contrario sensu, en las otras Administraciones Tributarias esto no es así, donde deberán recurrir a otra área de la propia Administración.

Analizando la legislación española encontramos un tratamiento diferente, cuando el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que: "Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten".

Al respecto, señala Cano que, un primer aspecto, previo a todos los demás, es el momento en que el acto es dictado por la Administración, momento a partir del cual el acto adquiere existencia (jurídica). A partir de ese momento, el acto se presume válido o conforme con derecho (aunque puede realmente no serlo), debe ser acatado por todos y produce efectos jurídicos (aunque puede no producirlos para sus destinatarios, por ejemplo, si está sometido a una condición suspensiva o es precisa su notificación). A ese primer aspecto, esto es, al simple hecho de que

el acto haya sido dictado por la Administración, se le puede denominar existencia. Puede afirmarse, en cierto modo, que la existencia del acto no es propiamente un predicado, pues el existir algo no es una cualidad de nada, sino el presupuesto o condición previa de todas las cualidades de ese algo (de su eficacia, de su validez, de su ejecutividad, etc.) (Cano Campos, 2020).

Por Argentina, tenemos la Ley 19.549, Ley de Procedimiento Administrativo, con respecto a la eficacia del acto, que en su artículo 11 señala:

Para que el efecto administrativo de alcance particular adquiera eficacia debe ser objeto de notificación al interesado y el de alcance general, de publicación. Los administrados podrán antes, no obstante, pedir el cumplimiento de esos actos si no resultaren perjuicios para el derecho de terceros.

Referencias:

- Cabanelas De Torres, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. (18ª. Ed.). Heliasta. <https://www.iterra.edu.mx/centro/wp-content/uploads/2019/02/88047784-Diccionario-Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres-1.pdf>
- Cano Campos, T. (2020). La presunción de validez de los actos administrativos, En Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Nueva Época, 6–28. <https://doi.org/10.24965/realia.i14.10851>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley 19.549, Ley de Procedimiento Administrativo. (1972, 3 de abril). Argentina. <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/22363/norma.htm>
- Ley 39/2015, Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (2016, 1 de octubre). Madrid. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2014). Guía Práctica sobre la Validez y Eficacia de los Actos Administrativos en el Ordenamiento Jurídico Peruano. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1534118/MINJUS-DGDOJ-Gu%C3%ADa-pr%C3%A1ctica-sobre-la-validez-y-eficacia-de-los-actos-administrativos.pdf?v=1609954505>
- Morón Urbina, J. C. (2004). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. <https://drive.google.com/file/d/1KM37O0oj4daGvq5YxycrdKR9ZbLwDyn0/view?usp=sharing>
- Villanueva Gutiérrez, W. (2005). Código Tributario: Doctrina Y Comentarios. Instituto de Investigación el Pacífico.

Artículo 108

REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN

Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178°, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario;
2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.
3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Comentario

Teniendo ya las definiciones de revocación, modificación y sustitución del acto administrativo tributario contempladas en el comentario del artículo anterior, nos vamos a enfocar en el momento “después de su notificación”, agregando ahora una definición de complementación del acto.

Según el diccionario de la Real Academia Española (2023), complementar es cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta. Integridad, perfección o plenitud a que llega algo. Segmento sintáctico que depende de otro y completa su significación.

Este precepto contiene propiamente la revocación de los actos administrativos tributarios, aunque aluda a varias posibilidades de reconfigurar *ex nunc*¹ sus efectos jurídicos (modificación, sustitución o complementación). Se entiende que la modificación opera cuando el acto administrativo posterior modifique parcialmente el contenido del acto anterior, la sustitución cuando el acto posterior sustituye íntegramente al anterior y la complementación cuando se subsane las omisiones del acto administrativo anterior (Villanueva Gutiérrez, 2005).

Entonces para alterar un acto administrativo tributario, posterior a su notificación, cuando ya adquirió eficacia en sus efectos, se necesitaría de una circunstancia de carácter excepcional para no atentar contra la seguridad jurídica ni perjudicar la garantía de justicia. Al fin y al cabo, existe una confianza por parte de la comunidad, basado en el interés social, en que la Administración Tributaria tomará la mejor decisión, y por tanto, el Estado debe resguardar que esta no pueda ser alterada por cuestiones antojadizas, antitécnicas o ilegales.

Un acto administrativo tributario es irrevisible, tanto en sustancia como en forma, por ello el afán garantista de la administración de justicia, para lo cual, en estricto, se necesitaría de una resolución judicial para poder alterarla. Es cierto que nuestro sistema administrativo permite la aplicación del Principio de Autotutela Administrativa, pero por ser de carácter especial y no general, es que la alteración debe responder a circunstancias expresamente señaladas en la ley o por decisión judicial.

A fin de proteger la seguridad jurídica de los deudores tributarios, el acto correspondiente a una declaración administrativa debe ser de carácter definitivo y por lo cual la reapertura de los actos solo debe ser la excepción, cuando exista un claro indicio de irregularidad.

En ese sentido, es una muestra clara de la aplicación del Principio de Irrevisibilidad en materia de actos administrativos tributarios, ya que al ser de naturaleza inalterable es necesario señalar sus excepciones, y justamente este artículo 108, señala taxativamente las excepciones a dicha regla.

Refuerza la idea cuando se habla de actos administrativos de determinación de deudas, que Solo podrá complementar su determinación cuando se produzca alguna de las causales previstas en el artículo 108 del Código Tributario, o deba emitir una nueva resolución de determinación porque incurrió en nulidad al efectuar la determinación que debió ser única, integral y definitiva (Hernández Berenguel, 2009).

Con respecto a las resoluciones complementarias mencionamos el Informe n.º 290-2005-SUNAT/2B0000, señala que, conforme a lo establecido en el artículo 76 del TUO del Código Tributario, la Resolución de Determinación es el acto por el cual

¹ Exnunc: efectos desde ahora, irretroactivo; Ex tunc: efectos desde entonces, retroactivo.

la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Asimismo, tal como fluye de lo dispuesto en el artículo 62 del TUO del Código Tributario, al regular la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria no se ha establecido limitación alguna con respecto a practicar una nueva verificación o fiscalización respecto a períodos y tributos revisados anteriormente.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, para efecto de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos administrativos luego de haber notificado dichos actos, debe estarse a lo establecido en el artículo 108 del TUO del Código Tributario, el cual señala los casos en que, después de la notificación, la Administración Tributaria podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos.

Como se aprecia de lo antes glosado, la SUNAT se encuentra facultada a revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos administrativos luego de haber efectuado su notificación, debiendo, para tal efecto, tener en cuenta lo establecido en el artículo 108 del TUO del Código Tributario, el cual indica los casos en que después de la notificación, la Administración Tributaria podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos.

En tal sentido, teniendo en cuenta que la notificación de una Resolución de Determinación interrumpe la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, iniciándose a partir del día siguiente un nuevo plazo de prescripción, y que, además, según se ha señalado en el presente informe, la Administración Tributaria se encuentra facultada a emitir Resoluciones de Determinación complementarias, dichos valores podrán ser notificados durante el nuevo plazo de prescripción.

Analicemos los numerales uno por uno:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario.

Al respecto, veamos lo que dice el numeral 1 del artículo 178:

Artículo 178. – INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Este artículo 178 establece las diversas modalidades constitutivas de infracciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias; constituyen infracciones tributarias conocidas como infracciones materiales o sustanciales conociéndoselas como infracciones graves, ya que se refieren al pago de tributos, existiendo un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública.

Esta figura responde a cuando, dentro de la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria, se detecta que el contribuyente declaró mal, sea por ocultar ingresos, aplicar mal las tasas impositivas, declarar cifras o datos falsos que estén relacionados con la determinación a favor o en contra de la obligación tributaria, y que podrían constituir un indicio de delito tributario.

Esta infracción presenta a priori un posible indicio de comisión de delito tributario por el tipo de conducta realizada, en la cual hay una finalidad de determinar la existencia de un actuar doloso.

Igual que las infracciones formales señaladas en los artículos 173 al 177, el 178 es un ilícito tributario formal, pero por tener relación directa con la determinación del tributo, a favor o en contra, ya sea que oculte un hecho imponible o un valor, o falsee datos, impidiendo así el control administrativo o el cumplimiento sustancial de la obligación tributaria, se convierte así en un ilícito tributario formal – sustancial, y además en un posible delito tributario.

Al respecto, García Rada menciona que existen tres clases de infracciones:

Infracciones Simples	inobservancia de un mero deber formal
Infracciones de Omisión	intención de engañar a la Administración Tributaria con perjuicio del Fisco
Infracciones de Defraudación	constituyen agravantes del anterior (resistencia, reincidencia).

Siendo el artículo 178 una infracción de Omisión – Defraudación que reviste gravedad, porque tiende a ocultar a la Administración Tributaria, total o parcialmente, las bases de liquidación tributaria.

Esta gravedad es la que justificaría el hecho de revisar un acto administrativo tributario por cuanto hay indicios de un posible delito tributario; lo que quiere decir que, producto de un engaño, se ha emitido un acto que en condiciones normales no se hubiera emitido; y eso es lo que amerita la revisión del acto.

Así, tales infracciones se configuran en aquellos casos en los cuales, por ejemplo, los contribuyentes, habiendo declarado equivocadamente, presentan una declaración rectificatoria que origina un tributo omitido o disminuye su crédito, o cuando producto de una verificación o fiscalización por parte de la Administración Tributaria, esta determina diferencias u observaciones a la determinación del tributo o saldo autoliquidado por el contribuyente (Nima Nima et al., 2013).

Podemos agregar que para que se configure la infracción deben concurrir dos elementos:

Primero, que se declare información que no es conforme con la realidad, es decir, algún dato falso.

Y segundo, que la declaración determine una obligación menor o un mayor saldo, crédito, o pérdida a favor.

Bien señala el Informe n.º 303-2002-SUNAT/K000000, por el cual, si un contribuyente declara saldo a favor en su declaración jurada y, como consecuencia de una fiscalización, la Administración Tributaria determina tributo a pagar, habrá incurrido en las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del TUO del Código Tributario.

También es de mencionar la RTF n.º 1054-1-2005, que resuelve que el hecho de presentar declaraciones rectificatorias en las que se declaren cifras falsas que influyan en la determinación de la obligación tributaria e impliquen una disminución indebida del impuesto resultante, configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del citado Código Tributario.

En ese caso, conforme a la RTF n.º 196-1-98, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, acredita la comisión de la infracción de declarar cifras falsas con la declaración original.

Caso similar es cuando producto de una fiscalización se notifican reparos al contribuyente, y este procede a rectificarlos. Según criterio establecido en varias resoluciones, como la n.º 3108-1-2004 o n.º 3778-1-2005, al haberse presentado declaraciones rectificatorias sobre la base de los reparos formulados por la Administración, el contribuyente no solo los aceptó, sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con los montos que le fueron señalados, realizando un acto voluntario formal.

Igual ocurre en el caso de la connivencia, donde se entiende que ha habido un acuerdo o una complicidad entre el auditor y el contribuyente para efectos de engañar al fisco, lo que a todas luces es ilegal.

La idea es que un acto administrativo tributario no puede considerarse como tal si es producto de un acto engañoso e ilegal.

Esto, no perjudica el hecho de que la Administración Tributaria, en caso se acredite la existencia de un acto de corrupción en virtud del cual se hubieran dado por cumplidos los requisitos de determinado acto administrativo tributario, desconozca los efectos del mismo teniendo en cuenta que no se reúnen los requisitos para su aplicación.

Y más aún, sin perjuicio de proseguir con las acciones administrativas, civiles y penales a que hubiera lugar contra los sujetos involucrados incluyendo al funcionario público.

Cabe destacar que, tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Sostiene al respecto Hernández Berengel (2009), que:

Sí se justifica claramente que constituya una causal de determinación suplementaria el hecho que se pruebe que al determinar la obligación hubo connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, conforme lo señala la segunda parte del numeral 1 del artículo 108 del Código Tributario.

1. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

“La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda”. (cuarto párrafo del artículo 178).

Que según se desprende de dicho numeral la Administración Tributaria se encuentra facultada excepcionalmente a revocar, modificar, sustituir o complementar sus propios actos, luego de notificados estos, cuando ocurra algunos de estos supuestos: i) existan circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia, los que se encuentran regulados mediante la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT, o, ii) se detecten errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

Al respecto, nos referimos a la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT por la cual se faculta a la Administración a señalar los casos en que existan errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como a dictar el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar los mismos; para lo cual implementa el Formulario 194 como un mecanismo que permita a los deudores tributarios comunicar la existencia de dichos casos.

Citamos textualmente la mencionada Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT:

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá:

1. Revocar, modificar, sustituir o complementar las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa con posterioridad a su notificación, cuando:
 - a) Los pagos efectuados por el deudor tributario hubieran sido imputados equivocadamente por la Administración Tributaria;
 - b) Existan pagos totales o parciales de la deuda tributaria realizados hasta el día anterior a aquél en que se efectúe la notificación de las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa que contienen dicha deuda;
 - c) Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa hubieran sido notificadas sin considerar que la totalidad o parte de la deuda tributaria ha sido materia de un aplazamiento y/o fraccionamiento aprobado mediante Resolución;
 - d) Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa se hubieran emitido en función a errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras por la Administración Tributaria;
 - e) Se presenten los siguientes casos de duplicidad en la emisión de los documentos:
 - Tratándose de Resoluciones de Multa, éstas correspondan a las misma infracción y período tributario, y coincidan en el monto de la sanción, sin considerar intereses.
 - Tratándose de Ordenes de Pago, éstas correspondan al mismo tributo y período tributario, provengan de la misma Declaración y coincidan en el monto del tributo.
 - f) Exista una Declaración Sustitutoria o una Rectificatoria que hubiera determinado una mayor obligación, respecto a la deuda tributaria contenida en la Orden de Pago, Resolución de Determinación o Resolución de Multa;
 - g) Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa hubieran sido notificadas sin considerar que la deuda tributaria que contienen ha sido corregida como consecuencia de una Solicitud de Modificación de Datos, aceptada por la SUNAT conforme a lo establecido en la Resolución de Superintendencia que aprueba el citado procedimiento;

- h) Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa hubieran sido notificadas sin considerar que la deuda tributaria que contienen ha sido corregida como consecuencia de la modificación del coeficiente o porcentaje de los pagos a cuenta correspondientes al Impuesto a la Renta, o de la comunicación de la suspensión de los mismos con arreglo a las normas que regulan dicho procedimiento.
 - i) Exista una Declaración Rectificatoria que hubiera determinado una obligación menor respecto a la deuda tributaria contenida en una Orden de Pago y, de ser el caso, en una Resolución de Multa vinculada siempre que la aludida declaración hubiera surtido efectos conforme a lo señalado en el artículo 88° del Código Tributario.
2. Revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, con posterioridad a la notificación de las Resoluciones de Intendencia o Resoluciones de Oficina Zonal, cuando:
- a) Se hubieran aplicado Notas de Crédito Negociables para la cancelación de la deuda tributaria, sin considerar los pagos realizados respecto de dichas deudas a la fecha de emisión de las Resoluciones que aprueban la emisión de las Notas de Crédito Negociables.
 - b) Se presente alguna de las causales señaladas en el numeral 1 del presente artículo, con excepción del literal e).

Artículo 2.- Los deudores tributarios podrán interponer el medio impugnatorio que corresponda, en caso de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de los actos de la Administración no contemplados en el artículo anterior.

Artículo 3.- Los deudores tributarios deberán presentar el Formulario n.º 194- Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, con la finalidad de comunicar la existencia de alguna de las causales detalladas en el Artículo 1 de la presente Resolución, así como las causales de anulabilidad a las que se refiere el último párrafo del Artículo 109 del Código Tributario.

Artículo 4.- Apruébase el Formulario n.º 194 - Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos que se anexa a la presente Resolución; el mismo que será distribuido gratuitamente en todas las dependencias de la SUNAT, debiéndose presentar en las dependencias que correspondan.

Artículo 5.- La presente Resolución entrará en vigencia el día 1 de febrero de 1997.

En esa línea de estudio mencionamos la RTF n.º 1743-3-2005, resolución de observancia obligatoria, que señala lo siguiente:

El formulario 194 Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos, regulado por la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT, es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración procederá el recurso de apelación respectivo. El carácter de especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicables los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 137° del Código Tributario excepto el del plazo.

En el caso que lo solicitado por el administrado mediante la comunicación contenida en el Formulario n.º 194 no se encuentre dentro de los supuestos de la mencionada resolución, procede que la Administración Tributaria le otorgue a dicha comunicación el trámite de recurso de reclamación, en aplicación del artículo 213 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, considerando como fecha de presentación del recurso, la que conste como tal en el Formulario n.º 194.

Tenemos las RTF n.os 1413-5-2009, 1271-Q-2014 y otras, que indican que en caso de que el contribuyente presente un Formulario 194 por haber presentado declaración rectificatoria a igual monto, lo cual no es un supuesto establecido en la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT, procede que se le otorgue trámite de reclamación.

Igual ocurre, en caso de que el contribuyente mediante Formulario 194 solicita que se deje sin efecto la orden de pago, o resolución de multa, por determinado impuesto, por haberse dado de baja el tributo, pero por no encontrarse dentro de los supuestos establecidos en la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT, resulta correcto que se le otorgue el trámite de un recurso de reclamación. (RTF n.º 1567-11-2020).

Similar caso se produce cuando el contribuyente mediante Formulario 194 solicita que se deje sin efecto una resolución de multa, emitida por no presentar la declaración mensual, aduciendo que había dado de baja su RUC, lo cual no es un supuesto establecido en la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT, por lo cual procede que se le otorgue trámite de reclamación (RTF n.º 10567-5-2013, 16985-10-2012).

De otro lado, resulta interesante referirnos a una consulta sobre si una resolución que resuelve una reclamación emitida por la Administración Aduanera sin tomar en cuenta la normatividad vigente específica, puede ser declarada nula por la propia administración dos años después de su emisión o debe ser revocada.

Al respecto, SUNAT mediante el Informe n.º 176-2013-SUNAT/4B4000 se concluyó que para efectos de la declaración de nulidad de oficio de un acto dictado por la Administración Tributaria que está siendo objeto de un recurso impugnativo resultará aplicable lo dispuesto por el artículo 110 del Código Tributario; sin embargo, en aquellos supuestos en los que el acto haya quedado consentido o firme, resultará aplicable supletoriamente el plazo límite de un (01) año señalado en el numeral 202.3 del artículo 202 de la LPAG, por lo que vencido el mencionado plazo, su nulidad sólo podrá ser demandada ante el Poder Judicial a través del Proceso Contencioso Administrativo conforme a lo dispuesto en el numeral 202.4 del mismo artículo.

Con respecto a presentar el Formulario 194 cuando las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa cuando se hubieran emitido en función a errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras por la Administración Tributaria, señalado en el literal d) de la RS n.º 002-97-SUNAT, se debe precisar en qué consisten dichos errores.

Pues bien, al respecto, la RTF n.º 2150-4-2021, que es de observancia obligatoria, declara lo siguiente:

No corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple con los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1, 2 o 3 del artículo 78º del Código

Tributario en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación.

Además, Nava (2007), citado por la referida RTF, precisa que:

“cuando la Administración Tributaria reliquida el monto a pagar según lo declarado por el deudor tributario, puede advertir la existencia de errores (de redacción o de cálculo) en base a las declaraciones que previamente se presentaron. Así por ejemplo, podrían haberse cometido errores en cuanto a los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores, pagos a cuenta realizados en dichos periodos o en cuanto a la tasa o alícuota aplicable, siendo que en tales casos, corresponde girar una orden de pago sin que dicha corrección implique la determinación de una deuda no declarada ya que ello es producto de la información que proporcionó previamente el deudor tributario”.

Por su parte, la RTF n.º 2150-4-2021 amplía el concepto y dice que:

“el numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario establece que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda por los tributos derivados de errores materiales de redacción de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del periodo, las pérdidas, los saldos a favor o los créditos declarados en periodos anteriores, y los pagos a cuenta realizados en éstos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera error: a) al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente, b) tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida: i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida; ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior”.

Por último, debemos comentar sobre la relación existente entre la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva con el presente numeral 2 del artículo 108, lo que merece concordarse con el numeral 3 del literal a) del artículo 119 del CT, que señala lo siguiente:

Artículo 119º.- Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente:

- a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva en los casos siguientes:
3. Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115º.

Pues bien entiéndase que esas circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente se refieren justamente a los supuestos establecidos en la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT.

Acá vale recordar el plazo que se tiene para impugnar las órdenes de pago. Es decir, las órdenes de pago no tienen, en estricto, plazo para reclamar, ya que responden a una deuda autoliquidada. Para reclamar una orden de pago debe reclamarse primero, y esto es en aplicación del Principio Solve et Repete (Pague y reclame).

Pero entendamos que de manera excepcional se puede reclamar una orden de pago, siempre y cuando existan esas circunstancias, para lo cual se tendrá un plazo máximo de hasta 20 días hábiles. Si fuera el caso de reclamar extemporáneamente solo queda pagar la deuda impugnada. En estos casos, no se acepta carta fianza ni garantía alguna.

Ahora hablemos de los errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

Como se observa, dicho artículo solo pone ejemplos de error material (tales como de redacción o de cálculo) pero no señala jurídicamente qué se debe entender por error material. Es por ello que se recurre supletoriamente a la LPAG cuyo artículo 212 señala que:

Los errores material o aritmético en los actos administrativos pueden ser rectificados con efecto retroactivo, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los administrados, siempre que no se altere lo sustancial de su contenido ni el sentido de la decisión.

En efecto, el Tribunal Fiscal en la RTF n.º 3596-Q-2019 señaló que:

Lo expuesto en el artículo 108 del CT es de carácter excepcional, lo que guarda concordancia con el principio de seguridad jurídica, y que la corrección de los errores materiales mediante su rectificación tiene por finalidad corregir actos válidos y eficaces no pretendiéndose con dicho mecanismo revisar el proceso de formación de voluntad.

Por todo lo explicado anteriormente, se advierte que el uso del error material por parte de la AT no puede ser interpretado y/o usado de manera arbitraria, la revocación de los actos administrativos por errores materiales no puede modificar o alterar lo sustancial (el sentido) de un acto administrativo, que ya surtió plenos efectos.

En el caso expuesto, ya originariamente el resultado del primer requerimiento señaló el inicio del plazo de fiscalización (siendo ello lo sustancial o el sentido del acto administrativo) y posterior a ello la AT ya no podrá solicitar más información, sin embargo, utilizar arbitrariamente la figura del error material y revocar dicho acto de manera retroactiva, aprovechando que el procedimiento de fiscalización (notificación de los valores) aún no culmina, vulnera el debido procedimiento administrativo y la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En ese sentido, existe reiterada jurisprudencia tales como las RTF n.º 6173-2-2006 y 8022-5-2007, señalan que:

Debe entenderse por error material, sea de redacción o de cálculo, aquellos casos en que el recurrente, la Administración o el propio Tribunal consignan un dato erróneo, no obstante que del contenido fluye la información correcta; así, un error material de cálculo sería la equivocación al efectuar alguna operación aritmética que conlleve a una cifra inexacta, pero que del contenido del acto sea evidente.

Es decir, el mecanismo mediante el cual se corrigen los errores materiales es el de la rectificación, que es el procedimiento por el cual la Administración corrige actos válidos, eficaces y existentes fundamentándose en la necesidad de adecuar la voluntad con la manifestación externa de ésta

última, y que mediante la utilización de este mecanismo no se trata de revisar el proceso de formación de voluntad, sino de evitar que la declaración de voluntad administrativa tenga efectos no queridos por la Administración, como consecuencia de un simple error material en la exteriorización". (RTF n.º 815-1-2005, Observancia Obligatoria)

Resulta igualmente ilustrativo citar la RTF n.º 1071-A-2008 cuando considera lo siguiente:

Respecto de los errores materiales cabe señalar que según Joana Socías Camacho² el error material comprende tanto las equivocaciones denominadas materiales strictu sensu-error mecanográfico, no coincidencia de la copia con el original, defecto en la composición tipográfica, error en la ejecución de un acto, como los errores aritméticos (error numérico, error de cuenta, error de medida o error de cantidad). Asimismo, la mencionada autora indica que: "El error material que comete la Administración no atenta ni a la existencia ni a la legalidad del acto administrativo, como ponen de relieve Boquera (29) y Melián Gil (30), al no ser más que un simple defecto que tergiversa la exteriorización de su voluntad, pero no la auténtica declaración, que no solamente existe, sino que es plenamente conforme con el Ordenamiento Jurídico. Se produce una disconformidad entre la auténtica declaración de voluntad y la manifestación externa de la misma -que no se ha exteriorizado con exactitud-, pero aquella existe, es válida y eficaz.

El mecanismo mediante el cual se corrigen los errores materiales es el de la rectificación, que es el procedimiento por el cual la Administración corrige actos válidos, eficaces y existentes fundamentándose en la necesidad de adecuar la voluntad con la manifestación externa de esta última. Mediante la utilización de este mecanismo no se trata de revisar el proceso de formación de voluntad, sino de evitar que la declaración de voluntad administrativa tenga efectos no queridos por la Administración, como consecuencia de un simple error material en la exteriorización.

Mediante la rectificación de errores materiales no se cambia el contenido del acto administrativo original, es decir, no se pretende revisar el proceso de formación de voluntad del acto emitido, sino de ajustar la expresión del acto a su verdadero contenido, de acuerdo con lo establecido por el artículo 108º del Código Tributario.

Cabe volver a mencionar a la referida RTF n.º 815-1-2005, de observancia obligatoria, cuando resuelve que:

la Administración Tributaria, al amparo del numeral 2 del artículo 108º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo n.º 816, modificado por el Decreto Legislativo n.º 953, no tiene la facultad de revocar modificar, sustituir o complementar sus actos cuando éstos se encuentren impugnados en la instancia de apelación, inclusive, tratándose de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

² Citada por la RTF, corresponde a Sosias Camacho, (2002, p. 182) Error material, error de hecho y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección; Revista de Administración Pública; n.º 157; 2002; Pág. 182.

Este numeral establece que deben cumplirse dos elementos para que pueda configurarse. Primero, solo es de competencia de la SUNAT, no está direccionado a ninguna otra administración tributaria, llámese municipalidades, regionales, Seencico, Senati, etc. Y un segundo elemento, es que necesita la existencia previa de un procedimiento de fiscalización parcial.

El procedimiento de fiscalización parcial (vigente desde el 28/9/2012) considera un plazo de seis meses, entendiéndose este como cuando se revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria; sean elementos sustanciales o formales, sin que ello implique la imposibilidad de una nueva revisión (posterior) sobre el mismo período (aunque no sobre la misma obligación).

Sobre lo primero, esta posición queda confirmada con la RTF n.º 2996-7-2020 cuando señala que el hecho alegado por la Administración en la resolución apela no corresponde al numeral 3 del artículo 108 del Código Tributario, siendo que además, el supuesto de revocación, modificación, sustitución y complementación de actos regulado por dicho numeral constituye una facultad que exclusivamente ha sido conferida a la SUNAT y no a otras Administraciones Tributarias, como las municipalidades, por lo que la administración municipal no se encontraría facultada a aplicar dicho supuesto.

Sobre lo segundo, precisamos que, iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva, ampliándose el plazo a 1 año.

Cuando se dice que en la fiscalización parcial “se revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria”, veamos a qué se refiere con unos ejemplos³:

Parte de un elemento:

Tributo: IGV

Período: 01/2011

Elemento: Débito Fiscal

Aspecto: Ventas realizadas a los 3 principales clientes: A, B y C.

Uno de los elementos:

Tributo: Renta 3ra Categoría

Ejercicio Gravable: 2010

Elemento: Pérdida Tributaria

Algunos de los elementos:

Tributo: Renta 3ra categoría

Ejercicio Gravable: 2010

Elementos: Costos y Gastos

Parte de algunos de los elementos:

Tributo: Renta 3ra Categoría

Ejercicio Gravable: 2010

Elemento: Costos y Gastos

Aspectos: Costo de ventas y gastos financieros

Las Resoluciones de Multa y Resoluciones de Determinación expresarán el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización y si la fiscalización ha sido parcial deberá contener los aspectos que han sido revisados.

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan una Resolución de Determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos de connivencia o cuando se demuestre su improcedencia (Formulario 194).

³ Material de capacitación en diapositivas del IAT.

Cabe agregar que, en virtud de la facultad de fiscalización prevista en el Código Tributario, tratándose del procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT puede requerir diversa información y/o documentación tributaria vinculada a un elemento o aspecto no fiscalizado que esté relacionada con hechos que tengan incidencia en el elemento y/o aspecto que sí es materia de dicha fiscalización (Informe n.º 028-2021-SUNAT/7T0000).

Como bien dice Hernández Berenguel, (2009), el Tribunal Fiscal ha declarado en reiterada jurisprudencia, que por cada tributo y período la Administración Tributaria debe emitir una sola resolución de determinación, salvo cuando se produce alguna de las excepciones previstas en el artículo 108 del Código Tributario, que justifican la emisión de una determinación suplementaria. Ello en virtud del principio de seguridad jurídica que da la protección necesaria al contribuyente y no impide en modo alguno el cabal ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación que posee la Administración Tributaria.

La Doble Fiscalización

Antes que nada, consideramos conveniente que se debe entender como una “nueva fiscalización”, en vez de una “doble fiscalización”.

¿Es posible que resultado de un doble procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario se establezca una menor obligación tributaria?

Pueden presentarse varias situaciones:

El contribuyente declara y no paga, se emite la orden de pago. Posteriormente a ello, se realiza la fiscalización y se determina menor deuda, por lo cual se emite la resolución de determinación por el nuevo monto y la orden de pago se deja sin efecto.

El contribuyente declara y no paga, se emite la orden de pago. Posteriormente a ello, se realiza la fiscalización y se determina mayor deuda, por lo que considerando en su cálculo lo relacionado con la orden de pago, se emite la resolución de determinación complementaria correspondiente.

Al contribuyente se le realiza la fiscalización y se determina deuda, por lo cual se emite la resolución de determinación. Posteriormente, producto de una declaración rectificatoria a mayor monto por declarar cifras o datos falsos, o por un caso de connivencia, se programa una nueva fiscalización y se emite una nueva resolución de determinación en calidad de complementaria.

Eso quiere decir que estaríamos en un caso excepcional de doble auditoría, donde se va a iniciar una segunda fiscalización por el mismo tributo y periodo, lo cual debe estar acreditado y justificado. No solo nos referimos a la fiscalización parcial, sino a la fiscalización en sí.

Entonces, si se detecta algún caso del numeral 1 del artículo 178 se puede volver a determinar. Igualmente sucederá si se comprueba la connivencia entre el auditor y el deudor. Es más, podemos entender que producto de la solicitud de devolución también se está abriendo la puerta para una nueva revisión, e igualmente ocurriría si el deudor presentara una declaración rectificatoria.

Cabe mencionar que en la Resolución n.º 166-5-2003 del 17 de enero de 2003, este criterio ha sido recogido por el Tribunal Fiscal. En dicha resolución se deja establecido que ante el supuesto de ejercicios ya fiscalizados que han culminado con la emisión de valores, únicamente procede que estos sean nuevamente fiscalizados y por tanto se revocan, modifiquen, sustituyan o complementen los valores emitidos, cuando se acredite alguna de las causales previstas en el artículo 108 del Código Tributario.

Igualmente, señala la RTF n.º 7308–2–2019, que producto de un procedimiento de fiscalización, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.

Al respecto es pertinente citar la RTF n.º 876–4–2007 que indica lo siguiente:

Que sobre el particular, este tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las n.s 2058–5–2002, 5881–5–2004, que ante el supuesto de un ejercicio ya fiscalizado que ha culminado con la emisión de los valores respectivos acotando omisiones o errores en la autoliquidación efectuada por la recurrente, resulta aplicable el artículo 108º del Código Tributario, según el cual después de la notificación de sus actos, la Administración sólo está facultada a revocarlos, modificarlos, sustituirlos o complementarlos cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178º, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario.

Que la configuración del supuesto regulado establecido en el numeral 1 del artículo 108º en el que la Administración se sustenta en el caso de autos, implica que la Administración haya examinado situaciones o circunstancias nuevas respecto de las que dieron lugar al inicio de la fiscalización ya culminada, pues de otra manera se infringiría el principio de seguridad jurídica, toda vez que se autorizaría a la Administración a revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en cualquier supuesto.

Que de acuerdo con lo informado por la Administración, se le inició a la quejosa una nueva fiscalización por el ejercicio 2003, en virtud a nuevos hechos y documentación detectadas (denuncia documentada de terceros), apreciándose de autos que aquellos configurarían el supuesto contemplado en el numeral 1 del artículo 108º del Código Tributario, y facultan a la Administración a fiscalizar nuevamente el ejercicio 2003, por lo que corresponde declarar infundada la queja presentada.

En el caso de que las resoluciones de determinación resultaran nulas, citaremos la RTF n.º 3736–1–2021 al considerar que:

Este tribunal ha establecido que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral, pudiendo ser continuado luego de que la Administración hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa vinculadas con el tributo o tributos y periodo o periodos materia de revisión.

Que el citado criterio es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, específicamente, con las resoluciones de determinación, de modo que en caso de que estas sean declaradas nulas, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que este continúa en trámite.

Que, de acuerdo con lo expuesto, al haberse declarado la nulidad de los valores originales, estos fueron expulsados del mundo jurídico y, en consecuencia, la Administración no había culminado el procedimiento de fiscalización parcial que inició respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, encontrándose facultada para proseguir con su labor de fiscalización, que, en el caso de autos, concluyó con la emisión y notificación de los nuevos valores, que son materia de impugnación en autos.

Asimismo, es necesario tener en cuenta que para aplicar el supuesto contemplado en el numeral 1 del artículo 108 del Código Tributario, sin riesgo de caer en una doble fiscalización, se deben considerar nuevos hechos o circunstancias, tal como señala la RTF n.º 6154-1-2018 que a la letra indica:

Se ha establecido como criterio que la configuración del supuesto regulado en el numeral 1 del artículo 108º del Código Tributario implica que la Administración haya examinado situaciones o circunstancias nuevas respecto de las que dieron lugar al inicio de la fiscalización ya culminada, pues de otra manera se infringiría el principio de seguridad jurídica, toda vez que se autorizaría a la Administración a revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en cualquier supuesto.

En ese sentido, resulta aplicable la RTF n.º 198-3-2005, cuando indica que:

Como resultado de una fiscalización se emitieron valores; luego, con posterioridad a la notificación de los citados valores, la Administración dispuso la fiscalización de los periodos antes señalados, formulándose nuevos reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta y emitiendo los valores que son materia de impugnación.

Que según se indica en el Informe General Complementario 1997-1998-1999 y del Requerimiento n.º 00035003, la mencionada fiscalización fue programada en virtud a la nueva información proporcionada por terceros respecto a la existencia de operaciones realizadas por la recurrente en el sistema financiero nacional e internacional, los que al tener incidencia en la determinación del referido impuesto, la facultaba a su verificación, de conformidad con el numeral 1 del artículo 62º y el numeral 2 del artículo 108º del Código Tributario, al tratarse de situaciones distintas a las fiscalizadas inicialmente.

Con respecto a la Solicitud de Devolución, citamos la RTF n.º 4345-2-2003, que señala:

“Además, cabe indicar que en virtud de lo dispuesto por el artículo 17º del reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo n.º 126-94-EF, toda verificación que efectúa la SUNAT se haría sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, dentro de los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario. En tal sentido, luego de concluida la verificación del Impuesto General a las Ventas de abril de 1997, realizada como consecuencia de la solicitud de devolución del saldo a favor del exportador presentada por el recurrente la Administración estaba facultada para fiscalizar dicho tributo y periodo en virtud del artículo 62º del Código Tributario, fiscalización que se inició mediante Requerimiento n.º 980083000381”.

Es el caso de que, por tratarse de Solicitudes de Devolución, no se produce una doble fiscalización. La Solicitud de devolución se tramita como un procedimiento no contencioso tributario, el cual se trabaja por medio de una verificación. RTF n.º 12354-1-2015

Que aun cuando la recurrente alega que si bien la Administración puede verificar posteriormente la existencia del saldo a favor materia de devolución, corresponde que revoque o modifique las resoluciones en las que recaen las solicitudes de devolución, conforme con el artículo 108º del Código Tributario, cabe precisar que si bien el artículo 17º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables señala que toda “verificación” que realiza la SUNAT en atención a una solicitud de devolución se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, ello no restringe que la Administración inicie un procedimiento de fiscalización antes, después o

paralelamente a la tramitación de una solicitud des devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio en virtud del artículo 62° y siguientes del Código Tributario, y que el anotado artículo 17° deja a salvo que la Administración, aun cuando haya optado por realizar inicialmente sólo una “verificación” con motivo de la presentación de una solicitud de devolución, pueda iniciar con posterioridad una fiscalización, criterio establecido, entre otras, por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08743-7-2008, por lo que lo alegado por la recurrente carece de asidero, siendo que el saldo a favor materia de devolución verificado corresponde a los periodos enero de 2005 a julio de 2006, mas no a diciembre de 2004, como alega la recurrente.

3. Competencia. Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Con respecto a la competencia para declarar la alteración del acto, debemos mencionar que de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 3 de la Ley n.º 27444, para que un acto administrativo sea válido, debe ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, y por medio de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado; habiéndose prescrito que para la emisión de los actos de los órganos colegiados, adicionalmente debe cumplirse con los requisitos de sesión, quórum y deliberación.

Precisa el artículo 61 de la Ley n.º 27444, que la competencia de las entidades tiene su fuente en la Constitución y en la ley, y es reglamentada por las normas administrativas que de aquellas se derivan; siendo que toda entidad es competente para realizar las tareas materiales internas necesarias para el eficiente cumplimiento de su misión y objetivos, así como para la distribución de las atribuciones que se encuentren comprendidas dentro de su competencia.

Complementariamente, en el numeral 65.1 del artículo 650 de la misma ley, se establece que el ejercicio de la competencia es una obligación directa del órgano administrativo que la tenga atribuida como propia, salvo el cambio de competencia por motivos de delegación o evocación, según lo previsto en esta ley.

Por consiguiente, podemos colegir que la competencia administrativa es la legitimación jurídica que tiene una determinada entidad u órgano del Estado para actuar en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía; la cual se encuentra determinada por el ordenamiento jurídico positivo.

Lo expuesto encuentra sustento en la atribución jurídica ya mencionada, denominada competencia, que en razón de la materia determina que el área facultada para la emisión del acto sea también la competente para conocer sobre su revocación; sin embargo, debe tenerse en cuenta que la distribución de tal competencia puede variar en el tiempo, pudiendo presentarse cambios por cuestiones organizacionales, tal como lo prevé el artículo 660 de la Ley n.º 27444, donde se estipula que: “Si durante la tramitación de un procedimiento administrativo, la competencia para conocerlo es transferida a otro órgano o entidad administrativa por motivos organizacionales, en éste continuará el procedimiento sin retrotraer etapas ni suspender plazos”.

Así pues, de una interpretación sistemática de las normas, podemos concluir que la regla establecida en el último párrafo del artículo 1080 del Código Tributario no puede ser entendida de modo irrestricto, siendo solo aplicable en la medida que el órgano emisor del acto mantenga en el tiempo la competencia para pronunciarse sobre la materia objeto de revocación; lo cual resulta coherente con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 750 de la Ley n.º 27444, donde se señala que la autoridad administrativa tiene el deber de actuar dentro del ámbito de su competencia (Revisar el Informe n.º 139-2016-SUNAT/5D1000).

4. Por ser una norma supletoria a la tributaria, veamos lo que dice la LPAG en sus artículos pertinentes:

1.10. Principio de Eficacia.-

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

Artículo 9. - Presunción de validez

Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda

Artículo 14. - Conservación del acto

14.1 Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora.

14.2 Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes:

14.2.1 El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

14.2.2 El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial.

14.2.3 El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado.

14.2.4 Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio.

14.2.5 Aquellos emitidos con omisión de documentación no esencial.

14.3 No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución.

Artículo 16. - Eficacia del acto administrativo

16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.

212.1 Los errores material o aritmético en los actos administrativos pueden ser rectificadas con efecto retroactivo, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los administrados, siempre que no se altere lo sustancial de su contenido ni el sentido de la decisión.

212.2 La rectificación adopta las formas y modalidades de comunicación o publicación que corresponda para el acto original

Artículo 214. – Revocación

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

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

214.1.2 Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada.

214.1.3 Cuando apreciando elementos de juicio sobrevinientes se favorezca legalmente a los destinatarios del acto y siempre que no se genere perjuicios a terceros.

214.1.4 Cuando se trate de un acto contrario al ordenamiento jurídico que cause agravio o perjudique la situación jurídica del administrado, siempre que no lesione derechos de terceros ni afecte el interés público. La revocación prevista en este numeral solo puede ser declarada por la más alta autoridad de la entidad competente, previa oportunidad a los posibles afectados otorgándole un plazo no menor de cinco (5) días para presentar sus alegatos y evidencias en su favor.

214.2 Los actos administrativos declarativos o constitutivos de derechos o intereses legítimos no pueden ser revocados, modificados o sustituidos de oficio por razones de oportunidad, mérito o conveniencia.

Principio de conservación de los actos administrativos

Si hablamos de que el acto administrativo tributario está en la etapa posterior a su notificación, estamos en el campo de la eficacia.

El documento existe y además es de cumplimiento, ya surte efectos; pero se detecta que tiene alguna irregularidad, por tanto, ahora se debe analizar si se puede mantener o modificar. En otras palabras, hay que observar si como Administración Tributaria lo conservamos o no.

Y eso es adentrarnos en el mundo de la Conservación del Procedimiento; lo que entenderíamos como una posible nulidad, pero en sentido contrario, acá la idea es hasta qué punto se puede salvar el procedimiento y no interrumpirlo. Cuál es el límite para pasar por alto el vicio detectado, y para ello debe atenderse un conjunto de elementos que respondan si sale a cuenta anularlo y en todo caso, la proporción respecto al vicio detectado; debiendo previamente a ello analizarse sus alcances e impacto desde el punto vista tributario en su conjunto. No debemos olvidarnos del carácter exigible e inmediato de la deuda tributaria.

Martínez Zamora (2008), dice que en efecto, nos toca referirnos a los supuestos en los cuales cabe conservar el procedimiento de selección, una vez detectada la existencia de un vicio, que en principio implicaría la nulidad de lo actuado, total o parcialmente. Tal como hemos indicado, la posibilidad de conservación recae sobre vicios de pleno derecho, es decir aquellos sobre los cuales la Administración

se encuentra facultada para disponer de *motu proprio* la nulidad, sin necesidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales o arbitrales. (entiéndase aplicable para cualquier procedimiento administrativo).

En esta instancia, podemos aportar unas pautas que podrían tenerse en cuenta para determinar si un procedimiento administrativo puede conservarse o no. Serán las siguientes:

- i) Identificar el vicio;
- ii) Determinar el efecto dentro de la Administración Tributaria;
- iii) Determinar el posterior efecto en el interés público;
- iv) Analizar si el vicio es insalvable (afecta al procedimiento, resultados, perjuicio);
- v) Posibilidad de conservación del vicio.

Cabe agregar que esta conservación del acto administrativo tiene por objetivo privilegiar la validez y la eficacia de la actuación administrativa frente a leves irregularidades.

Definitivamente este Principio de Conservación de los Actos Administrativos resulta aplicable tanto antes de su notificación como para después de su notificación.

Es una muestra de que nuestro sistema tributario acepta la teoría de la conservación de los actos cuando la RTF n.º 1590-2-2006 señala que se indica que no obstante que el recurrente impugnó íntegramente los valores emitidos, la Administración no emitió pronunciamiento sobre toda la materia controvertida incurriendo en causal de nulidad, no obstante, la cual, al contarse con todos los elementos para resolver se emite pronunciamiento.

En igual sentido, la RTF n.º 6595-5-2005 expone que, constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto de contarse con los elementos suficientes para ello.

Por Argentina tenemos la Ley 19.549, Ley de Procedimiento Administrativo, con respecto a la revocación regula lo siguiente en su artículo 18:

El acto administrativo regular, del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado. Sin embargo, podrá ser revocado, modificado o sustituido de oficio en sede administrativa si el interesado hubiere conocido el vicio. Si la revocación, modificación o sustitución del acto lo favorece sin causar perjuicio a terceros y si el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario. También podrá ser revocado, modificado o sustituido por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, indemnizando los perjuicios que causare a los administrados.

Referencias:

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Hernández Berenguel, L. (2009). Determinación única, integral y definitiva y determinación parcial. Derecho & Sociedad, (33), 17-22. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17437>
- Ley 19.549, Ley de Procedimiento Administrativo. (1972, 3 de abril). Argentina. <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/22363/norma.htm>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Martínez Zamora, M. A. (2008). El ejercicio de la Conservación del Acto Administrativo

- en los Procedimientos de Contratación Pública. *Derecho & Sociedad*, (30), 237–249. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17352>
- Nava T, José. J. (2007). Análisis de la exigibilidad y cobranza coactiva de la orden de pago. *Análisis Tributario*, 239, 24–26.
 - Nima Nima, E.; Rey Rojas, J.; & Gómez Aguirre, A. (2013). Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias. *Gaceta Jurídica*. <http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/1-Aplicaci%C3%B3n%20pr%C3%A1ctica%20del%20r%C3%A9gimen%20de%20infracciones%20y%20sanciones%20tributarias.pdf>
 - Real Academia Española. (2023). Medida cautelar en el derecho tributario. Real Academia Española. <https://Dpej.Rae.Es/Lema/Medida-Cautelar-En-El-Derecho-Tributario>
 - Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria. (2002, 31 de octubre). Informe n.º 303–2002–SUNAT/K00000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i3032002.htm>
 - Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria. (1997, 14 de enero). Resolución de Superintendencia n.º 002–97/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1997/002.htm>
 - Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2005, 7 de diciembre). Informe n.º 290–2005–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2902005.htm>
 - Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2013, 25 de setiembre). Informe n.º 176–2013–SUNAT/4B4000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2013/informes/2013-INF-176.pdf>
 - Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2021, 26 de marzo). Informe n.º 028–2021–SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i028-2021-7T0000.pdf>
 - Tribunal Fiscal. (1998, 6 de marzo). Resolución n.º 196–1–98. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/1/1998_1_0196.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2003, 17 de enero) Resolución n.º 166–5–2003. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_00166.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2003, 25 de julio). Resolución n.º 4345–2–2003. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_04345.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2004, 14 de mayo). Resolución n.º 3108–1–2004. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_03108.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2005, 12 de enero). Resolución n.º 198–3–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_00198.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2005, 17 de junio). Resolución n.º 3778–1–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_03778.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2005, 17 de marzo). Resolución n.º 1743–3–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_01743.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2005, 18 de febrero). Resolución n.º 1054–1–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_01054.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2005, 28 de octubre). Resolución n.º 6595–5–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_06595.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2005, 8 de febrero). Resolución de observancia obligatoria n.º 815–1–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_00815.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2006, 16 de noviembre). Resolución n.º 6173–2–2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/2/2006_2_06173.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2006, 28 de marzo). Resolución n.º 1590–2–2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/2/2006_2_01590.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2007, 21 de agosto). Resolución n.º 8022–5–2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/5/2007_5_08022.pdf

- Tribunal Fiscal. (2007, 7 de febrero). Resolución n.º 876-4-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/4/2007_4_00876.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 28 de enero). Resolución n.º 1071-A-2008. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/A/2008_A_01071.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009, 17 de febrero). Resolución n.º 1413-5-2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/5/2009_5_01413.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012, 12 de octubre). Resolución n.º 16985-10-2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/10/2012_10_16985.pdf
- Tribunal Fiscal. (2013, 21 de junio). Resolución n.º 10567-5-2013. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/5/2013_5_10567.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014, 7 de marzo). Resolución n.º 1271-Q-2014. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/Q/2014_Q_01271.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015, 18 de diciembre). Resolución n.º 12354-1-2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_12354.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018, 16 de agosto). Resolución n.º 6154-1-2018. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_06154.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 14 de agosto). Resolución n.º 7308-2-2019. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/2/2019_2_07308.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 23 de diciembre). Resolución n.º 3596-Q-2019. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/Q/2019_Q_03596.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 10 de julio). Resolución n.º 2996-7-2020. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/7/2020_7_02996.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 13 de febrero). Resolución n.º 1567-11-2020. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/11/2020_11_01567.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 27 de abril). Resolución n.º 3736-1-2021. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_03736.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 5 de marzo). Resolución n.º 2150-4-2021. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/4/2021_4_02150.pdf
- Villanueva Gutiérrez, W. (2005). Código Tributario: Doctrina Y Comentarios. Instituto de Investigación el Pacífico.

Artículo 109

NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LOS ACTOS

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

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:

- e. Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77°; y,
- f. Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Comentario

Lo primero que corresponde es diferenciar entre lo que es un acto nulo y un acto anulable.

Dice León Hilario (2019) que:

La nulidad es la situación en que los negocios son inaptos para vincular a las partes según lo programado por ellas. Y no deberían provocar, por tanto, ninguna mutación del estado de cosas jurídico. Esto se debe, por ejemplo, al incumplimiento de los requisitos legales de posibilidad, licitud y formalidad. Son nulos, en efecto, los negocios cuyo objeto sea imposible física o jurídicamente, los de finalidad ilícita y los que incumplen las exigencias legales o convencionales de formalidad.

Y continúa diciendo que:

“son anulables los negocios que producen regularmente sus consecuencias mientras no sean impugnados. La ley señala que el negocio anulable es nulo, por efecto de la sentencia que lo declare. Es innegable que los negocios incursos en causales de nulidad despliegan sus efectos, mientras no se dictamine su remoción mediante una sentencia, que es declarativa por que constata la nulidad, pero también constitutiva porque restaura la verdad jurídica.”

Asimismo, Tantaleán Odar (2014) señala que:

Por nulidad se entiende a la sanción privativa de efectos que opera de pleno derecho, mientras que por anulabilidad se concibe a la privación de efectos pero que acontece mediante una declaración judicial de por medio. Por ello, la diferencia esencial existente entre nulidad y anulabilidad radica en que la primera operaría ope legis –por eso se lo considera inexistente– mientras que la segunda acontecería ope iudicis –por ello gozaría de alguna eficacia provisional–

A lo dicho se puede añadir que el defecto en el caso de la nulidad es severo, mientras que en el hipotético de la anulabilidad el vicio es menor y no de tanta gravedad, razón por la cual el acto surte efectos mientras no se lo reduzca totalmente.

Igualmente, Grecia Ardiles (2009) sostiene que:

Un acto nulo es aquel que le falta valor o fuerza para tener efectos. Se equipara a un acto muerto, puesto que, no presenta los elementos, presupuesto que debe tener en la formación del acto. No presenta los elementos de validez, la nulidad es la sanción legal, la máxima sanción civil, cuando el acto jurídico se celebra sin sus requisitos de validez, o cuando se celebra con perturbaciones o distorsiones, puesto que lo priva de su existencia validez y eficacia.

Como bien cita Rubio Correa (2013) a Emilio Betti cuando la define así:

Anulable, en cambio, se denomina el negocio que, aun no careciendo de los elementos esenciales del tipo y hasta originando la nueva situación jurídica que según el derecho acompaña a aquel, puede –tras la reacción de la parte interesada– ser removido con fuerza retroactiva y considerado como si nunca hubiera existido.

En otra de sus citas, Rubio Correa (2013) recuerda que, según Fernando Vidal Ramírez:

La sentencia que declara nulo el acto anulable es constitutiva y no declarativa, como la de la nulidad: «La sentencia que declara nulo un acto anulable es de carácter constitutivo y no declarativo. La nulidad del acto anulable es consecuencia de la sentencia, aun cuando esta tenga un efecto retroactivo, pues, al contrario de lo que ocurre con el acto nulo, el acto anulable es un acto válido y eficaz.

Y ya el propio Rubio define que, es importante esclarecer lo siguiente a propósito de las diferencias entre nulidad y anulabilidad: generalmente, se sostiene que la nulidad es una sanción de mayor grado que la anulabilidad porque, comparadas una con otra, evidentemente es más drástica. Sin embargo, hay que hacer una distinción cuidadosa: la nulidad es más enérgica porque no puede ser convalidada (salvo contadas excepciones que hemos anotado), porque puede ser ejercitada por más sujetos o de oficio, porque tiene un plazo de prescripción más largo y porque es virtual en tanto que la anulabilidad tiene que ser expresa. Pero, cuando hablamos de los efectos, ambas conducen al mismo resultado y ello queda ratificado por texto del artículo 222 que establece: “El acto jurídico anulable es nulo desde su celebración, por efecto de la sentencia que lo declare”. (Rubio Correa, 2013).

En materia tributaria, Villanueva (2005) comenta que:

La nulidad y la anulabilidad son categorías de ineficacia estructural del acto jurídico que afectan su validez. El primero priva de efectos jurídicos al acto jurídico viciado de nulidad por que se ha afectado los elementos que determinan su validez (competencia, contenido, finalidad, motivación y procedimiento regular), el acto nulo no surte ningún efecto jurídico. En cambio, el acto jurídico anulable surte efectos hasta su declaración de nulidad y una vez declarada la nulidad esta se retrotrae para el decaimiento de los efectos jurídicos producidos hasta ese momento.

De otro lado, Iannacone Silva (2002) sostiene que:

El acto administrativo resulta nulo cuando su emisión se produce por autoridad distinta de la titular y, por tanto, incompetente, así como cuando en su etapa de formación o sustento en la misma emisión se omitan las reglas procedimentales establecidas legalmente.

La nulidad procede también cuando se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no por ley o decreto legislativo, como debiera ocurrir en virtud del principio de legalidad tributaria, sino por disposición administrativa.

Es pertinente citar a Soler cuando dice que la nulidad absoluta puede ser alegada por el particular en cualquier tiempo, y aunque el acto administrativo viciado haya adquirido la apariencia de formalmente firme, por haber transcurrido los plazos legales para recurrir o accionar contra él, sin haber interpuesto ningún recurso o acción. (Soler, 2005).

Entonces quedaría claro que los actos administrativos jurídicos tributarios son nulos cuando la nulidad sea de carácter absoluto, total, indudable, por lo que no es necesario merituar alguna prueba de ello; solo es mero acatamiento de la norma jurídica que la establece y por tanto hace desaparecer el acto nulo.

Mientras que en la anulabilidad sí se deben merituar las pruebas del caso, donde el funcionario tributario a manera de castigo por haber emitido el supuesto acto

administrativo jurídico tributario debe subsanar el vicio o en todo caso, lo declarará nulo.

Veamos lo que dice el Código Civil.

Artículo 140. – Noción de Acto Jurídico: Elementos esenciales.

El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere:

1. Plena capacidad de ejercicio, salvo las restricciones contempladas en la ley.
2. Objeto física y jurídicamente posible.
3. Fin lícito
4. Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad.

Nulidad del acto jurídico

Artículo 219. – Causales de nulidad

El acto jurídico es nulo:

1. Cuando falta la manifestación de voluntad del agente.
2. Derogado.
3. Cuando su objeto es física o jurídicamente imposible o cuando sea indeterminable.
4. Cuando su fin sea ilícito.
5. Cuando adolezca de simulación absoluta.
6. Cuando no revista la forma prescrita bajo sanción de nulidad.
7. Cuando la ley lo declara nulo.
8. En el caso del artículo V del Título Preliminar, salvo que la ley establezca sanción diversa.

Veamos algunos informes al respecto elaborados por la SUNAT:

Informe n.º 135–2013–SUNAT/4B0000.

Conclusiones

1. La nulidad de la resolución de ejecución coactiva que dio lugar al inicio del procedimiento de cobranza a que corresponde un expediente acumulador no comprende la cobranza de aquellos otros valores iniciada conforme a ley, aun cuando resulte de actos emitidos con posterioridad a la resolución coactiva que dispuso su acumulación al procedimiento de cobranza iniciado con la referida resolución declarada nula.
2. La devolución que corresponde efectuar en virtud a la declaración de nulidad de la resolución de ejecución coactiva mencionada en el numeral anterior, solo alcanzará a los montos retenidos e imputados a los valores cuya cobranza se inició con la referida resolución, mas no a aquellos montos imputados a los valores cuya cobranza se inició conforme a ley en los procedimientos correspondientes a los expedientes acumulados.

Informe n.º 080-2014-SUNAT/5D0000.**Conclusión**

En los casos en que con posterioridad a la emisión y notificación de una resolución del Tribunal Fiscal que se encuentre pendiente de cumplimiento, se haya publicado una resolución de observancia obligatoria del mismo tribunal que contenga un criterio distinto al de aquella otra resolución, siendo que la misma constituya o no un acto administrativo firme, corresponderá emitir la respectiva resolución de cumplimiento con base en el criterio establecido en ella, en tanto no se declare su nulidad.

Informe n.º 73-2019-SUNAT/340000.**Conclusiones**

De acuerdo con lo expuesto en el siguiente: rubro de análisis del presente informe, se concluye lo I En el supuesto de que no se señale la causal específica del numeral I del literal E Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 que sustenta la modificación de una resolución de clasificación arancelaria, corresponde verificar si es que se motiva la resolución desarrollando alguno de los supuestos que se describen en dicho dispositivo, para establecer si dicha omisión es un vicio trascendente que amerita la nulidad del acto administrativo, o si por el contrario no es trascendente, prevaleciendo la conservación del acto. lo que no puede ser determinado en esta instancia sino en cada caso particular

El tercero afectado por una resolución de clasificación arancelaria podrá deducir su nulidad mediante un recurso de reclamación, siempre que acredite tener legítimo interés.

Informe n.º 05-2012-SUNAT/4B0000.

Por último, tenemos el Informe n.º 05-2012-SUNAT/4B0000, que plantea el supuesto en el cual se resuelve un recurso de reclamación en forma posterior al vencimiento de los plazos previstos en el artículo 142 del Código Tributario, declarándose la nulidad del procedimiento de fiscalización y, por tanto, de las resoluciones que se derivaron de éste y que fueron materia del reclamo. Posteriormente, se inicia un nuevo procedimiento de fiscalización sobre el mismo tributo y período de que trataba la fiscalización inicial, emitiéndose nuevas Resoluciones de Determinación y de Multa.

Bajo este contexto, se consulta si a la deuda contenida en las nuevas Resoluciones de Determinación y de Multa debe adicionarse el Índice de Precios al Consumidor, a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario, generado durante el procedimiento de reclamación antes referido

Así pues, en el supuesto materia de consulta, al haberse declarado la nulidad del procedimiento de fiscalización y, por ende, de las Resoluciones de Determinación y/o de Multa que se derivaron de éste, se tiene que no existe deuda que haya sido determinada por la Administración Tributaria. En tal sentido, considerando que la TIM y el IPC son accesorios a la deuda tributaria, pues se calculan para la actualización de la misma, puede afirmarse que si no existe deuda tampoco existe su actualización.

Por consiguiente, a la deuda contenida en las nuevas Resoluciones de Determinación y de Multa emitidas a propósito de una nueva fiscalización no debe adicionarse el IPC generado durante el procedimiento de reclamación, toda vez que se trata de una nueva determinación de la deuda tributaria susceptible de su propia actualización.

- Veamos alguna jurisprudencia:

RTF n.º 07133-3-2007 (24/07/2007)

Es nula la resolución de multa cuando no es emitida por la dependencia en cuyo ámbito geográfico se detectó la infracción

Se declara la nulidad de la resolución apelada y de la resolución de multa reclamada. Se indica que de conformidad con lo dispuesto por la Resolución n.º 01011-2-2007, corresponde a la dependencia del lugar de la detección de la infracción, la emisión de la resolución que impone la sanción respectiva, no siendo relevante para dichos efectos la dependencia de la Administración ante la cual el contribuyente señaló su domicilio fiscal. En el caso de autos, la resolución de multa impugnada fue emitida por la dependencia del domicilio fiscal de la recurrente (Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes) y no por la dependencia en cuyo ámbito geográfico se detectó la infracción (Intendencia Regional Ica), por lo que dicho valor ha sido emitido sin observar el procedimiento legalmente establecido.

RTF n.º 07512-2-2007 (03/08/2007)

Se declara la nulidad de la resolución de oficina zonal que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa girada por haber incurrido en la infracción prevista por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, así como de esta última. Señala que no se encuentra acreditado que la Administración haya seguido el procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia n.º 013-2000/SUNAT, referida al Régimen de Gradualidad de las Sanciones, toda vez que no se acredita en autos que la Administración hubiera requerido a la recurrente la subsanación de la infracción, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Multa y de todo lo actuado con posterioridad, conforme con lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley n.º 27444.

RTF n.º 06412-4-2007 (11/07/2007)

Se declara la nulidad de los requerimientos de admisibilidad al no haber sido notificados conforme con el artículo 104 del Código Tributario, y en consecuencia se declara nula la apelada que declaró inadmisibles las reclamaciones presentadas por la recurrente. Se indica que de la constancia de notificación del requerimiento de admisibilidad se observa que la fecha de notificación presenta enmendaduras, lo cual le resta certeza a tal diligencia.

RTF n.º 05919-4-2007 (27/06/2007)

Se acumulan los expedientes por guardar conexión entre sí. Se declara nulas e insubsistentes las apeladas que declararon inadmisibles los recursos de reclamación interpuestos. Se indica que la Administración, en las resoluciones apeladas, no ha emitido pronunciamiento sobre la compensación alegada por la recurrente en la etapa de reclamación, por lo que en aplicación del artículo 150º del Código Tributario, procede que la Administración emita pronunciamiento sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en sus recursos de reclamación.

RTF n.º 08313-1-2007 (28/08/2007)

Se revoca la apelada y se declara nula la resolución de intendencia que impone la sanción de cierre. Se señala que la resolución de intendencia que impone la sanción de cierre de establecimiento a la recurrente, señala únicamente que ésta cometió la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario por cuarta vez, sin indicar las oportunidades en las que ello ocurrió, si fueron reconocidas o si

las sanciones aplicadas por tal motivo quedaron firmes y consentidas, no obstante, conforme con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones n.º 04801-5-2006, 05060-5-2006, 00072-5-2007 y 4856-1-2007, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido, en consecuencia, en aplicación del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la citada resolución de intendencia que impone la sanción de cierre de establecimiento a la recurrente.

RTF n.º 09457-7-2007 (05/10/2007)

Se declaran nulas la resolución de multa y la apelada toda vez que el artículo 77º del Código Tributario indica como uno de los requisitos de la resolución de multa, que contenga los fundamentos y disposiciones que la amparan, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses y en la resolución de multa materia de impugnación se aprecia que la Administración al emitirla no ha consignado la base legal de la infracción, advirtiéndose que como motivo ha considerado "POR NO HABER CANCELADO LA MULTA TRIBUTARIA", tipo legal que además no está previsto legalmente como infracción tributaria, por lo que se ha incurrido en causal de nulidad y en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se declara nula la apelada.

RTF n.º 07800-1-2007 (14/08/2007)

Es nula la resolución que al resolver la reclamación pretende subsanar el vicio incurrido en la tipificación de la infracción, por lo que procede que se emita nueva resolución de multa.

Se declara nula la Resolución de Multa n.º 104-02-0005125 y la apelada en dicho extremo. Se señala que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones n.º 7951-1-2001, 8138-1-2001 y 6784-1-2002, no procede la indicada subsanación sino la emisión de un nuevo valor, toda vez que se está efectuando una nueva tipificación de la infracción, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del referido código, la citada resolución de multa adolece de nulidad, al haberse efectuado dicha subsanación mediante la apelada.

RTF n.º 07867-7-2007 (15/08/2007)

Es nula la resolución emitida a nombre de una persona que no inició el procedimiento de reclamación.

Se declara nula la apelada que declaró improcedente la reclamación formulada contra una resolución de determinación, toda vez que la Administración Tributaria ha emitido pronunciamiento a nombre de una persona que no inició el procedimiento de reclamación. Sin perjuicio de lo expuesto, la Administración deberá tener presente lo dispuesto por la RTF n.º 6776-2-2005 respecto del cobro de arbitrios en el sentido de que la Ordenanza n.º 207 es inválida.

Referencias

- Ardiles R., G. (2009). Nulidad del Acto Jurídico. Anales Científicos, 70(3), Pág. 43-49. <https://doi.org/10.21704/ac.v70i3.519>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Iannacone Silva, F. (2002). Comentarios al Código Tributario. Grijley.

- León Hilario, L. (2019). Derecho Privado. Negocios, Actos y Hechos Jurídicos. Fondo Editorial PUCP. <https://repositorio.pucp.edu.pe/bitstreams/7ebc8ebe-66c7-4bb6-a98f-9f91f8ead91f/download>
- Rubio Correa, M. (2013). Nulidad y anulabilidad: la invalidez del acto jurídico. (8ª. Ed.). Fondo Editorial PUCP.
- Soler H., O. (2005). Derecho Tributario. (4ª Ed.). La Ley. http://170.210.68.90/index.php?vl=author_see&id=11932#
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2013, 16 de setiembre). Informe n.º 135-2013-SUNAT/4B0000. Lima. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/1135-2013.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2014, 14 de octubre). Informe n.º 080-2014-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/1080-2014-5D0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2019, 23 de mayo). Informe n.º 73-2019-SUNAT/340000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2019/informes/2019-INF-073-340000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2012, 17 de febrero). Informe n.º 05-2012-SUNAT/4B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/1005-2012.pdf>
- Tantaleán Odar, R. M. (2014). Nulidad del acto jurídico: problemas casatorios. Gaceta Jurídica. <https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/05/nulidad-del-acto-juridico.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2007, 15 de agosto). Resolución n.º 07867-7-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/7/2007_7_07867.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 05 de octubre). Resolución n.º 09457-7-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/7/2007_7_09457.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 11 de julio). Resolución n.º 06412-4-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/4/2007_4_06412.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 14 de agosto). Resolución n.º 07800-1-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_07800.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 24 de julio). Resolución n.º 07133-3-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_07133.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 27 de junio) Resolución n.º 05919-4-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/4/2007_4_05919.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 28 de agosto). Resolución n.º 08313-1-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_08313.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 3 de agosto). Resolución n.º 07512-2-2007 (03/08/2007). Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/2/2007_2_07512.pdf
- Villanueva Gutiérrez, W. (2005). Código Tributario: Doctrina Y Comentarios. Instituto de Investigación el Pacífico.

Artículo 110

DECLARACIÓN DE LA NULIDAD DE LOS ACTOS

La Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, con arreglo a este Código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

Los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro o mediante la reclamación prevista en el Artículo 163° del presente Código, según corresponda, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento.

En este último caso, la nulidad debe ser deducida dentro del plazo de tres (3) días de realizado el remate de los bienes embargados.

 **Dante Julián** Camus Graham

Comentario

Al igual que los artículos 108 y 109 ya comentados, con este artículo nos estamos adentrando en el campo de la “revisión de los actos administrativos”.

Este artículo no es para utilización exclusiva de SUNAT, sino que es aplicable para toda administración tributaria, tales como municipalidades, SAT, Sencico, Senati, Senasa, OEFA, Inrena, etc., en la cual de hallar un procedimiento administrativo nulo la misma institución puede declarar su nulidad sin necesidad de acudir a otra instancia o a otra entidad. Es de entender que, si el caso ya llegó a la competencia del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial, la Administración Tributaria perdería competencia para declarar dicha nulidad.

Estamos hablando de los actos administrativos tributarios como así también de la notificación de los mismos.

La solicitud de nulidad se tramitará como un procedimiento contencioso tributario, que es a lo que se refiere el Título III del Libro III, es decir, podrá solicitarse dentro de una etapa de reclamación o de apelación, e incluso dentro de un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal.

Por lo que queda claro que “no” puede tramitarse dentro de una demanda contencioso-administrativa, que corresponde al Poder Judicial, ni dentro de una solicitud no contenciosa que es de naturaleza administrativa.

El otro caso en que procede solicitar la nulidad de los actos, corresponde al procedimiento de cobranza coactiva en el numeral 9 del artículo 116 cuando señala que es facultad del ejecutor coactivo, declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva de incumplir esta con los requisitos señalados en el artículo 117, así como la nulidad del remate, en los casos en que no cumpla los requisitos que se establezcan en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.

En ese sentido, el artículo 117 indica que la Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad:

1. El nombre del deudor tributario.
2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza.
3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.
4. El tributo o multa y período a que corresponde.

Y agrega el mismo artículo que, la nulidad únicamente estará referida a la Orden de Pago o Resolución objeto de cobranza respecto de la cual se omitió alguno de los requisitos antes señalados.

Al respecto, el artículo 213 de la LPAG regula lo siguiente:

Artículo 213. – Nulidad de oficio

213.1 En cualquiera de los casos enumerados en el artículo 10, puede declararse de oficio la nulidad de los actos administrativos, aun cuando hayan quedado firmes, siempre que agraven el interés público o lesionen derechos fundamentales.

213.2 La nulidad de oficio solo puede ser declarada por el funcionario jerárquico superior al que expidió el acto que se invalida. Si se tratara de un acto emitido por una autoridad que no está sometida a subordinación jerárquica, la nulidad es declarada por resolución del mismo funcionario. Además de declarar la nulidad, la autoridad puede resolver sobre el fondo del asunto de contarse con los elementos suficientes para ello. En este caso, este extremo sólo puede ser objeto de reconsideración. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo. En caso de declaración de nulidad de oficio de un acto administrativo favorable al administrado, la autoridad, previamente al pronunciamiento, le corre traslado, otorgándole un plazo no menor de cinco (5) días para ejercer su derecho de defensa.

213.3. La facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos prescribe en el plazo de dos (2) años, contado a partir

de la fecha en que hayan quedado consentidos, o contado a partir de la notificación a la autoridad administrativa de la sentencia penal condenatoria firme, en lo referido a la nulidad de los actos previstos en el numeral 4 del artículo 10.

213.4 En caso de que haya prescrito el plazo previsto en el numeral anterior, sólo procede demandar la nulidad ante el Poder Judicial vía el proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los tres (3) años siguientes a contar desde la fecha en que prescribió la facultad para declarar la nulidad en sede administrativa.

213.5. Los actos administrativos emitidos por consejos o tribunales regidos por leyes especiales, competentes para resolver controversias en última instancia administrativa, sólo pueden ser objeto de declaración de nulidad de oficio en sede administrativa por el propio consejo o tribunal con el acuerdo unánime de sus miembros. Esta atribución sólo puede ejercerse dentro del plazo de dos (2) años contados desde la fecha en que el acto haya quedado consentido. También procede que el titular de la Entidad demande su nulidad en la vía de proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los tres años siguientes de notificada la resolución emitida por el consejo o tribunal.

Es justamente sobre el plazo que la SUNAT emite el Informe n.º 214-2007-SUNAT/2B0000 en el siguiente sentido:

Para efectos de la resolución de las solicitudes no contenciosas no vinculadas a la determinación de la obligación y de la impugnación de los actos que resuelven dichas solicitudes, resultan de aplicación las disposiciones de la LPAG, tal aplicación no procederá respecto de aquellos aspectos que se encuentren expresamente regulados en el Código Tributario o en otras normas tributarias.

Ahora bien, en cuanto a la declaración de nulidad de oficio, el numeral 202.3 del artículo 202 de la LPAG dispone que la facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos prescribe al año, contado a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos.

Por su parte, el artículo 110 del TUO del Código Tributario establece que la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, con arreglo a dicho Código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

Como se puede apreciar, el artículo 110 del TUO del Código Tributario regula la facultad de la Administración Tributaria para declarar de oficio la nulidad de sus actos cuando estos son materia de un procedimiento administrativo, como sería el caso en que el acto que resuelve una solicitud no contenciosa no vinculada a la determinación de la obligación tributaria sea materia de impugnación; en tanto que el numeral 202.3 del artículo 202 de la LPAG establece un plazo para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos que hayan quedado consentidos, es decir, de aquellos actos respecto de los cuales, habiendo transcurrido el plazo de ley para ser impugnados, no se haya interpuesto medio impugnatorio alguno.

En ese orden de ideas, para efectos de la declaración de nulidad de oficio del acto que resuelve una solicitud no contenciosa no vinculada a la determinación de la obligación tributaria que se encuentre en impugnación, la Administración Tributaria deberá tener en cuenta lo establecido expresamente en el artículo 110 del TUO del Código Tributario. No obstante, cuando el referido acto haya quedado consentido, resultará aplicación lo dispuesto en el numeral 202.3 del artículo 202 de la LPAG.

De otro lado, el Informe n.º 079-2002-SUNAT/K00000 sostiene que el artículo 110 del citado TUO indica que la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo declarará, de oficio o a petición de parte, la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda con arreglo a dicho TUO, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

Como se puede apreciar, el ordenamiento tributario contempla expresamente la posibilidad de que el deudor tributario solicite la nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria. Sin embargo, en el TUO del Código Tributario no existe un recurso impugnatorio de nulidad, mediante el cual los interesados puedan cuestionar exclusivamente la validez de los actos administrativos a través de un procedimiento autónomo; motivo por el cual dicha nulidad debe proponerse dentro del recurso de reclamación o de apelación, según corresponda, y únicamente en los casos expresamente señalados en el artículo 109 del citado TUO.

En efecto, conforme con el artículo 124 del citado TUO, las etapas del procedimiento contencioso-tributario son:

a) La reclamación ante la Administración Tributaria.

b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Debe tenerse en cuenta que, si bien el artículo II del Título Preliminar de la LPAG señala que la misma resulta de aplicación al procedimiento administrativo común, también precisa que los procedimientos especiales creados o regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

Es decir, reconoce la prevalencia de las normas especiales, por lo que, el procedimiento contencioso-tributario se rige por el TUO del Código Tributario al ser norma especial que regula dicho procedimiento, y como consecuencia de ello, los pedidos de nulidad que puedan plantear los deudores tributarios deben proponerse dentro del recurso de reclamación o de apelación y, por ende, deberá dárseles el trámite que corresponde a dichos recursos.

Ahora bien, puede ocurrir que la nulidad no sea propuesta juntamente con los recursos de reclamación o apelación, sino que sea formulada luego de la interposición de los mismos. En este supuesto, no existe impedimento para que dicho pedido sea tramitado con el recurso correspondiente, toda vez que el deudor tributario tiene como opción dentro del procedimiento contencioso-tributario el solicitar la nulidad antes de que exista resolución definitiva por parte del Tribunal Fiscal.

Al respecto, y tal como se ha señalado, la nulidad no constituye un recurso independiente al de la reclamación o apelación, sino que es un argumento de defensa que debe evaluarse conjuntamente con los demás argumentos planteados por el contribuyente. En este sentido, la nulidad deberá tramitarse de acuerdo con la etapa en la que se encuentre el procedimiento contencioso-tributario, es decir, dentro de la etapa de reclamación o apelación.

Por tanto, concluye que corresponde al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre los pedidos de nulidad interpuestos por los deudores tributarios cuando se encuentre en trámite una apelación ante dicho organismo, aun cuando los escritos que contienen dicha solicitud sean presentados por los interesados ante la Administración Tributaria.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 069–2003–EF, Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. (2004, 23 de setiembre). Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/216.htm>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2007, 29 de noviembre). Informe n.º 214–2007–SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i2142007.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2002, 18 de marzo). Informe n.º 079–2002–SUNAT/K00000. Lima. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0792002.htm>

Artículo 111

UTILIZACIÓN DE SISTEMAS DE COMPUTACIÓN, ELECTRÓNICOS, TELEMÁTICOS, INFORMÁTICOS, MECÁNICOS Y SIMILARES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria podrá utilizar, para sus actuaciones y procedimientos, sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y similares.

Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la administración tributaria realizados mediante la emisión de documentos por los sistemas a que se refiere el párrafo anterior, siempre que estos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.

Cuando la Administración Tributaria actúe de forma automatizada, deberá indicar el nombre y cargo de la autoridad que lo expide, así como garantizar la identificación de los órganos o unidades orgánicas competentes responsables de dicha actuación, así como de aquellos, que, de corresponder, resolverán las impugnaciones que se interpongan. La Administración Tributaria establecerá las actuaciones y procedimientos de su competencia que se automatizarán, la forma y condiciones de dicha automatización, incluida la regulación de los sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos y similares que se utilizarán para tal efecto, así como las demás normas complementarias y reglamentarias necesarias para la aplicación del presente Artículo.

Comentario

Resulta forzoso mencionar las siguientes normas legales:

- Ley n.º 27269, Ley de Firmas y Certificados Digitales y modificatorias.
- Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales aprobado por Decreto Supremo n.º 052–2008–PCM y modificatorias.
- Decreto Supremo n.º 026–2016–PCM mediante el cual se aprueban medidas para el fortalecimiento de la infraestructura oficial de firma electrónica y la implementación de la firma digital en el Sector Público y Privado.

La SUNAT cuenta con mecanismos de Servicios Web (WS), Página Web (Portal), Protocolos de Transferencia Segura de Archivos (FTP), Intercambio Electrónico de Datos (EDI) y un Sistema Electrónico de Intercambio de Documentos Aduaneros (SEIDA), para la interacción con los operadores de comercio electrónico, y pone a disposición en su página web toda la información necesaria para la realización de los trámites aduaneros, en todos los regímenes establecidos en la legislación peruana.

También en la página web el ciudadano puede acceder a información de comercio exterior, disponiéndose además de mecanismos electrónicos para el aprovisionamiento de datos a las entidades públicas y privadas, tanto de forma permanente como cuando se requiere algún tipo de información por demanda. La SUNAT tiene cubiertas al 90% las operaciones aduaneras y de cumplimiento tributario (registrarse, declarar, pagar, reclamar, rectificar, etc.) por medios digitales, y quedan aquellos temas que por la naturaleza de las actividades involucradas es necesaria una atención presencial y con papeles (trámites de viajeros, turistas, fiscalización, etc.).

Referencias

- Decreto Supremo n.º 026–2016–PCM, Medidas para el fortalecimiento de la infraestructura oficial de firma electrónica y la implementación progresiva de la firma digital en el Sector Público y Privado. (2016, 29 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1152080>
- Decreto Supremo n.º 052–2008–PCM, Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales. (2008, 19 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H969081>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 27269, Ley de Firmas y Certificados Digitales y modificatorias. (2000, 28 de mayo). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H791142>

Artículo 112

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:

1. Procedimiento de Fiscalización.
2. Procedimiento de Cobranza Coactiva.
3. Procedimiento Contencioso-Tributario.
4. Procedimiento No Contencioso.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Hasta antes del 2014 este artículo reconocía como procedimientos tributarios solo a la cobranza coactiva, los contenciosos y no contenciosos. Es justamente con la Ley n.º 30296 que se incorpora en este listado al procedimiento de fiscalización.

Cabe mencionar que este artículo se debe concordar con el artículo 11, ya que al indicar que en el caso de los domicilios procesales el sujeto obligado puede señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código, pero con la excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112, es decir en la fiscalización no puede señalar domicilio procesal.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 30296, Ley que promueve la reactivación de la economía. (2014, 31 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1118296>

Artículo 112-A

FORMA DE LAS ACTUACIONES

Las actuaciones que de acuerdo con el presente Código o sus normas reglamentarias o complementarias realicen los administrados y terceros ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal podrán efectuarse mediante sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, teniendo estas la misma validez y eficacia jurídica que las realizadas por medios físicos, en tanto cumplan con lo que se establezca en las normas que se aprueben al respecto. Tratándose de SUNAT, estas normas se aprobarán mediante resolución de superintendencia, y tratándose del Tribunal Fiscal, mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas.

Las actuaciones con presencia del administrado y del funcionario de la administración se pueden realizar de manera remota, utilizando para ello tecnologías digitales, tales como las videoconferencias, audioconferencias, teleconferencias o similares, conforme al procedimiento que se apruebe en las normas a que se refiere el párrafo anterior, salvo que en el presente Código se establezca una regla distinta. Dicha regulación puede incluir la grabación de las actuaciones y debe contemplar, entre otros, cómo se generan, firman y entregan los documentos que se emitan con ocasión de la actuación que se realice.



Dante Julián Camus Graham

Comentario

Es una muestra más de que el Código Tributario está en proceso de modernización, al adaptarse a las distintas nuevas formas de comunicación tales como los sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos; incluyendo las tecnologías digitales como videoconferencias, audioconferencias, teleconferencias o similares, resultando totalmente positivo que la Administración Tributaria se esfuerce por seguir el paso de los avances tecnológicos y no quede rezagada en este mundo moderno.

Este artículo fue incorporado por el numeral 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 1523, publicado el 18/2/2022 y vigente desde el 19/2/2022.

Esto es justamente adaptarse a los objetivos del Plan de Gobierno Digital (PGD) que busca constituirse en el instrumento para la gestión y planificación del Gobierno Digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) para el período 2020–2022, y esto en articulación con los objetivos del Plan Estratégico de Desarrollo Nacional y Plan Estratégico Sectorial Multianual, así como del Plan Estratégico Institucional y Plan Operativo Institucional acorde con los lineamientos establecidos por la Secretaría de Gobierno Digital de la Presidencia del Consejo de Ministros, aprobados mediante Resolución de Secretaría de Gobierno Digital n.º 005–2018–PCM/SEGLI.

Referencias

- Decreto Legislativo n.º 1523. (2022, 18 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1304993>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Secretaría de Gobierno Digital. (2018, 13 de diciembre). Resolución n.º 005–2018–PCM/SEGLI. Lima. https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/356849/Resoluci%C3%B3n_de_Secretar%C3%ADa_de_Gobierno_Digital_N_005-2018-PCMSEGLI20190829-25578-1jv6r28.pdf?v=1567095341

Artículo 112-B

EXPEDIENTES GENERADOS EN LAS ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

La utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos para el llevado o conservación del expediente electrónico que se origine en los procedimientos tributarios o actuaciones, que sean llevados de manera total o parcial en dichos medios, deberá respetar los principios de accesibilidad e igualdad y garantizar la protección de los datos personales de acuerdo a lo establecido en las normas sobre la materia, así como el reconocimiento de los documentos emitidos por los referidos sistemas.

Para dicho efecto:

- a. Los documentos electrónicos que se generen en estos procedimientos o actuaciones tendrán la misma validez y eficacia que los documentos en soporte físico.
- b. Las representaciones impresas de los documentos electrónicos tendrán validez ante cualquier entidad siempre que para su expedición se utilicen los mecanismos que aseguren su identificación como representaciones del original que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal conservan.
- c. La elevación o remisión de expedientes o documentos podrá ser sustituida para todo efecto legal por la puesta a disposición del expediente electrónico o de dichos documentos.
- d. Si el procedimiento se inicia directamente en el Tribunal Fiscal, la presentación de documentos, la remisión de expedientes, y cualquier otra actuación referida a dicho procedimiento, podrá ser sustituida para todo efecto legal por la utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos.

Si el procedimiento se inicia en la Administración Tributaria, la elevación o remisión de expedientes electrónicos o documentos electrónicos entre la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, se efectuará según las

reglas que se establezcan para su implementación mediante convenio celebrado al amparo de lo previsto en el numeral 9 del artículo 101.

En cualquier caso, los requerimientos que efectúe el Tribunal Fiscal tanto a la Administración Tributaria como a los administrados, podrá efectuarse mediante la utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos.

- e. Cuando en el presente Código se haga referencia a la presentación o exhibiciones en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados esta se entenderá cumplida, de ser el caso, con la presentación o exhibición que se realice en aquella dirección o sitio electrónico que la Administración Tributaria defina como el canal de comunicación entre el administrado y ella.

La SUNAT regula mediante resolución de superintendencia la forma y condiciones en que serán llevados y archivados los expedientes de las actuaciones y procedimientos tributarios, asegurando la accesibilidad a estos.

El Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena regula la forma y condiciones en que se registrarán los expedientes y documentos electrónicos, así como las disposiciones que regulen el acceso a dichos expedientes y documentos, garantizando la reserva tributaria.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Las actuaciones que realicen los administrados y terceros ante la SUNAT pueden efectuarse a través de los sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos de acuerdo con lo que se establezca mediante una resolución de superintendencia, entendiendo que la utilización de estos para el llevado o conservación del expediente electrónico que se origine en los procedimientos tributarios o en las distintas actuaciones, que sean llevados de manera total o parcial en dichos medios, debe respetar los principios de accesibilidad e igualdad y garantizar la protección de los datos personales, así como el reconocimiento de los documentos emitidos por los mencionados sistemas.

La SUNAT mediante la Resolución de Superintendencia n.º 084-2016/SUNAT, aprobó el Sistema Integrado del Expediente Virtual (SIEV) que permite el registro y seguimiento de los expedientes electrónicos de los procedimientos de cobranza coactiva de la deuda tributaria correspondiente a tributos internos y de fiscalización parcial electrónica, además de la presentación de solicitudes, informes y comunicaciones dentro del procedimiento de cobranza coactiva antes referido.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2016, 18 de marzo). Resolución n.º 084-2016/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/084-2016.pdf>

Artículo 113

APLICACIÓN SUPLETORIA

Las disposiciones generales establecidas en el presente Título son aplicables a los actos de la Administración Tributaria contenidos en el Libro anterior.

 **Dante Julián** Camus Graham

Comentario

El presente artículo nos indica que desde los artículos 103 al 113 del Código Tributario resultarán de aplicación para todo el libro referente a la Administración Tributaria y los Administrados. Entiéndase como Administración Tributaria, la SUNAT, las Municipalidades y las entidades públicas designadas por ley.

Desde lo relacionado a los actos administrativos tributarios; forma de las actuaciones; la notificación, tanto en sus formas como en sus efectos, la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativos; nulidad de los actos; serán de aplicación para todo el libro segundo del Código.

Estas disposiciones mencionadas líneas arriba, tales como el acto administrativo, su notificación y sus modificaciones, son de total aplicación para cuando la Administración Tributaria haga ejercicio de sus facultades de recaudación, determinación, fiscalización o sancionatoria.

Es una muestra de cómo las disposiciones de carácter general previstas para los procedimientos tributarios contenciosos y no contenciosos les resulta de aplicación para lo que se conoce como el derecho tributario formal, administrativo o adjetivo (entiéndase Libro Segundo).

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 114

COBRANZA COACTIVA COMO FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos.

El procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el presente Código Tributario.

La SUNAT aprobará mediante Resolución de Superintendencia la norma que reglamente el Procedimiento de Cobranza Coactiva respecto de los tributos que administra o recauda.

Para acceder al cargo de Ejecutor Coactivo se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles;
- b. Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley;
- c. No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso;
- d. No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;
- e. Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario;
- f. Ser funcionario de la Administración Tributaria; y,
- g. No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

Para acceder al cargo de Auxiliar Coactivo, se deberán reunir los siguientes requisitos:

- a. Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles;
- b. Acreditar como mínimo el grado de Bachiller en las especialidades tales como Derecho, Contabilidad, Economía o Administración;
- c. No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso;
- d. No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;
- e. Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario;
- f. No tener vínculo de parentesco con el Ejecutor, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad;
- g. Ser funcionario de la Administración Tributaria; y
- h. No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

Los Ejecutores Coactivos y Auxiliares Coactivos podrán realizar otras funciones que la Administración Tributaria les designe.

 **Dante Julián** Camus Graham

Comentario

Lo primero es definir ¿qué es la Cobranza Coactiva?

De lecturas varias podemos extraer varios conceptos, y entre ellos podemos señalar que una cobranza coactiva es también llamada vía de apremio, o de ejecución coactiva.

Acto seguido, la pregunta será, ¿es un procedimiento o es un proceso?

Nos atrevemos a decir, que si fuera un proceso, equivaldría a sostener que se está discutiendo un asunto de cobro mediante litis, mediante litigio; lo cual sabemos que no es correcto, porque en la vía de apremio no hay conflicto de intereses por tal o cual derecho o razón, es decir, acá no se va a dirimir ningún conflicto. Esto es discutible, por cierto.

Y más aún, un proceso es un conjunto de etapas intermedias para llegar a una solución, mientras que un procedimiento es una sola etapa, y tiende a ocuparse de ejercitar una solicitud (vía administrativa), mientras que proceso es ejercitar un derecho (vía judicial).

Entonces, procedimiento se define como el conjunto de actividades y formas regidas por el derecho procesal, que se inician desde que la autoridad pública interviene al tener conocimiento del hecho. Proceso, es el conjunto de actos conforme con los cuales la autoridad aplicando la ley, resuelve el conflicto de intereses sometido a su conocimiento en razón de su jurisdicción y competencia.

Por tal razón, debemos comprender que la cobranza coactiva, se trata de un mero trámite de ejecución, por lo que es considerado un procedimiento que casi siempre es de instancia única (característica preponderante del mismo).

Mediante el procedimiento de apremio, se busca en forma coactiva el hacer

efectivo y realizado, los créditos y derechos de los entes públicos o estatales con carácter de exigibles.

Tal como señala Danós Ordoñez (1999), la cobranza coactiva administrativa, sigue su cauce formal a través de un procedimiento, que utilizan las entidades públicas frente a los administrados para hacer efectivas las consecuencias jurídicas del acto administrativo que ésta emita

Es el ejercicio de la Facultad Pública para compeler a la persona comprometida a cumplir con sus obligaciones en caso de que se negara o se rehúse a hacerlo¹.

La cobranza coactiva es aquella que se direcciona contra los recursos patrimoniales del incumplido, del moroso, cuando a éste ya se le realizó toda una instancia previa para efectos de otorgarle plena exigibilidad a la deuda.

La idea es que el cobro coactivo satisfaga la acreencia con el patrimonio del deudor, pero a la fuerza, sin caer en el abuso del poder del derecho. Si el obligado moroso se niega a honrar y saldar su deuda, entonces el Estado está facultado para hacerse pago por sí mismo, con los bienes del referido.

Claro está que, al hablar de coactivo, estaríamos hablando de coacción y éste es sinónimo de fuerza y de apremio.

Aún más, como bien menciona Kruse (1973), la coerción administrativa es el empleo de la coerción estatal contra los particulares a fin de realizar los deberes del contribuyente existentes en virtud de la ley o de un acto administrativo. Dado que la coerción administrativa se basa en la soberanía del Estado, es lícito y puede tomar efecto sólo en las formas del Derecho normado legalmente. La Administración ha de estar facultada por norma jurídica para todo acto en que se emplee la coerción.

Nota aparte merece cuando Kruse señala de que, si el deudor no pudiere aportarse el dinero forzoso, fijado, se conmuta en arresto coactivo a propuesta de la Oficina de Hacienda mediante resolución administrativa, la que no podrá exceder del plazo de tres meses.

Por último, Giuliani Fonrouge (1987), precisa que, debido a la naturaleza sumarísima de este juicio, (en Argentina se le considera como un juicio de ejecución fiscal de naturaleza sumaria y especial) con restricción apreciable del principio de igualdad de las partes y de libre discusión, sólo se otorga al Estado y sus reparticiones autárquicas, no siendo utilizable por los particulares que realizan obras públicas. Pese a ser un procedimiento que restringe las posibilidades de discutir el contenido sustancial de las obligaciones ejecutadas, se ha declarado que no vulnera el principio de la defensa en juicio.

Podemos agregar que, desde el punto de vista de la división del derecho tributario, el procedimiento de cobranza coactiva corresponde al estudio del derecho tributario procedimental o también llamado administrativo.

¿FACULTAD COACTIVA O COBRANZA COACTIVA?

Definitivamente no significan lo mismo, a pesar de que empleados de manera coloquial suelen confundirse. Podemos decir que la cobranza coactiva es una forma de manifestar la facultad coactiva del Estado, donde la facultad coactiva se puede manifestar de diversas formas.

¹ Resulta pertinente recordar que la facultad coactiva no se utiliza sólo para casos de no pagar tributos, sino también para casos no tributarios, que sean de mero aspecto administrativo de hacer o de no hacer; pero para nuestros efectos solo nos interesa el aspecto tributario.

Esa facultad coactiva es lo que podemos encontrar en nuestra LPAG, en el artículo 203, denominado como Ejecución Forzosa.

Señala la LPAG que para proceder a la ejecución forzosa de actos administrativos a través de sus propios órganos competentes, la autoridad debe cumplir con exigencias tales como que se trate de una obligación de dar, hacer o no hacer, establecida a favor de la entidad; o que la prestación sea determinada por escrito de modo claro e íntegro; o que tal obligación derive del ejercicio de una atribución de imperio de la entidad o provenga de una relación de derecho público sostenida con la entidad; o que se haya requerido al administrado el cumplimiento espontáneo de la prestación, bajo apercibimiento de iniciar el medio coercitivo específicamente aplicable; o que no se trate de acto administrativo que la Constitución o la ley exijan la intervención del Poder Judicial para su ejecución.

Entiéndase por tanto que la ejecución forzosa por la entidad se efectuará respetando siempre el principio de razonabilidad, por los siguientes medios:

- a. Ejecución coactiva
- b. Ejecución subsidiaria
- c. Multa coercitiva
- d. Compulsión sobre las personas

Lo mismo se entiende al leer la Ley n.º 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, cuando define al procedimiento de ejecución coactiva como el conjunto de actos administrativos destinados al cumplimiento de la obligación materia de ejecución coactiva.

Asimismo, define a la obligación como la acreencia impaga de naturaleza tributaria o no tributaria, debidamente actualizada, o a la ejecución incumplida de una prestación de hacer o no hacer a favor de una Entidad de la Administración Pública Nacional, proveniente de relaciones jurídicas de derecho público.

Entonces la facultad coactiva se refiere tanto al cobro coactivo, como a la obligación de hacer o de no hacer.

Para los efectos vamos a poner unos ejemplos:

- Cobranza coactiva
- Deuda tributaria del no pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente al periodo tributario de octubre de 2022 por parte de la SUNAT.
- Obligación de hacer
- Podar las ramas del árbol del jardín de la casa que están invadiendo el espacio del vecino por parte de la Municipalidad.
- Obligación de no hacer
- Obligación de no hacer pago al deudor tributario por parte del cliente retenedor por parte de la SUNAT.

Y en ese sentido, el nuestro no es de hacer o de no hacer, sino que es un procedimiento de cobranza coactiva.

Naturaleza de la Ejecución Coactiva:

En el procedimiento coactivo no existe el abuso ni se viola el derecho de defensa que asiste a todo obligado al pago o contribuyente, ya que el título de cobranza ha sido materia de un procedimiento de impugnación en el cual el ejecutado ha tenido la oportunidad de ejercer todos los medios de defensa y de hacer uso de todos los recursos impugnatorios que le franquean la ley.

Cabe precisar que los obligados tienen la facultad de acudir al Poder Judicial contradiciendo las resoluciones que se dicten dentro de un procedimiento coactivo.

Como se dijo en el párrafo anterior, no significa que se consagre el abuso del derecho de la Administración Pública en el ejercicio de sus facultades coactivas. Al finalizar el procedimiento coactivo, los afectados pueden acudir a la Corte Superior del Poder Judicial a fin de que se revise si se ha observado el procedimiento coactivo conforme con derecho.

Existe un criterio que considera a la cobranza coactiva dentro de lo judicial, no dentro de lo administrativo. Se precisa que los distintos órganos deben recurrir de todas maneras al Poder Judicial, siempre que tengan que hacer valer algún derecho establecido a su favor y que el mismo pretenda ser desconocido o contradicho.

La potestad de administrar justicia resultaría ineficaz si no va acompañada de medios o facultades indispensables para la ejecución forzosa de las resoluciones que de su aplicación se deriven, cuando estas no quieren ser voluntariamente acatadas.

La facultad de coerción sería, en consecuencia, un atributo del Poder Judicial y que se explica en la medida que su aplicación es necesaria para una real y efectiva administración de justicia.

Esta facultad del Poder Judicial se encuentra consagrada en el artículo 2 de la Constitución Política que señala como uno de los derechos de la persona el de la inviolabilidad del domicilio. Los únicos casos que procede la alteración del citado derecho son por mandato judicial en los casos de sanidad o grave riesgo y en los casos de flagrante delito.

Es necesario comentar al respecto que esta situación depende mucho del marco constitucional o legal vigente. Por decir, la Constitución Política de 1980 es distinta al principio que rigió desde la Constitución de 1933, el cual admitía un Poder Judicial fraccionado y que concedía facultades coactivas, tanto a las autoridades judiciales como a las demás autoridades competentes. Es así como, por las disposiciones de la Constitución de 1933 se permitió la continuación de la Ley de Facultades Coactivas n.º 4528. Luego, su modificación por el Código Tributario aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 263-H del año 1966 y, por último, la promulgación del Decreto Ley n.º 17355, en el cual se confieren las atribuciones de Juez Coactivo al funcionario designado por el Banco de la Nación.

Por tanto, se considera con este criterio que el mantenimiento del Decreto Ley n.º 17355 viola otros principios fundamentales que consagra la Constitución Política del Estado cuales son: La potestad del fallo y la instancia plural. Al respecto debemos señalar que de concederse la facultad de fallo y la instancia plural se estaría colocando al Estado en condiciones desventajosas frente a los particulares, ya que los títulos con los cuales se ejercitan las facultades coactivas se obtienen, luego de un procedimiento previo.

De acuerdo con el criterio judicial se tiene a la supresión del Decreto Ley n.º 17355 y de los artículos pertinentes del Código Tributario, encaminando el trámite coactivo al juicio ejecutivo del ordenamiento procesal judicial. Incorpora al Poder Judicial a los Juzgados Coactivos.

Siguiendo la línea del criterio judicial de la acción coactiva, para muchos críticos, el procedimiento coactivo debe integrarse como un órgano dependiente del Poder Judicial a mérito de que los Juzgados Coactivos en su mayor parte aplican las Normas del Código de Procedimientos Civiles en ejecuciones de cobranza en la que por diseño de la misma ley coercitiva está auxiliado por los secretarios dependientes del Órgano Jurisdiccional; tanto más en este caso los Jueces Coactivos son personas

que resuelven orientando los desaciertos de la administración pública en cuanto a la ejecución de sus obligaciones, desaciertos que a diario se muestran sin dar opción al obligado o coactado a recurrir ante el Órgano Jurisdiccional, limitación que se ha restringido en contravención del derecho de defensa que la Constitución del Estado le ampara a todo ser humano.

Por otro lado, en forma ambigua y hasta contradictorio se le faculta a los llamados Jueces Coactivos fallar sobre las tercerías excluyentes de dominio violando los principios fundamentales que consagra la actual Constitución, cual es la potestad de fallar en este tipo de acciones, que sólo y exclusivamente compete al Órgano Jurisdiccional mas no así a instituciones administrativas, consiguientemente, sobre la materia que tratamos estaría colocándose al Estado en condiciones ventajosas frente a los particulares, convirtiéndolo en juez y parte en agravio de los derechos fundamentales de la persona; por lo tanto, se da anticonstitucionalidad de la aplicación de la ley. Por estas razones el criterio judicial apunta a terminar con los distintos procedimientos administrativos, sea el Código Tributario o el Decreto Ley n.º 17355, debiendo empujar el procedimiento de cobranza coactiva al procedimiento del juicio ejecutivo del ordenamiento procesal debiendo incorporarse al Poder Judicial los Juzgados Coactivos, sobre todo si se considera que las obligaciones frente al Estado de personas naturales, jurídicas o sociedades van en forma ascendente.

Según vaya creciendo la sociedad, incurriéndose en la violación de los derechos más fundamentales de la persona humana por parte de los llamados Jueces o Ejecutores Coactivos con claro abuso del derecho de autoridad.

Otro argumento es que solo el órgano jurisdiccional es la única autoridad que puede ordenar las medidas cautelares de aprehensión o secuestro, como es el embargo de bienes o rentas de propiedad del obligado, acto que solo está facultado a disponer u ordenar el Poder Judicial, por lo tanto, son suficientes los medios de justificación para que los juzgados coactivos se incorporen al Poder Judicial a fin de garantizar los derechos y obligaciones de los administrados, es decir del gobernante y los gobernados; y mantener la exclusividad de la función jurisdiccional, evitándose de esta manera en muchos casos el abuso de derecho y exceso de poder que se pueda dar en algunos casos por parte de los jueces o Ejecutores Coactivos; toda vez que por un lado están los Sujetos Coactivos o Ejecutores de la Administración Pública del Estado. Estos son los principales conceptos por lo que debería producirse la integración de los Ejecutores Coactivos al Poder Judicial donde la principal defensa es que pertenecemos a un estado de derecho en el que se deben respetar los derechos y los deberes del Estado y de sus administrados.

Véase ahora, los fundamentos de por qué el procedimiento coactivo debe ser de carácter administrativo:

Se sostiene que el procedimiento coactivo es de un carácter administrativo por cuanto no se encuentra integrado al Poder Judicial, no pertenece a la administración de justicia, como uno de sus órganos dependientes. Esto lo vemos en la Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la República, de fecha 10 de febrero de 1984, en la que se establece el carácter administrativo limitándose su función a hacer cumplir únicamente lo que le compete a la Administración Pública, por lo tanto el procedimiento de cobro coactivo no llega a ser considerado como un juicio, por cuanto no existe litigio alguno, debiendo ser su labor la de hacer cumplir en vías de ejecución las resoluciones administrativas emanadas y originadas de las Instituciones Públicas del Estado, debiendo entenderse entre estas al Gobierno Central, el Gobierno Regional y Locales. Es de saber que en la acción coactiva de cobranza no se debe admitir ningún medio de defensa por parte del ejecutado o deudor. El procedimiento Coactivo Administrativo no son los Juzgados Coactivos, que en el sentido jurídico de la palabra son los jueces de fallo, por no ser dirimentes, excepto en las tercerías excluyentes de dominio en la que sí tiene facultad de fallo,

es por eso que el Juez Coactivo no viene a ser sino un funcionario como el llamado Ejecutor Coactivo, que debe hacer cumplir las disposiciones establecidas tanto en el Decreto Ley n.º 17355 (derogado) como en el Código Tributario, estando prohibido este funcionario de pronunciarse sobre la procedencia o improcedencia de la obligación materia de la ejecución, es decir no puede contradecir las mismas resoluciones dictadas por la administración que son materia de la ejecución y que son puestas en cobro, debiendo limitarse a cautelar la recuperación de los adeudos puestos en cobranza y su fiel cumplimiento de lo solicitado por cobrar y observando todas las formalidades establecidas en las normas legales adecuadas, logrando garantizar de derecho la ejecución.

Siendo el procedimiento coactivo de cobranza una acción administrativa de facultad, solo y exclusivamente del Estado, consiguientemente el Juez Coactivo o bien llamado Ejecutor Coactivo, es un funcionario que solo ejecuta; por lo tanto, carece de jurisdicción; función que significa resolver una controversia mediante una sentencia o un fallo.

Por eso, es que el Ejecutor Coactivo no puede pronunciarse sobre el fondo de la obligación debiendo cautelar que el trámite se lleve adelante observando todas las formalidades que la ley le faculta, en otros casos aplicando el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos si se trata de obligaciones distintas de los tributos, teniendo en cuenta que todas las resoluciones materia de cobranza deben haber quedado firmes por consentidas o ejecutoriadas.

Se debe manifestar que el procedimiento administrativo de cobranza no viola el derecho de defensa que asiste a todo obligado o contribuyente, aclarando que la acción coactiva se inicia después de un procedimiento anterior, igualmente administrativo, en la que el ejecutado ha tenido la oportunidad de ejercer todos los medios de defensa y de hacer uso de todos los recursos impugnatorios que le franquea la ley. De lo expuesto queda aclarado que el deudor en ejecución puede recurrir ante el órgano jurisdiccional cuando se siente afectado en su derecho a fin de que se revise si se ha observado el procedimiento coactivo conforme con ley, es claro suponer, que este procedimiento de revisión sucede solo al final del procedimiento de cobro. Es de ver que la acción coactiva no está integrada como dependiente del Poder Judicial como uno de sus juzgados, siendo su función esencialmente administrativa.

Al decir esencialmente administrativa nos referimos a un ciclo en el cual las personas naturales o jurídicas, en calidad de deudores, que se sienten afectados en su derecho por parte de la administración pública tienen expedito para poder recurrir ante la propia administración pública emisor de la primera resolución de deuda a interponer recursos impugnativos como son el reclamo, apelación y hasta poder contradecir dicha resolución de última instancia administrativa, sea interponiendo recursos de queja ante el Tribunal Fiscal o de revisión ante el Poder Judicial conforme con las leyes de la materia que les faculta como un derecho de defensa.

Tanto la doctrina nacional como la extranjera denominan al procedimiento administrativo de ejecución como la facultad económica coactiva, y diversos códigos lo regulan como un procedimiento administrativo de ejecución.

Recordemos que el tratadista Giuliani Fonrouge precisa que, dada la legislación de su país, el procedimiento económico coactivo lo ve como el "procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias".

El tratadista español Miguel Fench (1949), señala que el procedimiento económico coactivo "es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando este no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad de obligado y venciendo toda su contraria voluntad".

Igualmente, Sergio F. de la Garza lo define como la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor.

El Código Fiscal de la Federación Mexicana, establece que, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Para nuestra opinión, el procedimiento administrativo de ejecución coactiva consiste en una serie de actos, dentro de un procedimiento, realizados por el Estado, representado por el Ejecutor Coactivo, a fin de proceder coactivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido en forma voluntaria sus obligaciones tributarias dentro del plazo fijado por la ley.

Es menester el citar algunas opiniones acerca del carácter administrativo del procedimiento de ejecución; para Giuliani Fonrouge, el procedimiento económico coactivo tiene el carácter de un proceso jurisdiccional que se desarrolla ante la autoridad judicial, con lo que manifiesta su coincidencia con el proceso judicial.

Sergio de la Garza señala que, el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento contradictorio aun cuando la doctrina extranjera llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional.

Por tanto, en este punto del trabajo, se demuestra lo necesario que ha sido, previamente, el aclarar a qué se llama proceso y a qué se llama procedimiento, por ello preciso la naturaleza de ambas instituciones.

Recordemos que se llama proceso a toda instancia ante un juez o tribunal sobre una diferencia entre dos o más partes, es decir, indica un conjunto de actos jurídicos coordinados direccionados a la satisfacción de la pretensión planteada. El procedimiento, por el contrario, consiste en las formas según las cuales los actos administrativos se preparan, es decir; es el conjunto de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución del mismo.

Siguiendo con las diferencias entre proceso y procedimiento, se afirma que es bueno evitar confusión entre ellos, porque si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso. El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, compositiva del litigio; mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo. Es pues que mientras la noción del proceso es esencialmente sustancial, la de procedimiento es de índole formal, y de ahí que tipos distintos de proceso se pueden sustanciar por el mismo procedimiento, y viceversa, procedimientos distintos sirvan para tramitar procesos de idéntico tipo. Ambos conceptos coinciden en su carácter dinámico, reflejado en su común etimología de proceder, avanzar; pero el proceso, además de un procedimiento como forma de exteriorizarse, comprende los nexos que entre sujetos (es decir, las partes y el juez) se establecen durante la substanciación del litigio.

Siguiendo la línea, se define a este procedimiento administrativo coactivo, como el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos.

Para Nava Negrete (1959), en su obra Derecho Procesal Administrativo, es el medio o es la vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración. De esta manera podemos afirmar que no todo procedimiento es un proceso, pero

todo proceso es un procedimiento. Procedimiento es un rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad que puede ser jurisdiccional o no; en cambio, proceso implica siempre litigio, composición.

Por lo tanto, el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública, como porque, materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia.

En el procedimiento coactivo están ausentes las notas de neutralidad e independencia propias de los órganos jurisdiccionales, porque la ejecución coactiva es ejercida por un órgano de la misma administración que recauda las obligaciones que se pretenden cobrar forzosamente. En los procedimientos administrativos los entes públicos actúan de juez y de parte, lo que no sucede con los órganos judiciales que actúan como terceros a quienes se les encomienda la función de decir el derecho. Así mismo, otra señal del carácter administrativo es el de cosa juzgada de las decisiones judiciales, mientras que, por mandato de la Constitución, las actuaciones administrativas siempre son susceptibles de revisión judicial.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aún en contra de su voluntad.

Debemos tener en cuenta que la jurisdicción es la facultad de la autoridad judicial para administrar justicia y si bien es cierto que en el procedimiento coactivo el Ejecutor Coactivo no aplica, en primera fase, la administración de justicia, a lo largo del desarrollo del procedimiento coactivo, éste realiza un ejercicio de facultades que se encuentran inmersos dentro del marco de la justicia.

Cuando el contribuyente presenta los distintos escritos propios de su derecho de defensa, el Ejecutor Coactivo debe resolver su petición dentro del marco de la justicia; cuando el perjudicado o supuesto perjudicado presenta algún recurso de tercería, el Ejecutor Coactivo aplica justicia, cuando el contribuyente presenta escritos solicitando la suspensión del procedimiento, el Ejecutor Coactivo aplica justicia. Es decir, que si bien el Ejecutor está exento de jurisdicción, no resulta que se encuentre impedido de dictar resoluciones que sirvan para darle agilidad al procedimiento y también para resolver los conflictos que se presenten, por lo tanto sí estaría administrando justicia.

Como sustento de esta afirmación, reitero, en el hecho de que el Ejecutor Coactivo en cierta forma es un administrador de justicia, y que, a pesar de no tener jurisdicción, sí aplica Derecho dentro del procedimiento de cobranza coactiva, el cual es definitivamente producto de la legalidad y de la justicia, por tanto, toda actuación del ejecutor se encuentra inmersa, dentro de la función creada por ley al servicio de la justicia.

Por último, conocida la demora de los procesos en la sede judicial y la oscuridad con que a veces se manejan los asuntos judiciales, obliga a pretender a no recurrir el Poder Judicial para determinados actos y con los que se podría contar para tener una vía rápida para la recuperación de los adeudos tributarios.

Si somos conscientes de la importancia de la labor del Ejecutor Coactivo y de que, al realizar las actividades necesarias para el cobro de la deuda tributaria, se encuentra enmarcada dentro del concepto de justicia y legalidad; y por tanto, están al servicio de las mismas. En consecuencia, se debe otorgar las facultades propuestas al Ejecutor Coactivo para que éste pueda cumplir a cabalidad y sin obstrucciones su función.

Presentamos un cuadro en el que se aprecian las diferencias de un procedimiento judicial y un procedimiento administrativo de cobranza, a saber:

Procedimiento Judicial:

- La Administración Tributaria debe presentar una demanda.
- Presentada la demanda, debe admitirse ésta a trámite, para recién notificar al deudor.
- Si el deudor presenta alguna observación o excepción, el juez debe dar traslado a la ejecutante, para posteriormente con su respuesta, resolver.
- Si el juez ordena el embargo, inmediatamente designa tasador y luego ordena el remate. De todo esto, se debe notificar a ambas partes.
- Se pueden solicitar, antes del proceso, una medida preventiva, la que será efectuada por el juez.
- Puede ordenar medidas contra los bienes y la libertad de la persona deudora con base en su investidura (cateo, detención, descerraje, etc.).

Procedimiento Administrativo:

- Existiendo el título que contenga la deuda, la Administración Tributaria requiere directamente el pago coactivo al deudor, sin necesidad de demanda alguna.
- No hay necesidad de que se admita a trámite; la notificación coactiva cumple el requisito de requerir el pago en forma automática.
- La Administración Tributaria no necesita correr traslado de ninguna observación por parte del ejecutado. Esta misma es la que conoce y resuelve las excepciones después de una verificación interna.
- Si se solicitan medidas preventivas, la Administración Tributaria las ordena directamente.
- No puede ordenar medidas contra los bienes y la libertad de la persona deudora con base en su investidura (cateo, detención, descerraje, etc.).

Es decir, el procedimiento administrativo cuenta con una gran ventaja, cual es su celeridad, su agilidad, comparándolo con el procedimiento judicial. En el fondo, ambos son iguales, pero por su propia forma de ser, por su naturaleza propia, el procedimiento administrativo llega a ser más expeditivo porque elimina trámites que no son esenciales para la garantía de los derechos del contribuyente, así como de la propia Administración Tributaria.

Como se ha mencionado líneas arriba, podemos recomendar que el mejor procedimiento de cobranza coactiva sería uno de naturaleza administrativa, pero se ganaría más eficacia otorgándole facultades jurisdiccionales al Ejecutor Coactivo, tales como el descerraje y otros, siempre al amparo del Principio de Legalidad, lo que por supuesto, dependerá de la línea política del Estado.

PRINCIPIOS JURIDICOS APLICABLES

Para tocar este tema, forzoso debemos comentar aquello a que denominamos el Pacto Tácito firmado entre el Estado y la Sociedad.

Es decir, cuando se da la creación del Estado como una entidad supra que está por encima del ciudadano a solicitud propia de dicho ciudadano, se está prestando consentimiento a que el mencionado ente, asuma la dirección y la labor de velar por la sociedad. Los ciudadanos damos poder al Estado para que lo ejerza, dentro de los límites, en su afán de prestar servicios y asistencia a aquellos que se lo otorgan.

Si bien no se redacta un pacto real y por escrito, el hecho de que la comunidad acepte que debe existir un miembro de la propia comunidad que le represente ante

terceros, y ante ellos mismos, para efectos de encargarse de la delicada labor de brindar los servicios públicos, ya es un consentimiento sobreentendido en el que se le autoriza a ejecutar las acciones necesarias para no dejar de prestar dichos servicios.

Y justamente, entre esas acciones se encuentra la de buscar la manera de solventarla, donde cierto es, que si el beneficio es para todos los integrantes, entonces es justo que todos colaboren y ayuden a recaudar esa solvencia.

Entonces vemos que esa acción de solventar los servicios públicos es lo que se denomina tributar.

¿Justificado? Claro que sí, y es lo que encontraremos en los Principios Constitucionales de Legalidad, Igualdad, Generalidad, Solidaridad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad, donde asumimos que los más relacionados con el deber de contribuir son los Principios de Generalidad y Solidaridad, y revisando legislación comparada, resulta que el primero que está recogido expresamente en la Constitución Política de Bolivia, cuyo artículo 27 señala que los Impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general.

Y donde podríamos definir el Principio de Generalidad como aquel que se refiere a que todas las personas que estén en capacidad contributiva deben pagar los tributos.

Y cuando nos referimos a todas las personas, nos referimos a personas naturales e ideales, nacionales y extranjeras, de cualquier sexo, religión o raza, sin necesidad de asumir una característica que los diferencie, acá lo único que se debe tomar en consideración es su capacidad contributiva.

Debemos entender que este principio, postula por la igualdad de los seres humanos sin discriminación alguna, ya que todos los seres humanos tenemos el mismo valor, sin hacer distingos de raza, sexo, religión, edad, condición social, subordinación, ubicación geográfica.

Basta que la persona posea aptitud económica, entonces debe estar obligado a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.

Si nos remontamos al artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia, de 1789 (Revolución Francesa) ésta prescribe que, para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, y esta debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.

A nuestro parecer, aquí es donde surge el pacto entre el Estado y la Ciudadanía que autoriza a cobrar impuestos y obliga a pagar los mismos (volvemos repetir, es un Pacto Tácito, que luego el Estado se encarga de plasmarlo en la Constitución).

Acto seguido, el segundo principio que justificaría el deber de contribuir sería el de la Solidaridad. La Solidaridad, es pues, un principio que exige un sacrificio de intereses, en especial de los más favorecidos frente a los más desamparados, y que no sólo apunta al deber de contribuir, sino que va más allá, al deber de colaboración de aquellos ciudadanos que no están directamente afectados.

Veremos que este Principio de Solidaridad está previsto en la Constitución Política Española de 1978 -Régimen Económico- cuyo numeral 1 del I de colaboración e carga de palmarlo en al consittucui artículo 138, establece que el Estado garantiza la realización efectiva del Principio de Solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

Hablando en sustancia, la Solidaridad no solo apunta a compartir, sean bienes, servicios u obligaciones, sino que va más allá; la solidaridad busca defender y mantener a la sociedad siempre unida, es asumir responsabilidad por los demás².

Es difícil no relacionar estos principios con el de capacidad contributiva, por el cual podemos observar que está destinado a cumplir la función importantísima como que es, la de servir de fundamento de la Tributación, así como de ser el límite sobre el cual el Estado va a desarrollar y planificar su poder impositivo.

Es decir, la capacidad contributiva es la que va a dictar el marco jurídico y técnico sobre la cual el legislador, en representación del Estado, va a diseñar el adecuado uso de su poder.

Pérez Royo (2000), señala que cuando el deber de contribuir está plasmado en el ordenamiento legislativo de un país, es lo que la doctrina financiera denomina Principio de la Necesidad del Tributo, entendiéndola como "la exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra".

Aquí, podemos mencionar la diferencia que encontramos entre el Principio de Generalidad y el de Capacidad Económica, donde el primero se hace a la pregunta a quién vamos a gravar, y el segundo es, a ver cómo lo gravamos.

Si hablamos de Generalidad, debemos entenderlo como que están sometidos al poder impositivo del Estado todos los sujetos, sin excepción alguna; mientras que, por la Capacidad Económica, se ve la forma y la cuantía de la imposición, atendiendo a factores como la renta, el patrimonio y el consumo de dichos sujetos.

Si lo analizamos bien, nos daremos cuenta de que una va con la otra inevitablemente, es decir, el que tiene capacidad contributiva ya está afecto, y al contrario, el que no la tiene, estará inafecto. Es decir, la premisa debería ser que nadie está exonerado de tributar, todos deben colaborar.

Es una sujeción universal, y dentro de esa sujeción universal, cada uno pagará tributos de acuerdo con lo que pueda, de acuerdo con su capacidad para estar afecto.

Siguiendo con el tema, debemos analizar lo que significa que el Poder Fiscal o Tributario esté por encima de los derechos del contribuyente. Si bien es cierto, casi todas las Constituciones Políticas Democráticas señalan que tienen como fin del Estado, el garantizar las libertades y derechos del individuo, y que, al mismo tiempo, señalen en artículo aparte, que el Estado debe proteger y preservar el bien común, la sociedad.

Sin necesidad que exista una contradicción entre ambos conceptos, debemos entenderlo como que es obligación o, mejor dicho, es función del gobierno el proteger a la sociedad, pero respetando los derechos individuales con clara sujeción del Principio de Legalidad.

Esto quiere decir, que podría invadirse un derecho o libertad individual, siempre y cuando la ley lo permita. Poner mucha atención a esta afirmación, por ser un tema muy delicado.

La doctrina puede señalar cual es el derecho personal, pero primará lo que está legislado. Debemos aceptar por tanto que, en caso de ser necesario, el Derecho Social está por encima del Derecho Individual.

² Comentario aparte sobre la Solidaridad Tributaria es el tremendo efecto que podría traer de no cumplirse con estas obligaciones. Si todos pagamos tributos, sin excepción alguna, lo cual es parte de un plan de formar Cultura Tributaria, para que así aquellos que realizan préstamos internacionales de dinero, ya no sean el plan de salvación de un país. A estos organismos que prestan dinero, les conviene que el Estado sea desorganizado, corrupto e individualista, que no exista identidad nacional, porque caso contrario, ya no acudirían a ellos.

Señala el profesor Casás (1992), que desde el punto de vista legislativo, se llena el recaudo de la razonabilidad, si los medios adoptados para la consecución de los propósitos de tal poder del Estado son rectamente apropiados en todas las circunstancias, con lo cual, lo razonable no se identifica necesariamente con lo oportuno ni lo conveniente, sino que requiere de un más preciso requisito.

Y agrega, que la construcción de estos conceptos ha sido realizada inicialmente teniendo en vista el poder de policía, entendido como la potestad de restringir la libertad de los individuos con el fin de conservar la armonía de todos, y teniendo en cuenta el control de su prudente ejercicio. Por lo que se entiende que todos tenemos el derecho de gozar de los mismos, pero siempre que estén regulados en la ley y sus respectivos reglamentos.

Comprendemos que el poder de policía permite reglamentar los distintos derechos individuales como el de propiedad, trabajar, comercializar, etc.; cuando las circunstancias así lo requieren.

Por tanto, parafraseando al maestro Casás, el contenido de razonabilidad que se reclama para las leyes fiscales finca su fundamento en los derechos implícitos o no enumerados.

Dentro de esta línea, se puede señalar que lo importante y sustancial de establecer, dentro de un Estado de derecho constitucional, que el Deber de Contribuir no viene a ser solo la transferencia de los recursos de los ciudadanos al fisco, sino que, aún más, dicha transferencia se debe llevar a cabo atendiendo al principio de solidaridad y respetando los principios que configuren dicho deber.

Es por ahí donde encontramos el correlato entre el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad. Cuando hablamos del Principio de Razonabilidad, de Igualdad y de Capacidad Contributiva para poder plasmar la justificación de la obligación que tienen todos los ciudadanos en colaborar con el Estado de derecho para solventar los gastos públicos, no podríamos acudir en forma limpia a ellos, si antes no reconocemos la primacía del Principio de Solidaridad.

Respetar el Principio de Solidaridad significa, respetar al Estado de derecho desde su creación, la forma en que se desarrolla y por qué se ha creado éste.

Se creó el Estado de derecho en procura de los servicios que satisfagan a aquellos que la crearon, es decir, a los componentes de la sociedad, y con eso, aspirar a un Estado social demócrata y de derecho donde la tributación juega un papel preponderante para conseguir la justicia social.

Manuel De Juano (1969), apuntaba que el Principio de Solidaridad nos lleva a la consagración del deber fiscal según el cual todos deben contribuir en las cargas que demanda el Estado a los fines de su mantenimiento. Tal contribución ha de ajustarse a las bases y exigencias de la justicia. Deberes y responsabilidades, derechos y atribuciones sólo se combinan bajo el presupuesto de equidad, y no por el arbitrio y la coerción de quien sólo exhiba el ejercicio de la fuerza. La ley iguala a todos y tiene mayor sugestión y fuerza sobre el contribuyente que el mero temor al poderoso.

Y agrega De Juano, que la recaudación impositiva responde a directivas de diversa índole según las finalidades políticas perseguidas por los entes públicos, que poseen poder de imposición. Ese poder reimpone, o soberanía fiscal no implica la anulación o el desconocimiento de los derechos del individuo que tiene su base fundamental y garantía en las declaraciones respectivas que contiene las Constituciones de los Estados representativos y democráticos, en las leyes dictadas en su consecuencia y debidamente complementadas con los decretos reglamentarios y resoluciones administrativas que no alteren el ejercicio de aquellos derechos o su espíritu legal.

Referencias

- Constitución Política de Bolivia. (2009, 25 de enero). Bolivia. https://www.minedu.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=1525:constitucion-politica-del-estado&catid=233&Itemid=933
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Constitución Política Española. (1978, 29 de diciembre). España. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
- Danós O., J., & Zegarra V., D. (1999). El Procedimiento de Ejecución Coactiva. (1ª. Ed.). Gaceta Jurídica, p.13.
- De Juano, M. (1969). Curso de Finanzas y Derecho Tributario. (T. 1) (2ª. Ed.). Ediciones Molachino, p. 357. <https://biblioteca.mpf.gov.ar/meran/opac-detail.pl?id=426>
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia (1789, 26 de agosto). Francia. https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf
- Decreto Ley n.º 17355. (1969, 7 de enero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H710342>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- García D., F. (2002). Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación. Dykinson, p. 32. https://buscaenbuja.uaen.es/discovery/fulldisplay?docid=alma991004020251704994&context=L&vid=34CBUA_UJA:VUI&search_scope=CATALOGO&tab=Jaen&lang=es
- Fench, M. (1949). Principios de Derecho Procesal Tributario. (3ª. Ed.). Librerías Bosh
- Giuliani F., C. (1962). Derecho Financiero. (1ª. Ed.) (Vol. 1). Editorial de Palma.
- Giuliani F., C. M. (1987). Derecho Financiero. (4ª. Ed.) (Vol. 1). Ediciones De Palma, p. 879. https://www.academia.edu/22352410/Derecho_Financiero
- Kruse, H. (1973). Derecho Tributario: Parte General. Editoriales de Derecho Reunidas.
- Ley n.º 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva. (1998, 23 de setiembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H781154>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ley n.º 4528, Ley de Facultades Coactivas. (1992, 6 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H689572>
- Nava N., A. (1959). Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrua. <https://iuscol.com/wp-content/uploads/2022/03/A.-Nava-Der-admin.pdf>
- Osvaldo C., J. (1992). Presión Fiscal e Inconstitucionalidad. Depalma, p. 109.
- Palma B., D. (1992). El Manual del Procedimiento Coactivo. (2ª. Ed.). Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cuzco.
- Pérez R., F. (2000). Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Editorial Civitas, p. 36.
- Quintana V., J. (1998). Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas.

Artículo 115

DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

- a. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.
- b. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137°.
- c. La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146°, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.
- d. La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.
- e. Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.

También es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los Artículos 56° al 58° siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 117°, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

Para el cobro de las costas se requiere que éstas se encuentren fijadas en el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva que apruebe la administración tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que éstos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente.

Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria.

La SUNAT no cobrará costas ni los gastos en que incurra en el procedimiento de cobranza coactiva, en la adopción de medidas cautelares previas a dicho procedimiento o en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los Artículos 182° y 184°.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Como bien señala Camus (2008), en doctrina, entendemos que la determinación del hecho imponible y, por tanto, del momento en que la obligación tributaria nace no basta, para el establecimiento del tributo. Entonces, considerar nacida la obligación tributaria no significa, que ésta en todos los casos sea exigible, donde a mayor precisión, la Administración Tributaria no puede exigir el pago de la misma, sino una vez transcurrido el plazo de pago voluntario sin que el correspondiente ingreso se haya producido.

Entonces, repasemos por un momento lo que ya todos conocemos; el artículo 115 del Código Tributario precisa a qué se considera como deuda tributaria exigible, y encontraremos figuras tales como aquellos valores notificados y no impugnados, beneficios tributarios que no cumplen las condiciones de pago, costas y gastos procesales, y la más interesante para nuestro tema, las órdenes de pago notificadas (no precisa que no estén impugnadas).

Pero al mismo tiempo, estamos obligados a revisar el artículo 3 del mencionado código, donde señala que la obligación tributaria es exigible cuando es determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente a su vencimiento, o cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago, donde entendemos que, la primera, se refiere a las órdenes de pago y la segunda, a las resoluciones de determinación u otro valor con plazo de impugnación.

Por tanto, exigible será una deuda tributaria, cuando se halla determinado, vía contribuyente o vía Administración Tributaria, cuando luego no se halla extinguido y que seguidamente esté consentida. Pero no necesita como un pre-requisito, que esté ingresada a la etapa de ejecución forzosa.

Nota aparte es que, observándolo al revés, para ingresar a cobranza coactiva, sí necesita que sea deuda exigible.

Asimismo, podemos afirmar que hablar de deuda exigible no solo es deuda consentida, sino que además es hablar de deuda firme, en ese sentido, Soler sostiene que, si no se interpusiese alguno de los recursos autorizados dentro de los plazos correspondientes, las resoluciones se tendrán por firmes, pasando en autoridad de cosa juzgada tanto la deuda determinada cuanto las multas y los reclamos por repetición de impuestos (Soler, 2005).

Agrega Nava (2010) que se puede afirmar que, en términos generales son consideradas legalmente deudas exigibles coactivamente a aquellas que constan en actos administrativos que han quedado consentidos al haber vencido el plazo para su impugnación, o que constan en actos que constituyen un pronunciamiento en última instancia administrativa. Siendo ello así, son deudas exigibles, no sólo las establecidas mediante Resolución de Determinación o de Multa notificadas por la Administración Tributaria y no reclamadas en el plazo de ley.

Analicemos brevemente los supuestos:

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Tiene 20 días hábiles para impugnar.

Resolución de Multa es el documento que impone sanción monetaria como consecuencia de haber incurrido en una infracción.

Tiene 20 días hábiles para impugnar.

Resolución de pérdida del fraccionamiento (RIP). Resulta válido el comentario de Nava cuando sostiene que en los supuestos en los que, otorgado el fraccionamiento particular se produce su pérdida, se dará por vencido todos los plazos, emitiéndose la resolución de pérdida respectiva. Y, en los fraccionamientos generales, ante el incumplimiento de pago de cuotas se emitirá órdenes de pago. Así, para una similar situación (incumplimiento de pago de fraccionamientos generales o particulares), la Administración Tributaria emite documentos distintos, por un lado, resolución de pérdida de fraccionamiento, y por otro, orden de pago, los cuales tienen distinta tratativa en el texto del Código Tributario (Nava, 2010).

Tiene 20 días hábiles para impugnar.

Cualquier Resolución no apelada en el plazo de ley, es de entender que ya el deudor la está consintiendo. Por lo tanto, la apelada dentro del plazo legal no es exigible. Otro dato interesante es que, en cualquier caso, que se interponga reclamación fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aun cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso.

Tiene 15 días hábiles para apelar, dependiendo del tipo de resolución.

La resolución apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva.

Tiene 15 días hábiles para apelar, dependiendo del tipo de resolución.

La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, cuando se trate de tributos autoliquidados, anticipos o pagos a cuenta, tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo, deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación, cuando la Administración Tributaria encuentre un tributo no pagado producto de la verificación de los libros de contabilidad y cuando la Administración Tributaria encuentre un pago a cuenta no pagado producto de la verificación de los comprobantes de pago, las notas de débito y de crédito emitidos y de la información brindada por el deudor tributario perceptor de rentas de cuarta categoría.

No tiene plazo para reclamar, por tanto, se deberá pagar para reclamar. Excepcionalmente, se puede reclamar en el plazo de 20 días hábiles.

Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva no son de aplicación para la SUNAT, siendo aplicable solo para los gobiernos locales.

Sanciones no pecuniarias son las Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de

establecimiento.

Tienen un plazo de 5 días hábiles para impugnar.

Referencias

- Camus Graham, D. J. (2008). ¿La deuda tributaria que no está en cobranza coactiva, debe comunicarse a central de riesgo? Deuda Tributaria Exigible. RAE Jurisprudencia Caballero Bustamante, 247–260.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Nava Tolentino, J. (2010). Cobranza Coactiva: ¿y después de la deuda tributaria qué?. Jurista Editores.
- Soler H., O. (2005). Derecho Tributario. (4.ª Ed.). La Ley. http://170.210.68.90/index.php?lvl=author_see&id=11932#

Artículo 116

FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

La Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el artículo anterior. Para ello, el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades:

1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el Artículo 118°. De oficio, el Ejecutor Coactivo dejará sin efecto las medidas cautelares que se hubieren trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva, cuando corresponda.
3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tales como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores, a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.
4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la Administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento convenido o, en su defecto, al que establezca la ley de la materia.
5. Suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a lo dispuesto en el Artículo 119°.
6. Disponer en el lugar que considere conveniente, luego de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieren adoptado, debiendo permanecer colocados durante el plazo en el que se aplique la medida cautelar, bajo responsabilidad del ejecutado.

7. Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones.
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 8) del Artículo 101, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley.
9. Declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva de incumplir ésta con los requisitos señalados en el Artículo 117, así como la nulidad del remate, en los casos en que no cumpla los requisitos que se establezcan en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.
10. Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.
11. Admitir y resolver la Intervención Excluyente de Propiedad.
12. Ordenar, en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el remate de los bienes embargados.
13. Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los Artículos 56° al 58° y excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes perecederos.
14. Requerir al tercero la información que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario.

Los Auxiliares Coactivos tiene como función colaborar con el Ejecutor Coactivo. Para tal efecto, podrán ejercer las facultades señaladas en los numerales 6. y 7. así como las demás funciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Cierto es que la Constitución Política del Estado no estipula la naturaleza del procedimiento de cobranza coactiva de tributos, pero sí encontramos en dicho cuerpo sustantivo, el numeral 17 del artículo 118 en el que se establece que corresponde al presidente de la República el administrar la hacienda pública, lo que en buena cuenta, se entiende que la Administración Tributaria es plena competencia del Poder Ejecutivo y no de ningún otro poder.

Es el Código Tributario el que señala que el procedimiento de Cobranza Coactiva es de naturaleza administrativa, cuando en su artículo 114 establece que la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria y se ejerce a través del Ejecutor Coactivo.

Realmente no existe país o nación que no recurra a la cobranza coactiva de tributos adeudados sea de la naturaleza que sea, pudiendo ser administrativa, judicial o también mixta.

Por lo general en los países de Europa Oriental la cobranza la lleva a cabo un representante judicial, lo que se podría llamar una especie de comisario, mientras que en la Europa Occidental tanto como Centro América vamos a encontrar que

ésta es llevada de manera administrativa o mixta.

Es que si revisamos el primer Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por la OEA/BID en el año 1967, vamos a encontrar una cobranza coactiva apoyada en la forma jurisdiccional, lo que podríamos considerar como resultado de una Escuela Clásica; mientras que en el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el CIAT, del año 1997, estaríamos frente a un corte administrativo, lo que muchos entenderían como la Escuela Moderna, al fin y al cabo, optar por una de ellas solo será un tema de decisión política.

En el Perú, por ejemplo, hemos tenido un procedimiento de cobranza coactiva que ha pasado por los distintos tipos descritos, a saber:

Previamente se presenta la historia del Ejecutor Coactivo en una pequeña síntesis. La figura del Juez Coactivo o del Ejecutor Coactivo, se remonta hasta el tiempo de la antigua Roma, donde el coactor viene a ser aquella persona la cual tenía a su cargo y a su responsabilidad la administración del tesoro imperial, desde su cobranza, su conservación y su utilización a solicitud del Emperador.

Históricamente, este coactor fue evolucionando a nivel mundial hasta llegar a convertirse en el actual recaudador de tributos.

Así llegamos hasta nuestros días, donde el llamado en forma original, Juez Coactivo, ha ido evolucionando hasta ser denominado Ejecutor Coactivo actualmente.

Desde la Ley n.º 4528 (año 1924) y el Decreto Ley n.º 17355 (año 1969), al funcionario encargado de la cobranza coactiva se le denominó Juez Coactivo.

El Decreto Ley n.º 25859, establece, que el funcionario responsable de la gestión de cobranza coactiva es el Ejecutor Coactivo, y ya no menciona el término Juez Coactivo.

El Decreto Legislativo n.º 767, en su segunda disposición final y transitoria, precisa que los actuales Jueces Coactivos, en adelante se denominan Ejecutores Coactivos y continúan incorporados al sector del que dependen, conforme a Ley. Por ser el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, fue oportuno incluir esta precisión. Esta ley aclara el sentido de que el Ejecutor no está vinculado al ámbito jurisdiccional; por tanto, estos funcionarios no forman parte de la organización del Poder Judicial, ya que dependen exclusivamente a la administración pública. Hay que indicar que como está desvinculado del poder jurisdiccional, el sector del cual dependen los Ejecutores Coactivos dependen del sector que los nombre, vale decir, las Municipalidades, la Superintendencia de Aduanas, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, el Instituto Peruano de Seguridad Social (actualmente EsSalud), etc.

El procedimiento coactivo en el Perú es de carácter administrativo y su organización y funciones están ceñidas en las normas establecidas independientemente tales como el Decreto Ley n.º 17355 (derogado), el Código Tributario y en la Ley n.º 26979 (ésta última, de aplicación local).

El juzgado coactivo, ahora Ejecutor Coactivo, no está integrado ni pertenece al Poder Judicial, como lo son el Juzgado Laboral y los de Tierras.

Existe una resolución de la Corte Suprema de Justicia de la República de fecha 10 de febrero de 1984, en que se señala terminantemente que el Ejecutor Coactivo tiene un criterio netamente administrativo, por cuanto resuelve que los juzgados coactivos deben limitarse a cumplir únicamente las funciones que competen a la administración pública. Vemos que el procedimiento coactivo no es un juicio, por cuanto no existe litis alguna, no hay litigio, no hay controversia entre las partes.

Los antes llamados Jueces Coactivos y ahora Ejecutores Coactivos, no se pueden considerar como jueces en el sentido jurídico de la palabra o acepción, si es que tenemos en cuenta que no son dirimientes en el procedimiento ni tienen facultad de fallo, excepto en los procedimientos de tercera excluyente de dominio.

El Ejecutor Coactivo es un funcionario que responde ante la administración pública vía de acatamiento a las leyes especiales y no a la Ley Orgánica del Poder Judicial.

El Ejecutor Coactivo no puede ejercer jurisdicción, es decir no puede resolver una controversia mediante fallos o sentencias.

El Ejecutor Coactivo no puede pronunciarse sobre la procedencia o improcedencia de la deuda tributaria.

El Ejecutor Coactivo solo debe cautelar que el procedimiento se lleve adelante observándose todas las formalidades que la ley ha establecido para facilitar la recuperación de los adeudos, así como para garantizar el derecho de los ejecutados.

Las Resoluciones de Determinación, las Órdenes de Pago, las Resoluciones de Multas y cualquier otro valor señalado por la ley para su cobro coactivo, constituyen los títulos para la ejecución coactiva, pero es importante anotar que estos valores de cobranza, para poder ser cobrados coactivamente, deben haber sido notificados previamente por la entidad acotadora. Dichas resoluciones de pago deben haber quedado firmes, consentidas y ejecutoriadas. Son resoluciones firmes las que no han sido impugnadas y ejecutoriadas las que habiendo sido impugnadas han quedado resueltas.

Referencias:

- Constitución Política de Bolivia. (2009, 25 de enero). Bolivia. https://www.minedu.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=1525:constitucion-politica-del-estado&catid=233&Itemid=933
- Código Tributario. (1993, 30 de diciembre [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- El Procedimiento Coactivo; Hinojosa Márquez, Alberto; Librería y Ediciones Jurídicas; Lima, Perú; 1995.
- Ley n.º 4528, Ley de Facultades Coactivas. (1992, 6 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H689572>
- Decreto Ley n.º 17355. (1969, 7 de enero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H710342>
- Decreto Ley n.º 25859. (1992, 24 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H756792>
- Decreto Legislativo n.º 767, Ley Orgánica del Poder Judicial. (1991, de diciembre). Lima. <https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00767.pdf>
- Ley n.º 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva. (1998, 23 de setiembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H781154>

Artículo 117

PROCEDIMIENTO

El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso de que éstas ya se hubieran dictado.

La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad:

1. El nombre del deudor tributario.
2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza.
3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.
4. El tributo o multa y período a que corresponde.

La nulidad únicamente estará referida a la Orden de Pago o Resolución objeto de cobranza respecto de la cual se omitió alguno de los requisitos antes señalados.

En el procedimiento, el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad.

Excepto en el caso de la SUNAT, el ejecutado está obligado a pagar, las costas y gastos en que la Administración Tributaria hubiera incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva desde el momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente. Los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deberán imputarse en primer lugar a las costas y gastos antes mencionados de acuerdo a lo establecido en el arancel aprobado y siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria, la que podrá ser representada por un funcionario designado para dicha finalidad.

Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se iniciarán acciones coactivas

respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, quedando expedito el derecho de la Administración a iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Tema forzoso para comentar sobre el inicio del procedimiento de cobranza coactiva es el de la notificación conjunta de la orden de pago con la resolución de ejecución coactiva.

Sobre el particular debemos señalar que en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04973-1-2007, el Tribunal Fiscal señaló que a su vez el Tribunal Constitucional mediante Sentencia emitida en el Expediente n.º 03797-2006-PA/TC, del 05 de marzo de 2007, modificó su criterio en relación con la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva, estableciendo que aunque efectivamente en el presente caso, se trate de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración Tributaria abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados”, en tal sentido, la aludida resolución agrega que de esta última sentencia se deduce que la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa.

Debemos precisar que este tema trajo mucha discusión respecto a su aplicación en la que los contribuyentes sujetos a cobranza coactiva sostenían que dicho criterio debía aplicarse en forma retroactiva, es decir, afectando a los procedimientos iniciados con anterioridad a dicha sentencia (03797-2006-PA/TC).

En ese sentido, en la Sentencia de fecha 29 de enero de 2014, emitida en el Expediente n.º 00005-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional estableció como Doctrina Jurisprudencial Vinculante a manera de precisión que con el Expediente n.º 03797-2006-PA/TC no ha pretendido revivir procedimiento fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas y cuantiosas con la SUNAT, ante ello se establece una regla en torno a dicha aplicación de la notificación conjunta.

La regla de la nulidad de la notificación conjunta de la orden de pago y de la Resolución de Ejecución Coactiva resulta aplicable a los procedimientos notificados a partir de la publicación de la sentencia del ITAN esto es, a todas las notificaciones conjuntas a partir del 01 de julio de 2007. Es decir, dicha regla no puede ser aplicada retroactivamente.

Por tal razón, hoy por hoy, la SUNAT en algunos casos está procediendo a notificar ambos documentos en forma conjunta pero ya no entran en vigor en la misma fecha, sino que la condición es que la Resolución de Ejecución Coactiva entre en vigencia a partir del tercer día de notificada la orden de pago, con lo cual se salva el derecho de defensa del contribuyente, así como el debido procedimiento. O en todo caso, se notifica primero la orden de pago y luego te notifican la Resolución de Ejecución Coactiva.

- De otro lado, en relación con el tema de la notificación de los valores en un procedimiento de cobranza coactiva, tenemos la RTF n.º 01380-1-2006,

jurisprudencia de observancia obligatoria que señala lo siguiente:

Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.

En el caso que el ejecutor coactivo no cumpla con efectuar la verificación que le compete y prosiga con la cobranza coactiva de una deuda tributaria que no es exigible por no haber sido notificada válidamente o por existir causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, entre otras, las vinculadas a la validez del acto de notificación, es derecho del ejecutado presentar un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, entidad que conforme con lo previsto por el artículo 155 del Código Tributario debe pronunciarse respecto de las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor, lo que incluye el emitir pronunciamiento sobre la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria cuya cobranza coactiva se pretende.

Sostener la incompetencia del Tribunal Fiscal para conocer vía queja la validez de la notificación de una deuda tributaria cuya cobranza coactiva se encuentra en trámite y, de ser el caso, disponer que tal cuestionamiento se ventile en un procedimiento contencioso, implicaría que el ejecutado quede en una situación de indefensión, no solo porque debería esperar que concluya el procedimiento contencioso administrativo para determinar la validez de la notificación cuando el ejecutado se encuentra dentro del plazo para impugnar, sino que además podría suceder que se prosiga con la cobranza coactiva de una deuda tributaria que nunca resultó exigible por no haberse notificado y por tanto tampoco pueda ejercerse válidamente el derecho para contradecirla. Además, debe tenerse en cuenta que, en estos supuestos, no habría causal para suspender aun temporalmente la cobranza coactiva.

- Ahora bien, respecto a la nulidad de la resolución de ejecución coactiva podemos comentar lo siguiente:

Con motivo de haberse notificado una resolución de ejecución coactiva para dar inicio a la cobranza coactiva se puede solicitar la nulidad de la misma si es que se verifica que se han cometido vicios o errores expresos en la redacción y preparación de dicho documento, los que aparte de los mencionados en este artículo en comentario también se señalan en el artículo 15 de la Ley n.º 26979, tales como:

15.1 La resolución de ejecución coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad, los siguientes requisitos:

- a) La indicación del lugar y fecha en que se expide;
- b) El número de orden que le corresponde dentro del expediente o del cuaderno en que se expide;
- c) El nombre y domicilio del obligado;
- d) La identificación de la resolución o acto administrativo generador de la Obligación, debidamente notificado, así como la indicación expresa del cumplimiento de la obligación en el plazo de siete (7) días;
- e) El monto total de la deuda objeto de la cobranza, indicando detalladamente la cuantía de la multa administrativa, así como los intereses o, en su caso, la especificación de la obligación de hacer o no hacer objeto del Procedimiento;
- f) La base legal en que se sustenta; y
- g) La suscripción del Ejecutor y el Auxiliar respectivo. No se aceptará como válida la incorporación de la firma mecanizada, a excepción del caso de

cobro de multas impuestas por concepto de infracciones de tránsito y/o normas vinculadas al transporte urbano.

15.2 La resolución de ejecución coactiva será acompañada de la copia de la resolución administrativa a que se refiere el literal d) del numeral anterior, su correspondiente constancia de notificación y recepción en la que figure la fecha en que se llevó a cabo, así como la constancia de haber quedado consentida o causado estado.

En caso de que la solicitud de nulidad se apruebe, entonces el efecto será que todo el procedimiento avanzado será declarado nulo y por tanto deberá iniciarse uno nuevo.

Para efectos prácticos entiéndase que para presentar la Solicitud de Nulidad deberá dirigirse ésta al Ejecutor Coactivo debidamente llenada y firmada, donde deberá adjuntarse su documento de identificación, así como una copia de la resolución de ejecución coactiva que pretende anularse.

Cabe agregar que en algunas municipalidades están cobrando el pago del derecho al trámite. SUNAT no cobra. Lo cual tiene sentido porque recordemos que SUNAT no cobra gastos administrativos ni costas procesales, mientras que las otras entidades públicas sí.

- Existe el Informe n.º 135–2013–SUNAT/4B0000 emitido por la SUNAT el mismo que atiende las siguientes consultas:
- 1. Si cuando se declara la nulidad de la resolución de ejecución coactiva que dio lugar al inicio del procedimiento a que corresponde un expediente acumulador, debe extenderse la nulidad a los expedientes acumulados.
- 2. Si al efectuar la devolución de montos retenidos e imputados en el procedimiento de cobranza coactiva declarado nulo, deben devolverse también aquellos montos que fueron imputados a expedientes válidos.

Ante lo cual analiza lo siguiente:

El procedimiento de cobranza coactiva se inicia con la notificación de la resolución de ejecución coactiva al deudor tributario, siendo que en el curso de dicho procedimiento el Ejecutor Coactivo emite actos que constan en resoluciones coactivas mediante las cuales se establecen medidas para asegurar el pago de la deuda tributaria o que disponen la acumulación de procedimientos conexos entre sí para efectos de una mejor gestión.

Ahora bien, en cuanto a la nulidad de los actos emitidos, es del caso mencionar que el artículo 109 del TUO del Código Tributario detalla expresamente las causales por las cuales son nulos los actos de la Administración Tributaria.

Asimismo, en relación con los efectos de la nulidad, el numeral 12.1 del artículo 12 de la LPAG señala que la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto; mientras que el numeral 13.1 del artículo 13 de dicha Ley establece que la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Adicionalmente, el numeral 13.2 del artículo 13 de la LPAG dispone que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales; no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Teniendo en cuenta lo expuesto, tratándose de casos en que se declara la nulidad de la resolución de ejecución coactiva, ya sea por haber incurrido ésta en alguno de

los supuestos a los que hace referencia el artículo 109 o porque se ha incumplido con alguno de los requisitos del artículo 117 del TUO del Código Tributario, los actos sucesivos dictados en el procedimiento de cobranza coactiva a que dio lugar dicha resolución, en tanto se encuentren vinculados a aquel, carecerán también de efectos legales de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13 de la LPAG anteriormente citado.

Ello considerando que la resolución de ejecución coactiva declarada nula sirve de base a los demás actos sucesivos dentro del procedimiento de cobranza coactiva que se inició con la resolución en mención; y es la causa por la que, posteriormente, el ejecutor coactivo emite actos para asegurar el pago de la deuda tributaria.

En ese sentido, tratándose de situaciones en las que el ejecutor coactivo dispone acumular por conexión diversos procedimientos de cobranza coactiva, la nulidad solo alcanzará a la cobranza de los valores iniciada con la resolución de ejecución coactiva declarada nula, no pudiendo comprender la cobranza de aquellos otros valores iniciada conforme a ley y que, por no estar vinculada con aquella, conserva su validez y eficacia, aun cuando resulte de actos emitidos con posterioridad a la resolución coactiva que dispuso su acumulación al procedimiento de cobranza iniciado con la referida resolución declarada nula. Ello, habida cuenta que en aplicación de lo dispuesto por el numeral 13.2 del artículo 13 de la LPAG, debe entenderse que la nulidad parcial de los actos posteriores a tal acumulación (esto es, de la parte vinculada a la resolución de ejecución coactiva declarada nula), no alcanza a la parte referida a la cobranza que resulta independiente de aquella declarada nula.

Por tanto, concluye lo siguiente:

- La nulidad de la resolución de ejecución coactiva que dio lugar al inicio del procedimiento de cobranza a que corresponde un expediente acumulador no comprende la cobranza de aquellos otros valores iniciada conforme a ley, aun cuando resulte de actos emitidos con posterioridad a la resolución coactiva que dispuso su acumulación al procedimiento de cobranza iniciado con la referida resolución declarada nula.
- La devolución que corresponde efectuar en virtud a la declaración de nulidad de la resolución de ejecución coactiva mencionada en el numeral anterior solo alcanzará a los montos retenidos e imputados a los valores cuya cobranza se inició con la referida resolución, mas no a aquellos montos imputados a los valores cuya cobranza se inició conforme a ley en los procedimientos correspondientes a los expedientes acumulados.

Para precisar, en estos casos, es que corresponderá disgregar del expediente coactivo acumulado, al expediente coactivo cuya resolución coactiva de inicio fue declarada nula.

Costas Procesales y Gastos Administrativos

Cuando se habla de las Costas Procesales se refiere a los aranceles y derechos judiciales que se cobran por cada actuación ordenada por el Ejecutor Coactivo durante el procedimiento de cobranza coactiva.

Los Gastos Administrativos están referidos al cobro que se realiza por la logística empleada para la recuperación de la deuda, por decir, emplear un camión para el transporte de los bienes extraídos, los estibadores, el espacio físico que ocupa en el almacén de la Administración para su custodia, etc.

Vale mencionar la Resolución de Gerencia General n.º 1737-2019.GGISAT. T. correspondiente a la Municipalidad de Tarapoto donde señala que son Costas

Procesales: Los gastos devengados por la prosecución del Procedimiento de Ejecución Coactiva hasta la fecha de emisión de la Resolución que aprueba el Fraccionamiento de la deuda tributaria y no tributaria, los cuales deberá cancelar el contribuyente ejecutado.

Entiéndase que la Ley n.º 26979 en su artículo 10 indica que:

“El Ejecutor, bajo responsabilidad, liquidará las costas ciñéndose al arancel de costas procesales aprobado conforme a lo dispuesto por la presente ley. En caso de incumplimiento, el Obligado podrá exigir de manera solidaria, al Ejecutor, Auxiliar o la Entidad la devolución de cualquier exceso, incluyendo los intereses correspondientes”.

Asimismo, agrega que “En ningún caso se efectuará cobro de costas y gastos cuando la cobranza se hubiera iniciado indebidamente en contravención de esta ley.”

Aparte, de conformidad con lo señalado en el Artículo 117 del Código, la Administración Tributaria liquidará los gastos administrativos y las costas procesales sobre la base de la documentación sustentatoria y del Arancel de Costas del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la Administración, respectivamente.

De otro lado, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05538–Q2014, se resuelve que:

“Que dado que el procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente Coactivo n.º 023–006–2111350 fue iniciado conforme a ley de acuerdo con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02665–Q–2013, la Administración se encontraba facultada para ordenar medidas cautelares, tal como lo hizo con la Resolución Coactiva n.º 0230073953330, por lo que si bien posteriormente a la adopción de dicha medida cautelar, se acreditó una causal de conclusión del citado procedimiento con la presentación de la reclamación antes mencionada, el pago de las tasas registrales le corresponde al quejoso y no a la Administración a fin de efectivizar el levantamiento de la referida medida, por lo que lo alegado en este extremo carece de sustento y la queja deviene en infundada en este extremo”.

Eso quiere decir que el ejecutado está obligado al pago de las tasas registrales en que la Administración hubiera incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva, aun cuando se hubiere acreditado posteriormente una causal de conclusión del citado procedimiento.

En ese aspecto, el hecho de que la SUNAT no cobre costas procesales ni gastos administrativos surge a partir del quinto párrafo modificado por el artículo 15 de la Ley n.º 30264, publicada el 16 de noviembre de 2014

Lo que tiene concordancia con que la SUNAT no cobrará costas ni los gastos en que incurra en el procedimiento de cobranza coactiva, en la adopción de medidas cautelares previas a dicho procedimiento o en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los artículos 182 y 184, de acuerdo con el artículo 116 comentado anteriormente.

Lo que se confirma con el Informe n.º 291–2003–SUNAT/2B0000 que precisa que la SUNAT no se encuentra facultada para cobrar costas generadas antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva por las medidas cautelares previas trabadas; basado en el hecho de que solamente se ha previsto la obligación de pagar las costas generadas a partir de la notificación de la REC, razón por la cual dicha obligación no puede hacerse extensiva a los actos realizados por la Administración Tributaria antes de tal oportunidad.

Respecto a los escritos dilatorios podemos comentar qué se entiende por una actuación dilatoria del contribuyente, donde de incurrirse en este supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso de la conducta procedimental del administrado, el Ejecutor Coactivo se encuentra facultado para disponer la no atención derivado de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva. (1998, 23 de setiembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H781154>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ley n.º 30264, Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico. (2014, 16 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1115313>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2013, 16 de setiembre). Informe n.º 135-2013-SUNAT/4B0000. Lima. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i135-2013.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2003, 27 de octubre). Informe n.º 291-2003-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2912003.htm>
- Tribunal Constitucional. (2007, 5 de marzo). Expediente n.º 03797-2006-PA/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2010, 29 de enero). Expediente n.º 00005-2010-PA/TC. Arequipa. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00005-2010-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2006, 15 de marzo). Resolución n.º 01380-1-2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_01380.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 12 de junio). Resolución n.º 04973-1-2007. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_04973.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014, 14 de noviembre). Resolución n.º 05538-Q-2014. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/Q/2014_Q_05538.pdf

Artículo 118

MEDIDAS CAUTELARES - MEDIDA CAUTELAR GENÉRICA

- a. Vencido el plazo de siete (7) días, el Ejecutor Coactivo podrá disponer se trabe las medidas cautelares previstas en el presente artículo, que considere necesarias. Además, podrá adoptar otras medidas no contempladas en el presente artículo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza.

Para efecto de lo señalado en el párrafo anterior notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción y señalara cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aun cuando se encuentren en poder de un tercero.

El Ejecutor Coactivo podrá ordenar, sin orden de prelación, cualquiera de las formas de embargo siguientes:

1. En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes, debiendo entenderse con el representante de la empresa o negocio.
2. En forma de depósito, con o sin extracción de bienes, el que se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales, u oficinas de profesionales independientes, aun cuando se encuentren en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados, para lo cual el Ejecutor Coactivo o el Auxiliar Coactivo podrán designar como depositario o custodio de los bienes al deudor tributario, a un tercero o a la Administración Tributaria. Cuando los bienes conformantes de la unidad de producción o comercio, aisladamente, no afecten el proceso de producción o de comercio, se podrá trabar, desde el inicio, el embargo en forma de depósito con extracción, así como cualesquiera de las medidas cautelares a que se refiere el presente artículo. Respecto de los bienes que se encuentren dentro de la unidad

de producción o comercio, se trabará inicialmente embargo en forma de depósito sin extracción de bienes. En este supuesto, sólo vencidos treinta (30) días de trabada la medida, el Ejecutor Coactivo podrá adoptar el embargo en forma de depósito con extracción de bienes, salvo que el deudor tributario ofrezca otros bienes o garantías que sean suficientes para cautelar el pago de la deuda tributaria. Si no se hubiera trabado el embargo en forma de depósito sin extracción de bienes por haberse frustrado la diligencia, el Ejecutor Coactivo, sólo después de transcurrido quince (15) días desde la fecha en que se frustró la diligencia, procederá a adoptar el embargo con extracción de bienes. Cuando se trate de bienes inmuebles no inscritos en Registros Públicos, el Ejecutor Coactivo podrá trabar embargo en forma de depósito respecto de los citados bienes, debiendo nombrarse al deudor tributario como depositario. El Ejecutor Coactivo, a solicitud del deudor tributario, podrá sustituir los bienes por otros de igual o mayor valor.

3. En forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda. El importe de tasas registrales u otros derechos, deberá ser pagado por la Administración Tributaria con el producto del remate, luego de obtenido éste, o por el interesado con ocasión del levantamiento de la medida.
4. En forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros. La medida podrá ejecutarse mediante la diligencia de toma de dicho o notificando al tercero, a efectos que se retenga el pago a la orden de la Administración Tributaria. En ambos casos, el tercero se encuentra obligado a poner en conocimiento del Ejecutor Coactivo la retención o la imposibilidad de ésta en el plazo máximo de cinco (5) días hábiles de notificada la resolución, bajo pena de incurrir en la infracción tipificada en el numeral 5) del Artículo 177°. El tercero no podrá informar al ejecutado de la ejecución de la medida hasta que se realice la misma. Si el tercero niega la existencia de créditos y/o bienes, aun cuando éstos existan, estará obligado a pagar el monto que omitió retener, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario de acuerdo con lo señalado en el inciso a) del numeral 3 del Artículo 18°; sin perjuicio de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6) del Artículo 177° y de la responsabilidad penal a que hubiera lugar. Si el tercero incumple la orden de retener y paga al ejecutado o a un designado por cuenta de aquél, estará obligado a pagar a la Administración Tributaria el monto que debió retener bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario, de acuerdo con lo señalado en el numeral 3 del Artículo 18°. La medida se mantendrá por el monto que el Ejecutor Coactivo ordenó retener al tercero y hasta su entrega a la Administración Tributaria. El tercero que efectúe la retención deberá entregar a la Administración Tributaria los montos retenidos, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario según lo dispuesto en el numeral 3 del Artículo 18°, sin perjuicio de aplicársele la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6 del Artículo 178°. En caso de que el embargo no cubra la deuda, podrá comprender nuevas cuentas, depósitos, custodia u otros de propiedad del ejecutado.

- b. Los Ejecutores Coactivos de la SUNAT, podrán hacer uso de medidas como el descerraje o similares, previa autorización judicial. Para tal efecto, deberán cursar solicitud motivada ante cualquier Juez Especializado en lo Civil, quien debe resolver en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte, bajo responsabilidad.
- c. Sin perjuicio de lo señalado en los artículos 56° al 58°, las medidas cautelares trabadas al amparo del presente artículo no están sujetas a plazo de caducidad.
- d. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Decretos Legislativos n.º 931 y 932, las medidas cautelares previstas en el presente artículo podrán ser trabadas, de ser el caso, por medio de sistemas informáticos.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, mediante Resolución de Superintendencia se establecerán los sujetos obligados a utilizar el sistema informático que proporcione la SUNAT, así como la forma, plazo y condiciones en que se deberá cumplir el embargo.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Definiciones de las medidas cautelares

Según la Real Academia Española una Medida Cautelar en el Derecho Tributario significa:

Garantía de la deuda tributaria en virtud de la cual, para asegurar su cobro, se pueden adoptar medidas de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado, pudiendo consistir las mismas en la retención del pago de devoluciones tributarias, el embargo preventivo de bienes y derechos, y la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos, u otras previstas legalmente (Real Academia Española, 2023).

El Glosario del Ministerio de Economía y Finanzas (2023), define la Medida Cautelar Genérica como:

Es aquella que puede ser trabada por disposición del Ejecutor Coactivo, vencido el plazo de siete (7) días para cancelar la deuda tributaria establecido en la Resolución de Ejecución Coactiva (que es aquella que da inicio al Procedimiento de Cobranza Coactiva). (Artículo 118° del Código Tributario).

Igualmente, define la Medida Cautelar Previa como:

Es aquella que puede ser trabada por disposición de la Administración en forma excepcional, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva e inclusive cuando la deuda tributaria no sea exigible coactivamente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. (Artículo 56° del Código Tributario).

De lo que podríamos afirmar que las medidas cautelares genéricas son las consideradas definitivas al trabarse dentro de un procedimiento de cobranza; y donde las medidas cautelares previas, son precisamente eso, preventivas o previas, al trabarse antes del inicio del procedimiento de cobranza.

Las definitivas son las que se pueden ejecutar, mientras que las previas no se pueden ejecutar.

De otro lado, el código Procesal Civil señala lo siguiente:

TÍTULO IV: PROCESO CAUTELAR

Capítulo I: Medidas Cautelares

Artículo 608. – Juez competente, oportunidad y finalidad

El juez competente para dictar medidas cautelares es aquel que se encuentra habilitado para conocer de las pretensiones de la demanda. El juez puede, a pedido de parte, dictar medida cautelar antes de iniciado el proceso o dentro de éste, salvo disposición distinta establecida en el presente Código.

Todas las medidas cautelares fuera de proceso, destinadas a asegurar la eficacia de una misma pretensión, deben solicitarse ante el mismo juez, bajo sanción de nulidad de las resoluciones cautelares dictadas. El solicitante debe expresar claramente la pretensión a demandar.

La medida cautelar tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de la decisión definitiva.

Artículo 609. – Sustitución del Juez

Si por impedimento, recusación, excusación o abstención se dispone que el conocimiento del proceso principal pase a otro Juez, éste conocerá también del proceso cautelar.

Artículo 610. – Requisitos de la solicitud

- El que pide la medida debe:
- Exponer los fundamentos de su pretensión cautelar;
- Señalar la forma de ésta;
- Indicar, si fuera el caso, los bienes sobre los que debe recaer la medida y el monto de su afectación;
- Ofrecer contracautela; y
- Designar el órgano de auxilio judicial correspondiente, si fuera el caso. Cuando se trate de persona natural, se acreditará su identificación anexando copia legalizada de su documento de identidad personal.

Artículo 611. – Contenido de la decisión cautelar

El juez, atendiendo a la naturaleza de la pretensión principal y a fin de lograr la eficacia de la decisión definitiva, dicta medida cautelar en la forma solicitada o en la que considere adecuada, siempre que, de lo expuesto y la prueba presentada por el demandante, aprecie:

- La verosimilitud del derecho invocado.
- La necesidad de la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso o por cualquier otra razón justificable.
- La razonabilidad de la medida para garantizar la eficacia de la pretensión.
- La medida dictada sólo afecta bienes y derechos de las partes vinculadas por la relación material o de sus sucesores, en su caso.

- La resolución precisa la forma, naturaleza y alcances de la contracautela.
- La decisión que ampara o rechaza la medida cautelar es debidamente motivada, bajo sanción de nulidad.

Artículo 612. – Características de la medida cautelar

Toda medida cautelar importa un prejuzgamiento y es provisoria, instrumental y variable.

Asimismo, la LPAG establece lo siguiente respecto a la medida cautelar desde un punto de vista administrativo:

Artículo 236. – Medidas cautelares

236.1 En cualquier etapa del procedimiento trilateral, de oficio o a pedido de parte, podrán dictarse medidas cautelares conforme con el artículo 146.

236.2 Si el obligado a cumplir con una medida cautelar ordenado por la administración no lo hiciere, se aplicarán las normas sobre ejecución forzosa prevista en los artículos 203 al 211.

236.3 Cabe la apelación contra la resolución que dicta una medida cautelar solicitada por alguna de las partes dentro del plazo de tres (3) días contados a partir de la notificación de la resolución que dicta la medida. Salvo disposición legal o decisión de la autoridad en contrario, la apelación no suspende la ejecución de la medida cautelar.

La apelación deberá elevarse al superior jerárquico en un plazo máximo de (1) día, contado desde la fecha de la concesión del recurso respectivo y será resuelta en un plazo de cinco (5) días.

Explicación del inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

Para empezar, entiéndase que el procedimiento de cobranza coactiva consta de 5 etapas, a saber:

1. Notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva (REC)
2. Embargo o Medida Cautelar
3. Tasación
4. Remate
5. Intervención Excluyente de Dominio.

De las cuales, la 3, 4 y 5 son estudiadas en su respectivo artículo. Nosotros acá nos ocuparemos de la 1 y 2.

Notificada la REC el deudor tributario tiene un plazo de siete siete días hábiles para cancelar la deuda antes de que se ordenen los embargos en su contra. Estos siete días no deben confundirse con un plazo para reclamar, estos siete días es la oportunidad para pagar antes de que le embarguen, sin perjuicio de producir los siguientes efectos:

- En la generación de costas procesales y gastos administrativos (para municipalidades o instituciones distintas a la SUNAT).
- En la interrupción de la prescripción.
- En la gradualidad para el cálculo del pago de multas.
- En la modificación de domicilio fiscal.

Reiteramos que estos siete días hábiles no son para que el contribuyente impugne la deuda, ya que se entiende que la deuda tributaria que está en cobranza coactiva tiene la condición de consentida y exigible. Es decir, el plazo para impugnar ya transcurrió, que puede haber sido de 20 días para Resolución de Determinación o Resolución de Multa, ya que para las órdenes de Pago no hay plazo impugnatorio salvo que se trate de circunstancias excepcionales en cuyo caso sí serán 20 días, los que sí podrían ocurrir dentro de la cobranza coactiva.

Si la notificación de la OP se da un 23/06/2023, y la REC se notifica un 27/06/2023, entiéndase que al tratarse de circunstancias excepcionales la reclamación podría presentarla hasta los 20 días hábiles posteriores al 23/06/2023, es decir, cuando ya está dentro de un procedimiento de cobranza coactiva.

Transcurridos los siete días hábiles y de no estar cancelada la deuda tributaria, el ejecutor coactivo está en la plena facultad de ordenar el embargo que considere conveniente. En otras palabras, al día 8 ya se pueden trabar medidas cautelares definitivas, según el criterio del ejecutor coactivo porque no existe un orden de prelación para disponer la que crea pertinente, sino que con base en su experiencia y saber, dictará la medida de embargo que pueda resultar más eficaz y que vaya acorde al movimiento o actividad económica del deudor.

Para tal caso, notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su notificación y/o recepción y señalará cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aun cuando se encuentren en poder de un tercero. Esto va de la mano con el numeral 5 del artículo 62 y el artículo 106 del Código Tributario, en que, por excepción, la notificación surtirá efectos al momento de su recepción, cuando se notifiquen resoluciones que ordenen trabar medidas cautelares, requerimiento de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas y demás actos que se realicen de forma inmediata.

Embargo en forma de Intervención en Información

Qué nos dice el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT al respecto:

El embargo en forma de intervención en información consiste en el nombramiento por parte del ejecutor, de uno o varios interventores informadores para que en un plazo determinado recaben información y verifiquen el movimiento económico del deudor y su situación patrimonial, con el fin de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

En el embargo en forma de intervención en información, el interventor informador observará lo siguiente:

- Notificará al deudor la resolución de embargo, la misma que deberá contener la identificación del interventor informador.
- No podrá recabar la información relacionada con procesos productivos, conocimientos tecnológicos y similares, salvo que se encuentre relacionada con información relativa al movimiento económico o a la situación patrimonial del deudor.
- Pondrá en conocimiento del ejecutor los hechos que obstaculicen el normal desarrollo de sus funciones, a fin de que este adopte las medidas correspondientes.
- Vencido el plazo señalado en la resolución que ordenó el embargo, informará por escrito al ejecutor sobre el resultado de las verificaciones efectuadas

Cabe comentar que este tipo de embargo sirve para efectos de que el ejecutor coactivo pueda contar con la información actualizada y suficiente, y así pueda diseñar su estrategia de cobro.

Entre otras cosas, se le va a solicitar al deudor que informe sobre sus principales clientes como también sus proveedores; así como con qué instituciones bancarias está trabajando. Entonces puede darse el caso de que aparezca un cliente que no lo tenían registrado, y por tanto, seguramente el ejecutor coactivo ordenará notificarle con un embargo en forma de retención de terceros.

Por último, se debe mencionar que esta medida puede ser cumplida en el momento de la notificación o pudiera darse el caso de que el interventor le otorgue un plazo para que presente la información solicitada.

Podemos referirnos al Expediente n.º 00236-2012-PA/TC respecto de la Sentencia del Tribunal Constitucional que en su fundamento 9 señala:

Ello, no es óbice para expresar que sobre la naturaleza del embargo en forma de intervención en información (medida cautelar utilizada por la demandada), la lesividad e interferencia en el derecho de propiedad de la demandante resulta ser mínima y soportable por el deudor- recurrente; así la STC 0015-2005-AL/TC, ha confirmado su constitucionalidad y señalado que: "Dicha forma de embargo es una figura procesal que en nuestro país se encuentra recogida primigeniamente por el Código Procesal Civil (artículos 665° a 668°, Título IV: Proceso Cautelar, Capítulo II: Medidas Cautelares Específicas, Subcapítulo 1: Medidas para Futura Ejecución Forzada) y establece que "Cuando se solicite recabar información sobre el movimiento económico de un empresa de persona natural o jurídica, el Juez nombrará uno o más interventores informadores, señalándoles el lapso durante el cual deben verificar directamente la situación económica del negocio afectado y las fechas en que informará al juez".

O al fundamento 11:

Es consecuencia, al evaluarse la sentencia expedida por la Corte Suprema que desestima todos y cada uno de los argumentos de la demandante y al tratarse de una medida cautelar cuya intensidad se reduce a la obtención de información sobre el patrimonio y activos del deudor tributario, no se produce la vulneración de los derechos de la actora, debiendo desestimarse la demanda de autos.

Embargo en forma de Intervención en Recaudación

En concordancia, el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT, indica al respecto lo siguiente:

A través del embargo en forma de intervención en recaudación se afectan directamente los ingresos del Deudor en el lugar en el cual éstos se perciben, con la finalidad de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

Para efectos de la diligencia, se notificará la Resolución Coactiva que ordena el embargo según lo dispuesto en el artículo 104 del Código. Dicha resolución deberá contener el nombre del interventor o de los interventores recaudadores. Si la medida se lleva a cabo en varios establecimientos del Deudor, se presentará en cada uno de éstos la resolución que hubiere ordenado el Ejecutor.

Son funciones del interventor recaudador:

- Efectuar el arqueo de caja inicial, cuyos resultados serán consignados en el Acta de instalación respectiva. Si la medida se realiza en varios establecimientos del deudor, se efectuará un arqueo de caja inicial por cada caja que se encuentre en dichos establecimientos.
- Llevar el control de ingresos y de egresos, efectuando diariamente el arqueo de caja.
- Comunicar al ejecutor si se han efectuado pagos al deudor por medio de tarjetas de crédito o similares, para que este, de considerarlo pertinente, ordene el embargo en forma de retención.
- Verificar que durante la diligencia se realicen los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio y para el cumplimiento de las obligaciones legales del deudor de naturaleza laboral, tributaria y alimenticia cuyo vencimiento o fecha de pago se produzcan durante la intervención.
- Realizar el arqueo de caja final con la anotación precisa del monto que se detrae por concepto de pago de la deuda tributaria materia del procedimiento.
- Informar al ejecutor sobre los hechos que obstaculicen el normal desarrollo de la medida, a fin de que este adopte las previsiones del caso.
- Incluir los resultados del arqueo final de caja en la respectiva Acta de cierre, cuya copia será entregada al deudor, a su representante o a la persona con quien se entiende la diligencia. Si la medida se realiza en varios establecimientos del deudor, el arqueo de caja final será por cada caja que se encuentre en dichos establecimientos.
- Ingresar el monto recaudado el día en que se realizó la diligencia o a más tardar el día hábil siguiente, en la entidad bancaria ubicada en la dependencia de la SUNAT o en cualquier agencia, sucursal u oficina de la red bancaria autorizada para la recaudación de tributos, según corresponda. Los documentos donde conste el ingreso del monto recaudado serán entregados al deudor.
- Custodiar o poner bajo custodia, el dinero recaudado hasta el momento que realice el ingreso a que se refiere el literal anterior.

Cabe comentar lo siguiente:

De lo que se trata es de colocar un interventor en la caja de la empresa. Mayormente este tipo de embargo se da en aquellos negocios que tienen atención de venta al público, es decir tienen caja registradora para atender a los consumidores o clientes.

Podemos poner como ejemplo los restaurantes, cafés, panaderías, casinos, salas de tragamonedas, cines, teatros, estadios deportivos, supermercados, tiendas de ropa, cadena de tiendas por departamentos, etc.

La idea es que el interventor debe llevar un arqueo inicial y uno final, junto con el de cierre, de lo ingresado en el día. Acá la pregunta sería explicar a qué se refiere con que "durante la diligencia se realicen los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio", y esto responde a la facultad discrecional del funcionario coactivo donde pueden ponerse de acuerdo junto con el deudor para saber a qué porcentaje o monto consideran necesario para el funcionamiento del negocio.

De lo ingresado en el día el deudor deberá ingresarlo como pago de la deuda tributaria en el mismo día, y una vez pagado, le mostrará los recibos de pago al interventor, momento en el cual este procederá a retirarse del local.

Embargo en forma de Intervención en Administración

Concordando el Código Tributario con el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT, tenemos que:

Por el embargo en forma de intervención en administración de bienes, el Ejecutor está facultado para nombrar uno o varios interventores administradores con la finalidad de recaudar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados.

En la Resolución Coactiva que ordena el embargo en forma de intervención en administración de bienes se nombrará al interventor administrador y se señalará el plazo que durará su gestión. El interventor administrador deberá tener experiencia en funciones similares a la encomendada.

Son funciones del interventor administrador:

- Verificar y supervisar la administración de los frutos o utilidades que produzca el bien o los bienes embargados.
- Si el bien embargado es la fuente principal de ingresos del deudor, comprobar que de lo producido por este, solo se realicen los gastos necesarios para el mantenimiento de la fuente productora, así como para el cumplimiento de las obligaciones legales de naturaleza laboral, tributaria y alimenticia cuyo vencimiento o fecha de pago se produzca durante la intervención.
- Rendir cuenta al ejecutor de la gestión de forma periódica, con frecuencia no mayor a la mensual, a fin de que se pueda evaluar la efectividad de la medida cautelar.
- Poner a disposición de la SUNAT las utilidades o frutos obtenidos, dejando constancia de ello en el Acta correspondiente, cuya copia será entregada al Deudor, a su representante o a la persona con quien se entiende la diligencia.
- Informar al ejecutor de las situaciones que obstaculicen su desempeño, a fin de que este adopte las medidas del caso.
- Presentar un informe al ejecutor al término de su gestión, detallando las utilidades y los frutos que se hubieren recaudado durante la medida, así como de las diversas gestiones realizadas en su función.
- Si como resultado de la medida de embargo, el interventor pone a disposición de la SUNAT bienes distintos al dinero, se variará dicha medida a embargo en forma de depósito.
- Ingresar el monto recaudado en la entidad bancaria ubicada en la dependencia de la SUNAT o en cualquier agencia, sucursal u oficina de la red bancaria autorizada para la recaudación de tributos, cuando corresponda. Los documentos donde conste el ingreso al fisco del monto recaudado serán entregados al deudor.
- Custodiar o poner bajo custodia, el dinero recaudado hasta el momento que realice el ingreso a que se refiere el párrafo anterior.

Resulta también necesario presentar lo que dice el Código Procesal Civil en sus artículos 669 y 671 que a la letra señalan:

Artículo 669. – Embargo en forma de administración de bienes

- Cuando la medida recae sobre bienes fructíferos, pueden afectarse en administración con la finalidad de recaudar los frutos que produzcan.

Artículo 671. – Obligaciones del administrador

- El administrador está obligado, según corresponda al bien o empresa, a:
- Gerenciar la empresa embargada, con sujeción a su objeto social;
- Realizar los gastos ordinarios y los de conservación;
- Cumplir con las obligaciones laborales que correspondan;
- Pagar tributos y demás obligaciones legales;

- Formular los balances y las declaraciones juradas dispuestas por ley;
- Proporcionar al Juez la información que éste exija, agregando las observaciones sobre su gestión;
- Poner a disposición del Juzgado las utilidades o frutos obtenidos; y
- Las demás señaladas por este Código y por la ley.

Entonces como comentario podemos decir, en primer lugar, que los embargos por lo general recaen sobre bienes presentes, pero eso no quita que también puedan embargarse sobre bienes a futuro, entendiéndose así a los frutos que puedan producir los bienes. Es justamente esta situación la que nos interesa ya que al margen de que se haya embargado o no el bien productor, el fruto del mismo debe asegurarse nombrando para ello a un interventor administrador.

Como estamos hablando de una entrega futura de bienes, es claro entender que la Administración Tributaria debe participar del proceso productivo para velar por su producción eficaz.

¿Y cómo participa del proceso productivo? Pues, por medio del interventor administrador que participa de la administración del negocio.

En buena cuenta, podemos entenderlo como que está gerenciando a la empresa, y lo dice el mismo Código Procesal Civil; y en ese sentido, dicho sujeto se hará responsable del manejo de la empresa y su productividad.

Pero resulta necesario aclarar que hay dos tipos de embargo de administración, nos referimos a la administración de los frutos y a la administración de la empresa, siendo el primero del que se ocupa el artículo en comento.

Respecto del embargo de administración de la empresa se refiere a aquellas personas jurídicas con fines de lucro que pueden presentarse con términos distintos, tales como negocio, unidades de producción o comercio y empresa.

Entonces el embargo en forma de administración de la empresa al establecer que “el administrador o administradores, según corresponda, asumen la representación y gestión de la empresa”, no quiere decir que solo sea posible afectar unidades de producción (fábricas) y unidades de comercio (empresas comerciales), sino que también el embargo es aplicable a cualquier tipo de empresa, sea cual sea su actividad principal (fabricación, comercialización, servicios, etc.).

Embargo en forma de Retención

Concordancia con el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT al respecto:

Por el embargo en forma de retención, el Ejecutor está facultado para ordenar la retención y posterior entrega de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros; así como la retención y posterior entrega de los derechos de crédito de los cuales el Deudor sea titular y que se encuentren en poder de terceros.

De conformidad con el numeral 3 del artículo 18 del Código, es responsable solidario con el Deudor, el tercero notificado que incurra en uno de los supuestos previstos en dicho artículo.

En el embargo en forma de retención, se observará lo siguiente:

Procedimiento General:

La medida se iniciará con la notificación al tercero de la Resolución Coactiva que ordena el embargo en forma de retención.

El embargo en forma de retención comprende todas las operaciones del Deudor en las diferentes agencias, sucursales, oficinas o establecimientos que tenga a nivel nacional el tercero.

En el acto de notificación o con posterioridad a éste, podrá ejecutarse la medida mediante la diligencia de toma de dicho. Si el tercero se negara a la toma de dicho, se dejará constancia del hecho en el acta correspondiente, sin perjuicio de la sanción prevista en el numeral 23 del Artículo 177° del Código. En la diligencia de toma de dicho el Ejecutor o el Auxiliar consignará en el acta la existencia o inexistencia en poder del tercero, según sea el caso, de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia, derechos de créditos o la modalidad que corresponda, sea en moneda nacional o extranjera. La persona con quien se entiende la diligencia deberá informar sobre la existencia o inexistencia de los conceptos antes señalados. El acta será suscrita por la persona con quien se entiende la diligencia. La existencia o no de los conceptos mencionados en el párrafo anterior será acreditada por el tercero con el documento sustentatorio cuando sea requerido por el Ejecutor. La diligencia de toma de dicho se realizará sin perjuicio de la comunicación que deba presentar el tercero respecto de la retención efectuada o de la imposibilidad de practicarla conforme con lo previsto en el numeral 4 del inciso a) del Artículo 118° del Código.

El tercero presentará la comunicación a que se refiere el párrafo anterior en el plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución que ordena el embargo, bajo los apercibimientos señalados en el numeral 4 del inciso a) del Artículo 118° del Código.

Se notificará al Deudor el embargo en forma de retención, después que el Ejecutor reciba la comunicación referida en el literal precedente o cuando hubiera transcurrido el plazo de cinco (5) días hábiles de notificado el embargo sin que el tercero hubiese cumplido con efectuar dicha comunicación.

Si el tercero comunica al Ejecutor la existencia de alguno de los conceptos mencionados en el primer párrafo del presente artículo, éste establecerá el plazo para la entrega a la SUNAT del importe retenido. Dicho monto será entregado en moneda nacional. La entrega del importe retenido se podrá efectuar, tratándose de los proveedores de las Entidades del Estado, mediante el cheque a que se refiere el Artículo 11° de la Resolución de Superintendencia n.º 156-2004/SUNAT o por vía electrónica mediante el sistema SUNAT Operaciones en Línea (SOL). En los demás casos, mediante el cheque certificado o de gerencia a que se refiere el inciso e) del Artículo 3° de la Resolución de Superintendencia n.º 100-97/SUNAT o por vía electrónica, a través del sistema SOL.

Para la entrega del monto retenido mediante el sistema SOL, el tercero deberá realizar las acciones siguientes:

Obtener el código de usuario y la clave de acceso conforme con lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia n.º 109-2000/SUNAT y normas modificatorias, para ingresar al sistema SOL.

En el sistema SOL seleccionar la opción de “entrega de monto retenido”

y luego señalar el número de RUC del deudor y el número de resolución coactiva que ordena la entrega del importe retenido.

Seleccionar al Banco que debitará, de la cuenta afiliada/autorizada por el tercero, el monto señalado en la resolución coactiva que ordena entregar los importes retenidos. El monto antes indicado deberá ser consignado en el Formulario Virtual 1661-Boleta de Entrega de Importes Retenidos.

Seguir con las demás instrucciones que brinde el sistema SOL y una vez culminada la operación, el aludido sistema emitirá al tercero una constancia de la entrega efectuada.

La SUNAT, en el procedimiento de cobranza coactiva, imputará el monto entregado a la deuda tributaria que originó la medida de embargo. El Ejecutor remitirá al deudor los documentos que acrediten la referida imputación.

En caso de que, el embargo no cubra la deuda podrá comprender nuevas cuentas, depósitos, custodias u otros de propiedad del Ejecutado.

El deudor podrá solicitar al Ejecutor que el embargo no le impida el cumplimiento de las obligaciones legales de naturaleza tributaria, laboral o alimenticia a su cargo y de los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio. Para tal efecto, deberá acreditar fehacientemente:

Que el vencimiento de las obligaciones o las fechas de pago se producen durante la vigencia del embargo en forma de retención.

Que no cuenta con otros ingresos o deudas por cobrar que permitan el funcionamiento de su negocio.

Queda a criterio del Ejecutor aceptar la solicitud. De aceptarlo podrá ordenar que se reduzca el monto de la retención que el tercero esté por entregar o reducir los montos que se retengan con posterioridad.

Cabe comentar lo siguiente:

OUna vez ordenado y notificado el embargo en forma de retención al tercero, se prohíbe comunicarlo al deudor tributario, bajo sanción.

Igualmente ocurre con el pago de la suma embargada, que está prohibido pagar directamente al deudor tributario, porque de lo contrario, estará obligado a realizar el doble pago de dicha suma.

Aparte, si bien es cierto, el ejecutor coactivo no tiene facultades para embargar al tercero obligado a la retención, es decir, si el tercero una vez que ha informado que tiene una cantidad por pagar a una fecha determinada y luego comunica que por falta de liquidez no podrá cumplir con lo informado, entonces el ejecutor coactivo podrá recurrir a la facultad de fiscalización para comprobar si el tercero tiene falta de liquidez. Aquí es necesario mencionar que a nadie le gusta tolerar una fiscalización tributaria, por lo que es recomendable mejor cumplir con la retención.

Entonces, podría ocurrir que dentro de la revisión que le realice la Administración Tributaria a solicitud del ejecutor coactivo, se le determinen reparos tributarios, y además que sería materia de sanción si es que hubiera informado con falsedad.

Cabe señalar que por parte del tercero se puede incurrir en responsabilidad solidaria para el pago de la deuda, hasta por el monto de la retención ordenada cuando:

- No comunica la existencia o el valor de créditos o bienes y entrega al deudor tributario o a una persona designada por este, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- Niega la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entregue o no al tercero o a una persona designada por este, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- Comunica la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realiza la retención por el monto solicitado.
- Comunica la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúa la retención, pero no entrega a la SUNAT el producto de la retención.

Otra sanción a la que se expone el tercero es, cuando se niega o impide la realización de la toma de dicho por parte de la Administración Tributaria. Sanción que está prevista en el numeral 23 del Artículo 177 del Código.

Cabe señalar que el hecho de que se realice la toma de dicho no enerva la obligación del tercero de tener que informar de todas maneras.

Otro detalle por comentar es que el ejecutor coactivo debe tener mucho cuidado al notificar el embargo a las entidades bancarias y financieras, ya que si notifica a varias entidades podría incurrir en un sobreembargo. Debe notificar primero a unas cuantas entidades y si resultara infructuoso, entonces deberá levantarlas y notificar a otras más.

En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00921-5-2010, desestima una queja presentada referente a la adopción de medidas cautelares previas en el entendido de que, si bien se aprecia que se han ordenado medidas cautelares previas de distinta modalidad con la finalidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria, no se advierte que los citados embargos fueron efectivamente trabados por montos que sobrepasen la referida deuda. Por tanto, el ejecutor coactivo dejaría sin efecto la medida cautelar en la parte que exceda el monto necesario para garantizar el pago de la deuda tributaria, tal como indica el referido Tribunal Fiscal en las resoluciones n. 03740-3-2008 y 00522-5-2009.

Respecto del monto inembargable, citamos una jurisprudencia del Tribunal Fiscal que indica que procede dejar sin efecto el embargo en forma de retención a una cuenta de ahorros por un monto igual o menor a 5 unidades de referencia procesal de conformidad con lo dispuesto por el artículo 648 del Código Procesal Civil (RTF) n.º 01197-1-2006 del 07/03/2006. Se declara sin objeto el recurso de queja interpuesto al haber desaparecido los hechos que motivaron la interposición de la presente queja. Se señala que, mediante Resolución Coactiva, la Administración Tributaria ha dejado sin efecto la retención ordenada respecto de cualquier suma menor o igual a S/ 1,700; esto es, 5 Unidades de Referencia Procesal en la cuenta de ahorros del quejoso dado que en la misma se depositó el producto de sus remuneraciones y se precisa que de conformidad con lo establecido en el artículo 648 del Código Procesal Civil es de libre disposición del quejoso cualquier suma menor o igual a dicho monto depositada en la citada cuenta.

Cabe explicar que las entidades bancarias no pueden embargar o retener la totalidad de la remuneración del trabajador que tiene deudas por tributos.

La Sentencia n.º 670-2021 del Tribunal Constitucional (16 de julio de 2021), resuelve por unanimidad que se declara fundada la demanda de amparo interpuesta por un trabajador contra el Banco de la Nación, por haber retenido y haberse apropiado del total de sus remuneraciones, lo que está prohibido por el Código Procesal Civil.

Si bien puede existir la deuda, ello no habilita a la Administración Tributaria o a la entidad bancaria a retener el total de sus haberes, pues contraviene lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 648 del Código Procesal Civil.

El mencionado artículo expresamente dispone:

Artículo 648.- Bienes inembargables

Son inembargables:

“6.- Las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco unidades de referencia procesal. El exceso es embargable hasta una tercera parte. Cuando se trata de garantizar obligaciones alimenticias, el embargo procederá hasta un 60% del total de los ingresos, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley”.

Como se sabe, la Unidad de Referencia Procesal (URP) es equivalente al 10% de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT), que para el 2023 es S/ 4,950.00 x 10% = S/ 495.00.

De este modo, el acreedor sólo podrá retener o embargar las remuneraciones del trabajador, cuando éste perciba una remuneración mayor a 5 URP (5 x 495 = S/ 2,475.00) y, además, sólo con respecto de la tercera parte de lo que exceda a dicho límite, de conformidad con el numeral 6 del artículo 648 del C.P.C.

Embargo en forma de Inscripción

El Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT al respecto indica lo siguiente:

Por el embargo en forma de inscripción, la SUNAT afecta bienes muebles o inmuebles registrados, inscribiéndose la medida por el monto total o parcialmente adeudado en los registros respectivos, siempre que sea compatible con el título ya inscrito.

En este caso, el embargo no impide la enajenación del bien, pero el adquirente asume la carga hasta por el monto de la deuda tributaria por la cual se trabó la medida, debiendo el Ejecutor levantar el embargo únicamente si se cancela el monto de la deuda tributaria materia de la cobranza.

En el embargo en forma de inscripción se observará lo siguiente:

a) En la Resolución de embargo se señalará la información registral correspondiente, consignando, entre otros datos, el número de la ficha o el número de la partida registral donde se encuentra inscrito el bien y, de ser necesario, la información adicional que permita su identificación.

b) El embargo será notificado al Deudor después de haber sido inscrito en el registro pertinente.

c) De acuerdo con lo señalado por el numeral 3 del Artículo 118° del Código, cuando se hubiera adjudicado un bien inscrito en remate, la SUNAT deberá pagar, con el producto de éste, el importe de las tasas registrales u otros derechos. El monto restante será imputado a la deuda tributaria de acuerdo con lo señalado en el quinto párrafo del Artículo 117° del Código.

d) En el caso de que se hubiera levantado la medida de embargo en forma de inscripción, el pago de las tasas registrales será realizado por el interesado, con ocasión del levantamiento de la medida.

Los embargos en forma de inscripción sobre bienes muebles sujetos a inscripción según leyes especiales, se regulan conforme con dichas normas, sin desnaturalizar el presente procedimiento.

Al margen de lo que indica el reglamento, podemos comentar lo siguiente:

Queda claro que se puede embargar en forma de inscripción, todos aquellos bienes que sean susceptibles de inscribirse en un Registro Público, tales como:

- Inmuebles - Registro Público de Propiedad de Inmuebles
- Marcas, Nombre Comercial, Signos Distintivos, Lemas Comerciales y Derechos de Autor (solo derechos patrimoniales) - Indecopi
- Buques, Embarcaciones Pesqueras y Naves - Registro Público de Buques, Embarcaciones Pesqueras y Naves, en coordinación con la Dirección General de Capitanías y Guardacostas
- Aeronaves, Motores y Contratos de Utilización - Registro Público de Aeronaves que comprende: Registro de Aeronaves, el Registro de Motores y el Registro de Contratos de Utilización de Aeronaves
- Concesiones de Servicios Públicos - Registro Público de Concesiones para la Explotación de Servicios Públicos
- Vehículos - Registro Público de Propiedad Vehicular

Respecto del embargo de las acciones podemos diferenciarlos en dos:

Acciones cotizadas en Bolsa y Acciones no cotizadas en Bolsa.

Las no cotizadas en Bolsa se pueden inscribir en el Registro de Matrícula de Acciones de propiedad de la empresa. El auxiliar coactivo se encargará de anotar en dicho registro el embargo correspondiente. Mientras que las cotizadas en Bolsa se tramitan directamente con la empresa Cavali que es el Registro Central de Valores y Liquidaciones, procediendo a su venta inmediata.

Derechos Mineros y Concesiones Mineras - Registro Público de Minería.

Aparte tenemos el Registro Público de Prenda Agrícola, el de Motores y el Industrial, pero lamentablemente como los ciudadanos no lo utilizan para sus operaciones comerciales, no resulta muy provechoso. No cuenta con mucha información o en todo caso no está actualizada.

Debe entenderse que, en aquellos bienes que tienen naturaleza personal solo podrá embargarse el derecho de explotación mas no el derecho de propiedad, tales como las concesiones.

Embargo en forma de Depósito

El Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT dice al respecto:

Mediante el embargo en forma de depósito, con o sin extracción de bienes, se afectan los bienes muebles o inmuebles no registrados de propiedad del Deudor, nombrándose depositario para la conservación y custodia de los bienes al Deudor, a un tercero o a la SUNAT.

En el embargo en forma de depósito se observará lo siguiente:

a) La diligencia se llevará a cabo, en el domicilio fiscal y/o en los establecimientos anexos donde el deudor realice su actividad o en cualquier otro establecimiento o lugar donde se encuentren sus bienes, ya sea que se trate de locales comerciales, industriales u oficinas de profesionales independientes, aun cuando los bienes se encuentren en poder de un tercero e incluso cuando estuvieran siendo transportados.

b) Al trabar el embargo, siempre que la circunstancia lo amerite en función de

la relación costo – beneficio, se preferirá afectar bienes que:

(i) No sean perecederos.

(ii) No sean animales vivos.

(iii) No requieran ambientes especiales para su conservación o el costo no sea excesivamente oneroso para la SUNAT.

(iv) No pertenezcan a la unidad de producción y comercio. Sin embargo, en virtud de lo establecido en el segundo párrafo del numeral 2 del literal a) del Artículo 118° del Código cuando los bienes que se encuentren dentro de la unidad de producción y comercio, individualmente considerados, no afecten el proceso de producción o de comercio para los cuales fueron adquiridos, se podrá aplicar desde el inicio, inclusive, el embargo en forma de depósito con extracción.

Sobre los bienes que se encuentren dentro de la unidad de producción o comercio se trabará inicialmente el embargo en forma de depósito sin extracción y sólo después de vencidos treinta (30) días hábiles de trabada la medida o vencidos quince (15) días hábiles de haberse frustrado la diligencia, el Ejecutor podrá adoptar el embargo en forma de depósito con extracción, salvo que el Deudor ofrezca otros bienes o garantías que sean suficientes para cautelar el pago de la deuda. Las garantías que podrán ser presentadas por el Deudor son las señaladas en el Artículo 41.

c) Se deberá consignar en el acta de embargo, los datos que permitan identificar al bien embargado, tales como su naturaleza, cantidad, número de serie, marca de fábrica, modelo, color, año de fabricación, estado de conservación, señas particulares o cualquier otra característica que corresponda al tipo de bien.

También, se deberá consignar en el acta, el lugar donde quedan depositados los bienes embargados.

Cuando la medida de embargo se frustre, se consignará en el acta los motivos por los cuales se frustró la diligencia.

d) Se nombrará como depositario de los bienes al Deudor o a su representante legal, a un tercero o a la SUNAT. Se deberá informar al depositario acerca de las obligaciones que se señalan en el numeral 2, así como las responsabilidades civiles y penales que corresponden en caso de incumplimiento. Dichas obligaciones también deberán ser consignadas en el acta de embargo.

Cuando la SUNAT se constituya en depositaria de los bienes, señalará un representante para que suscriba el acta.

Si en la diligencia de embargo en forma de depósito sin extracción el Deudor o su representante legal, manifiestan su negativa a constituirse como depositarios, se inhiben o no están presentes, no habiendo persona que acepte el cargo de depositario, se frustrará la diligencia, y se dejará constancia de ello en el Acta y se computará a partir de dicha fecha quince (15) días hábiles con el objeto de proceder a la extracción de bienes, y si fuera el caso, con el auxilio de las autoridades policiales, y la orden judicial para efectuar el descerraje.

e) Si se embargan en forma de depósito bienes del Deudor que estén siendo transportados, la persona con quien se entiende la diligencia podrá ser designada como depositario.

En este supuesto, cuando el embargo se realice en forma de depósito sin extracción, el lugar donde quedarán depositados los bienes embargados será el que señale el depositario. Si hubiera negativa a suscribir el acta de embargo, se dejará constancia de tal hecho y se procederá a efectuar el embargo en forma de depósito con extracción. El Auxiliar podrá verificar si los bienes se encuentran en el lugar que le hubiera sido indicado por el depositario y dejará constancia de ello en el correspondiente informe de verificación. De no encontrarse los bienes en el lugar señalado, la SUNAT iniciará las acciones legales que el caso amerite.

Se notificará al Deudor el embargo en forma de depósito con posterioridad a la realización de la diligencia siempre que éste no hubiera estado presente.

f) En el caso de que se hubiera embargado en forma de depósito vehículos, adicionalmente, se procederá a trabar embargo en forma de inscripción en el Registro vehicular respectivo. De ordenarse la subrogación del depositario y éste incumpla con la entrega del vehículo, se oficiará a las autoridades policiales para su captura. Una vez efectuada la captura del vehículo, se procederá a efectuar la subrogación ordenada y se consignará en un Acta los datos que identifiquen al nuevo depositario, las características y el estado en que se encontró el vehículo.

g) Tratándose de embargo en forma de depósito sobre bienes inmuebles no inscritos en los Registros Públicos, se consignará en el acta las características y ubicación del inmueble y se nombrará como depositario al propio Deudor o a su representante legal, según corresponda. De no aceptar el Deudor o representante legal el nombramiento como depositario, se dejará constancia en Acta, y se les designará como depositario necesario, notificándosele dicha designación con posterioridad a la realización de la diligencia.

A efecto de salvaguardar los derechos de posibles terceros adquirentes de buena fe, una vez trabado el embargo en forma de depósito sobre el inmueble no inscrito, se podrá disponer la colocación de un afiche o cartel alusivo a dicha medida en una parte visible del inmueble embargado y/o la publicación en el diario encargado de los avisos judiciales de la localidad u otro medio que se considere conveniente.

h) El Ejecutor o el Auxiliar podrá contar con el apoyo de un Perito, a fin de verificar la idoneidad y las características de los bienes a embargar. Dicho Perito deberá suscribir el acta correspondiente.

Son obligaciones del depositario:

- a) Conservar y custodiar los bienes en depósito.
- b) Dar cuenta inmediata al Ejecutor de todo hecho que pueda significar la alteración, de cualquier naturaleza, de los bienes afectados por el embargo, bajo responsabilidad.
- c) Facilitar el acceso permanente a la verificación del estado y conservación de los bienes, así como entregarlos cuando le sea solicitado por el Ejecutor, en las condiciones y en el lugar que éste determine.
- d) El depositario no podrá enajenar el bien embargado.

Conforme con lo establecido por el numeral 4 del Artículo 18º del Código, cuando el depositario sea requerido por el Ejecutor para entregar los bienes y no cumpla con ponerlos a su disposición en las condiciones que le fueron entregados, podrá ser imputado por la SUNAT como Responsable

Solidario y/o denunciado penalmente. En caso de que la deuda fuera mayor al valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Para tal efecto, el valor del bien será fijado por un Perito. De no existir facilidades para que se realice la tasación o cuando el bien haya sido vendido o no se encuentre en poder del depositario, el Perito valorizará el bien empleando los criterios de tasación que estime pertinentes.

De oficio o con base en la solicitud justificada del depositario, el Ejecutor mediante resolución podrá designar un nuevo depositario a quien el subrogado deberá entregar los bienes en el plazo que se le señale, bajo apercibimiento de iniciarse las acciones penales respectivas. Dicha subrogación se hará efectiva en una diligencia, suscribiéndose el acta correspondiente.

Comentando podemos explicar lo siguiente:

Para poder entender cuándo un embargo es sin extracción o con extracción, digamos que esta diligencia se caracteriza por levantarse un acta donde se enumerará y detallarán los bienes que van a garantizar la deuda tributaria. Dicho detalle debe incluir la descripción del bien o bienes que se van a embargar, tales como su denominación, marca, modelo, número de serie, color, estado de conservación, dimensiones dentro de lo posible, y cantidad si fuera el caso. Estos bienes inventariados y embargados deben quedar en manos de un depositario que se hará cargo personalmente de su conservación, mantenimiento, custodia y entrega para cuando se lo requieran. En forma personal quiere decir que, ante cualquier pérdida, daño o falta de entrega, el depositario deberá responder con su propio patrimonio. Es por ello, que el depositario debe suscribir el acta correspondiente, no como representante de la empresa sino como depositario propiamente dicho, señalando su domicilio personal y aceptando conocer las responsabilidades que esta designación conlleva.

Entonces, el hecho de que el depositario pertenezca a la empresa deudora será un depósito sin extracción. Pero, si el depositario pertenece a la Administración Tributaria será un depósito con extracción. El depositario debe quedar en contacto directo con los bienes embargados, sino no habría forma de que garantice su conservación, mantenimiento o custodia.

Cuando mencionamos la entrega del bien depositado ante un requerimiento del ejecutor coactivo, nos estamos refiriendo a la figura de la Subrogación de bienes. Esto viene a ser el cambio de depositario por los bienes embargados. Es decir, el ejecutor coactivo si lo considera conveniente podrá requerirle al depositario de la empresa deudora para que entregue los bienes a la Administración Tributaria, en caso contrario, se configuraría el delito de peculado.

El delito de peculado pertenece a los delitos que atentan contra el funcionamiento de la administración pública, contra el ejercicio adecuado de la función pública. Pudiendo entender que por este delito la apropiación implicará la disposición de los bienes de la administración como si el agente fuera propietario, vulnerando así el principio de no lesividad de los intereses patrimoniales de la administración pública y a fin de evitar y remediar el abuso de poder del servidor público, que quebranta los deberes funcionales de lealtad y probidad, propios de la administración pública.

La pregunta sería: si el depositario pertenece a la empresa deudora, y no a la Administración Pública, ¿por qué se le considera peculado y no un delito de apropiación ilícita?

Cuando el depositario acepta su condición de tal, para lo cual firma en señal de consentimiento el acta correspondiente, acepta igualmente cumplir con los deberes del funcionario público y entre ellos, el de entregarlos a una solicitud del ejecutor coactivo. Por otro lado, el hecho de fungir como depositario de bienes embargados es cumplir una labor de personal auxiliar al ejecutor coactivo, cumpliendo por tanto funciones de naturaleza pública. En otras palabras, si bien es un sujeto privado está realizando funciones públicas auxiliares de y para un servidor público (ejecutor coactivo).

Es más, aun cuando el depositario no haya sido requerido por el ejecutor coactivo a entregar los bienes, este podrá de manera voluntaria solicitar al ejecutor coactivo que le subroguen de tal condición, por cuanto no quiere correr riesgos ante el cuidado de dichos bienes, lo que le liberaría de cualquier responsabilidad.

- Debemos entender que el depósito sin extracción es una forma de garantizar la deuda tributaria hasta que el deudor pueda acercarse a la administración tributaria para solucionar su cobranza, lo que es ingresar en el campo de la discrecionalidad del ejecutor coactivo.

El Código Tributario otorga como mínimo un plazo de 30 días hábiles para que se pueda cancelar antes de que el ejecutor lo convierta en un depósito con extracción; lo que quiere decir que no se señala un plazo máximo quedando a pleno criterio del funcionario tributario otorgar el mismo. Culminado el mismo se podrá convertir en una extracción de bienes.

Si la diligencia del depósito sin extracción se frustrara por oposición del deudor tributario, el ejecutor coactivo tiene la facultad de variarlo a un embargo con extracción, lo que parece muy acertado ya que el contribuyente no puede oponerse al cumplimiento de lo ordenado por el ejecutor coactivo, sin correr el riesgo de que la administración tome otras medidas más drásticas.

Hablando de las extracciones, cabe recordar que nuestra legislación permite realizar el embargo en forma de depósito con extracción sin necesidad de trabar primero un depósito sin extracción. Recordemos que los embargos se pueden trabar a partir del día 8 posterior a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, entonces se puede extraer bienes siempre y cuando su retiro no altere la parte operativa o productiva del deudor tributario.

Pongamos un ejemplo: en el caso de una empresa de transporte terrestre de pasajeros interprovincial que cuenta con una flota de 30 ómnibus, de los cuales no todos llegan a salir al mismo tiempo, por lo que si la administración tributaria extrajera una unidad vehicular no estaría perjudicando su operatividad.

El artículo 171 del Código Tributario de Ecuador, señala lo siguiente:

Descerrajamiento.- Cuando el deudor, sus representantes o terceros no abrieren las puertas de los inmuebles en donde estén o se presuma que existan bienes embargables, el ejecutor ordenará el descerrajamiento para practicar el embargo, previa orden de allanamiento y bajo su responsabilidad. Si se aprehendieren muebles o cofres donde se presuma que existe dinero, joyas u otros bienes embargables, el alguacil los sellará y los depositará en las oficinas del ejecutor, donde será abierto dentro del término de tres días, con notificación al deudor o a su representante; y, si éste no acudiere a la diligencia, se designará un experto para la apertura que se realizará ante el ejecutor y su secretario, con la presencia del alguacil, del depositario y de dos testigos, de todo lo cual se dejará constancia en acta firmada por los concurrentes y que contendrá además el inventario de los bienes que serán entregados al depositario.

Igualmente, el artículo 163 del Código Fiscal de México, establece respecto del embargo que:

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia. En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este Código. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará, para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

Por otro lado, tenemos el artículo 110 del Código Tributario Boliviano, que indica:

(Medidas Coactivas). La Administración Tributaria podrá, entre otras, ejecutar las siguientes medidas coactivas:

1. Intervención de la gestión del negocio del deudor, correspondiente a la deuda.
2. Prohibición de celebrar el deudor actos o contratos de transferencia o disposición sobre determinados bienes.
3. Retención de pagos que deban realizar terceros privados, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria.
4. Prohibición de participar en los procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios en el marco de lo dispuesto por la Ley n.º 1178 de Administración y Control Gubernamental.
5. Otras medidas previstas por Ley, relacionadas directamente con la ejecución de deudas.
6. Clausura del o los establecimientos, locales, oficinas o almacenes del deudor hasta el pago total de la deuda tributaria. Esta medida sólo será ejecutada cuando la deuda tributaria no hubiera sido pagada con la aplicación de las anteriores y de acuerdo con lo establecido en el parágrafo IV del Artículo 164.

Referencias:

- Código Fiscal de la Federación. (1981, 31 de diciembre [actualizada al 2021]). México. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Código Procesal Civil. (1992, 4 de marzo). Lima. <https://lpderecho.pe/codigo-procesal-civil-actualizado/>
- Código Tributario. (2005, 14 de junio [actualizado al 2018]). Ecuador. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-litera-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- Decreto Supremo n.º 069–2003–EF, Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. (2004, 23 de setiembre). Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/216.html>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

- Ley n.º 2492, Código Tributario Boliviano. (2003, 2 de agosto). Bolivia. https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). Tributos Internos. Ministerio de Economía y Finanzas. <https://www.mef.gob.pe/es/glosario-sp-29859/tributos-internos>
- Real Academia Española. (2023). Medida cautelar en el derecho tributario. Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/Lema/Medida-Cautelar-En-El-Derecho-Tributario>
- Tribunal Constitucional (2021, 1 de julio). Sentencia n.º 670–2021. Tumbes. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/01796-2020-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2013, 5 de setiembre). Expediente n.º 00236–2012–PA/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00236-2012-AA.html>
- Tribunal Fiscal. (2006, 7 de marzo). Resolución n.º 01197–1–2006 del 07/03/2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_01197.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 25 de marzo). Resoluciones n.º 03740–3–2008. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/3/2008_3_03740.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009, 20 de enero). Resolución n.º 00522–5–2009. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/5/2009_5_00522.pdf
- Tribunal Fiscal. (2010, 26 de enero). Resolución n.º 00921–5–2010. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_00921.pdf

Artículo 119

SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente:

- a. El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva en los casos siguientes:
 1. Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme con lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.
 2. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
 3. Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115°.

Para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

En los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando, a criterio de la Administración Tributaria, se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes

libres a ser embargados por el Ejecutor Coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada y, cuando corresponda, al de las costas y gastos.

- b. El Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando:
 1. Se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o Resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento.
 2. La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el Artículo 27°.
 3. Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.
 4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.
 5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.
 6. Las Órdenes de Pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
 7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.
 8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
 9. Cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en los Artículos 137 o 146.
- c. Tratándose de deudores tributarios sujetos a un Procedimiento Concursal, el Ejecutor Coactivo suspenderá o concluirá el Procedimiento de Cobranza Coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia.

En cualquier caso, que se interponga reclamación fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aun cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso.

 **Dante Julián** Camus Graham

Comentario

En primer lugar, debemos diferenciar lo que es suspensión de lo que es conclusión.

Suspensión se entiende como la interrupción de algo que tenga efectos legales, como interrumpir una acción o un plazo, y que finalizada la causa vuelve o regresa a su estado.

La conclusión finaliza o termina una cosa, sea un evento o un proceso, con lo cual ya se cerró el asunto. Lo que podría denominarse una suspensión definitiva.

Entonces con la suspensión tenemos una interrupción en el procedimiento, mientras que con la conclusión hemos cerrado el expediente.

Justamente, el legislador en este artículo tuvo a bien diferenciar estos supuestos, y los separó en 3 literales, donde el literal a) se refiere a la suspensión de carácter temporal, el literal b) que es de carácter definitivo y por último el literal c) que es una figura especial como es la concursal, donde se pueden dar tanto la suspensión temporal como una suspensión definitiva.

Se entiende que cuando el primer párrafo señala que, "Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo" se refiere a que la parte solemne de la declaración de la suspensión le corresponde al Ejecutor Coactivo, y claro que la orden puede venir de otra fuente, tales como del Poder Judicial, del legislador o de la propia administración tributaria, y debe ser cumplida a su vez por el indicado Ejecutor Coactivo.

Formalmente, el Ejecutor Coactivo es el único que puede emitir y notificar la resolución correspondiente de suspensión. El Poder Judicial puede emitir su sentencia, pero no se hará efectiva hasta que el ejecutor lo notifique, bajo su responsabilidad.

Encontramos un caso curioso que no está contemplado en este artículo, y es que nos estamos refiriendo al Tribunal Fiscal cuando al resolver un Recurso de Queja ordene al Ejecutor Coactivo la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva.

Para ejemplo, citamos la RTF n.º 1380-1-2006, jurisprudencia de observancia obligatoria, cuando declara fundada la queja, debiendo el ejecutor coactivo de la Administración suspender el procedimiento iniciado respecto de los valores, y de ser el caso, levantar las medidas cautelares que se hubieren trabado.

Otro vacío que encontramos es cuando producto de cualquier otro proceso judicial, no solamente en el Recurso de Amparo, sino que podría ser una acción de inconstitucionalidad o algún otro. Lo cierto es que cualquier resolución judicial debería ser de cumplimiento por parte del Ejecutor Coactivo. En ese sentido, producto de una Demanda Contencioso Administrativo se puede solicitar una medida cautelar y tendría los mismos efectos para la suspensión. O incluso por una Demanda de Revisión Judicial.

Justamente el último párrafo de éste literal a) se refiere a los casos en que se dicte esa medida cautelar.

Por tanto, en el numeral 1 del literal a) debería modificarse según lo expuesto y aprovecharse alguna reforma tributaria para que el legislador lo considere.

Cuando se refiere a una ley o norma con rango de ley, como ejemplo podemos citar la Ley n.º 30737, Ley que asegura el pago inmediato de la reparación civil a favor del Estado Peruano en casos de corrupción y delitos conexos, que en su Sexta Disposición Final establece que el Ejecutor Coactivo de la SUNAT no puede disponer que se traben las medidas cautelares previas a que se refiere el Código Tributario a las personas comprendidas en los artículos 9 y 15 de la presente ley.

Igualmente, tenemos la Ley n.º 29504, Ley que promueve la transformación y participación de los Clubes Deportivos de fútbol profesional en Sociedades Anónimas Abiertas, que en su Segunda Disposición Transitoria establece que la SUNAT debe suspender la ejecución de las medidas cautelares que hubiere adoptado en aplicación del Código Tributario,

Al respecto, el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT precisa que cuando una ley o norma con rango de ley disponga expresamente la suspensión del Procedimiento, esta producirá sus efectos a partir de la entrada en vigor de la referida norma o en la oportunidad que esta lo disponga.

Justamente, tenemos la RTF n.º 443-Q-2021 donde resuelve que de la revisión de los DS. n.º 094-2020-PCM, 184-2020-PCM, 201-2020-PCM, 002-2021-PCM y 008-2021-PCM (las que fueron emitidas con motivo de la Declaración del Estado de Emergencia a consecuencia del COVID 19) y de la Resolución de Superintendencia n.º 008-2020-SUNAT/700000, no se advierte que éstos configuren como una causal de suspensión de un procedimiento de cobranza coactiva seguido por SUNAT, ni que dichas normas hayan dispuesto tal suspensión de manera que la Administración se encuentre impedida de continuar con el procedimiento de cobranza coactiva y trabar embargos.

Respecto al numeral 3 del literal a) sobre la suspensión de la orden de pago recomendamos ubicarnos en el comentario realizado en el artículo 108 del presente.

Sin perjuicio de recordar que, para reclamar una orden de pago, por su propia naturaleza no tiene plazo para impugnar, por cuanto es producto de una reliquidación del propio deudor tributario, salvo que se trate de una emisión de valores donde corresponda la revocación de valores conforme con las normas de la RS n.º 002-97-SUNAT, Formulario 194.

Es en estos casos que para reclamar la orden de pago tendrás un plazo de 20 días hábiles porque acá sí existen las circunstancias que evidencien que la cobranza será improcedente. Es decir, cuando se trata de, una doble emisión de valores por el mismo tributo, período y monto; se trata de pagos no imputados; se trata de que la deuda tributaria ha sido objeto de un aplazamiento y/o fraccionamiento; se trata de errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras por parte de la SUNAT; se trata de Declaración Sustitutoria o una Rectificatoria que determine mayor obligación; se trata de deuda tributaria corregida mediante una Solicitud de Modificación de Datos, aprobada por la SUNAT; se trata de una Declaración Rectificatoria vencida por una obligación menor con respecto a la obligación tributaria; o como que se trate de deuda tributaria corregida en mérito de la modificación del coeficiente o porcentaje de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Abundando, tenemos que el Tribunal Fiscal en su Resolución n.º 01743-3-2005 señala que, el formulario 194 es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración procederá el recurso de apelación respectivo. El carácter de especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicables los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 137 del Código Tributario, excepto el del plazo.

Para efectos prácticos, si el deudor tributario presentara un Formulario 194 por haber realizado una declaración rectificatoria a menor monto, deberá evaluarse si el plazo de los 45 días hábiles para verificar por parte de la Administración Tributaria ya venció o no. Si fuera el caso de que los 45 días para verificar no hubieran vencido, no se admitirá a trámite dicha reclamación especial. Pero si los 45 días para verificar ya hubieran vencido, se admitirá a trámite dicha reclamación especial, siempre y cuando el Formulario se haya presentado dentro de los 20 días hábiles.

El literal b) nos habla de la suspensión definitiva, que es cuando se debe dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, que es lo mismo; y que responde a una idea de que en esta situación no existe deuda, cosa contraria al literal a) donde sí existe deuda, pero está por confirmar todavía.

En ese sentido, si bien el hecho de presentar una reclamación de manera oportuna no es sinónimo de no existencia de la deuda ya que entra a una etapa de contienda, pero de acuerdo con las normas procesales tributarias y considerando más aun los plazos, por cumplimiento del derecho de defensa, no se deberían mantener los embargos trabados, sino que corresponde levantarlos.

Y lo justo es que, si la reclamación fuera presentada de manera extemporánea, se proseguirá con las acciones de cobro correspondiente, ya que la Administración Tributaria ya cumplió con darle la oportunidad, pero en este caso el deudor no supo aprovechar la ayuda brindada. Pero la norma nos dice que la reclamación extemporánea sí podrá ser admitida a trámite cuando se cumpla con presentar la carta fianza correspondiente y por tanto suspenderse y levantarse los embargos.

Además, también vemos por ejemplo los casos de extinción de la obligación tributaria previstas en los 6 numerales del artículo 27 del Código, como son el pago, la compensación, condonación, consolidación, resolución sobre deudas de recuperación onerosa o cobranza dudosa, o por último, por leyes especiales, donde la deuda queda extinguida siempre y cuando exista la resolución correspondiente.

Es decir, puede ocurrir que el deudor tributario haya presentado su solicitud de compensación, pero eso, legalmente, no es suficiente para suspender la cobranza coactiva. Debemos considerar que ello no quita que el ejecutor coactivo pueda, en ejercicio de su discrecionalidad, el abstenerse de dictar medidas de embargo sobre el deudor tributario cuando tenga conocimiento de la solicitud presentada.

Este raciocinio nos sirve tanto para los casos de extinción de la obligación, así como para los casos de prescripción como de fraccionamiento, o en la declaración de nulidad. Lo que suspende es la resolución aprobatoria, y no la solicitud. Cualquier pedido del deudor tributario al Ejecutor Coactivo en ese sentido, ingresaría en el campo de la discrecionalidad del mencionado ejecutor.

En el caso de cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra, esto involucra empezar un proceso de disolución y liquidación de sociedades, que debe terminar con la declaración judicial de quiebra.

Citamos el artículo 417 de la Ley General de Sociedades que señala que, si durante el proceso de disolución y liquidación se extinguiera todo el patrimonio de la empresa y quedaran aún acreedores, entonces el liquidador debe convocar a una junta general de accionistas para informar de dicha situación y que además va a solicitar la declaración judicial de quiebra.

Así, mediante la declaración judicial de quiebra, el juez declarará formal y legalmente extinguido todo el patrimonio del deudor tributario, así como decidirá la incobrabilidad de los créditos tributarios pendientes de cobro.

Consentida o ejecutoriada la resolución que declara la quiebra, concluirá el procedimiento y el Juez ordenará su archivo, así como la inscripción de la extinción del patrimonio del deudor, en su caso, y emitirá los certificados de incobrabilidad para todos los acreedores impagos.

Esta declaración judicial de quiebra se debe inscribir en el Registro Público de Personas Jurídicas de la Oficina Registral correspondiente al domicilio del sujeto quebrado.

Además, para efectos de ilustrar un poco sobre cuáles son los pasos que deben darse en este proceso de Disolución y Liquidación, consideremos los siguientes:

Una vez tomada la decisión se deberá elaborar el Acta de Acuerdo de Disolución, Liquidación y nombramiento de Liquidador (o liquidadores si fuera el caso), y

seguidamente se preparan las minutas correspondientes, para proceder así a la publicación.

Con esto, la notaría se encarga de gestionar ante los Registros Públicos para solicitar la anotación de la inscripción del referido Acuerdo de Disolución. Y así, el liquidador procede a finiquitar todo el activo y pasivo de la empresa, cuyo resultado debe quedar anotado en el Balance Final de Liquidación que debe preparar.

Con el Balance final de Liquidación, se redacta el Acta de extinción de la sociedad y se procederá igualmente a su inscripción en los Registros Públicos. Para que una empresa deje de existir en Registros Públicos, se debe anotar esta inscripción.

Luego de realizar la extinción registral de la empresa, se debe pedir ante la SUNAT la baja del Registro Único de Contribuyentes (RUC) donde ya la empresa dejará de existir tanto para la misma sociedad como para las diferentes entidades públicas y privadas, repetimos, entre ellas la SUNAT y la Sunarp. Se debe considerar que para hacer este trámite primero se debe dar de baja las series de los comprobantes de pago, así como la autorización de impresión de los mismos.

La empresa al dejar de estar inscrita como contribuyente en la SUNAT, se evita que se sigan generando nuevas obligaciones tributarias.

Ahora bien, es de mencionar que, si dentro del proceso de liquidación, la empresa no pudiera cumplir con pagar todas sus deudas y obligaciones, deberá iniciar un proceso judicial de Declaración de Quiebra ante el juez especializado en lo civil, conforme lo señala la Ley General de Sociedades; e igualmente, el resultado del proceso judicial de quiebra será la declaración de la incobrabilidad de las deudas de la empresa, así como la extinción de su patrimonio social. Acto seguido, se notificará a los Registros Públicos y luego a la SUNAT, tal como se comentó líneas arriba.

En el literal c) nos habla de que, tratándose de deudores tributarios sujetos a un Procedimiento Concursal, el Ejecutor Coactivo suspenderá o concluirá el Procedimiento de Cobranza Coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia. Al respecto, la actual Ley General del Sistema Concursal aprobada mediante Ley n.º 27809, señala entre otras cosas lo siguiente:

El objetivo de la presente Ley es la recuperación del crédito mediante la regulación de procedimientos concursales que promuevan la asignación eficiente de recursos a fin de conseguir el máximo valor posible del patrimonio del deudor.

Los procedimientos concursales tienen por finalidad propiciar un ambiente idóneo para la negociación entre los acreedores y el deudor sometido a concurso, que les permita llegar a un acuerdo de reestructuración o, en su defecto, a la salida ordenada del mercado, bajo reducidos costos de transacción.

Los acreedores participan proporcionalmente en el resultado económico de los procedimientos concursales, ante la imposibilidad del deudor de satisfacer con su patrimonio los créditos existentes, salvo los órdenes de preferencia establecidos expresamente en la Ley.

A continuación citamos el artículo 18 que está relacionado específicamente con el tema de la suspensión de la cobranza coactiva:

Artículo 18.- Marco de protección legal del patrimonio.

18.1 A partir de la fecha de la publicación referida en el artículo 32, la autoridad que conoce de los procedimientos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra el deudor, no ordenará, bajo responsabilidad, cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio y si ya están ordenadas se abstendrá de trabajarlas.

18.2 Dicha abstención no alcanza a las medidas pasibles de registro ni a cualquier otra que no signifique la desposesión de bienes del deudor o las que por su naturaleza no afecten el funcionamiento del negocio, las cuales podrán ser ordenadas y trabadas, pero no podrán ser materia de ejecución forzada.

18.3 Si las medidas cautelares, distintas a las señaladas en el numeral precedente, han sido trabadas se ordenará su levantamiento y la devolución de los bienes involucrados en la medida cautelar a quien ejerza la administración del patrimonio del deudor. Sin embargo, no serán levantadas las medidas cautelares mencionadas en el artículo 18.2, pero no podrán ser materia de ejecución forzada.

18.4 En ningún caso el patrimonio del deudor sometido a concurso podrá ser objeto de ejecución forzosa, en los términos previstos en la Ley, con la excepción prevista en el primer y segundo párrafos del artículo 16. En este sentido, a partir de la fecha de la publicación indicada en el artículo 32, toda autoridad judicial o administrativa se encontrará impedida de tramitar, bajo responsabilidad, el inicio de cualquier procedimiento destinado exclusivamente al cobro de los créditos comprendidos en el concurso. En caso de que dichos procedimientos se hayan iniciado antes de la mencionada fecha, la autoridad a cargo de los mismos suspenderá su tramitación en la etapa en la que se encuentren, bajo responsabilidad.

El artículo 32 se refiere a que, consentida o firme la resolución que dispone la difusión del procedimiento, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI dispondrá la publicación semanal en el Diario Oficial El Peruano de un listado de los deudores que, en la semana precedente, hayan quedado sometidos a los procedimientos concursales.

Ahora veamos algunas consultas de SUNAT relacionadas con este tema:

El Informe n.º 368-2002-SUNAT/K00000, indica que:

- La inclusión de las deudas tributarias en un procedimiento concursal no constituye novación de tales obligaciones, motivo por el cual los plazos de prescripción y las reglas para su cómputo se efectuarán teniendo en cuenta las disposiciones pertinentes en función de la naturaleza de cada tributo, considerando para tal efecto las normas del Código Tributario que corresponda.
- Se suspende el cómputo del término prescriptorio de la deuda tributaria durante el lapso en que la Administración Tributaria se encuentra legalmente impedida de efectuar su cobranza por la aplicación de las normas concursales.
- La decisión adoptada por la Junta de Acreedores de ingresar al deudor a un régimen de reestructuración patrimonial, mediante la aprobación de un Plan de Reestructuración -sea que dicho acuerdo se hubiere tomado en un Proceso de Reestructuración Patrimonial o en un Procedimiento Concursal Ordinario-, no interrumpe el cómputo del término prescriptorio.
- Los pagos parciales efectuados según el Plan de Reestructuración aprobado por la Junta de Acreedores, interrumpen el cómputo del término prescriptorio.
- El Informe n.º 264-2004-SUNAT/2B0000 señala que:

1.1 La solicitud de acogimiento formulada por el interesado en la que se adjunte una relación detallada de sus obligaciones, configura la causal interruptoria establecida en el inciso c) del artículo 45° del TUO del Código Tributario.

1.2 En el mismo sentido, la notificación realizada por el interesado a cada uno de sus acreedores indicando con detalle el crédito que mantiene con ellos, configura la misma causal interruptoria señalada en el párrafo anterior

al constituir un acto de reconocimiento expreso de obligaciones.

1.3 En relación con la suspensión de la prescripción, debe entenderse suspendido el término prescriptorio de las deudas tributarias cuando se produce el hecho señalado en el artículo 99° del TUO de la Ley de Reestructuración Patrimonial.

1.4 Asimismo, cabe indicar que cualquier pago parcial que se realice en cumplimiento del Convenio de Reprogramación de Pagos aprobado, tendrá efecto interruptorio de la prescripción, estando contemplada dicha causal en el inciso d) del artículo 45° del TUO del Código Tributario.

Asimismo, resulta interesante citar la RTF n.º 547-Q-2016, donde procede la suspensión de la cobranza, si se acredita que el obligado se acogió a un proceso concursal.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 002-2021-PCM. (2021, 11 de enero). Lima. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1545479/1919609-2%20DS.pdf.pdf?v=1610635129>
- Decreto Supremo n.º 008-2021-PCM. (2021, 26 de enero). Lima. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1586065/Decreto%20Supremo%20N%C2%B0%20008-2021-PCM.pdf?v=1611757286>
- Decreto Supremo n.º 094-2020-PCM. (2020, 23 de mayo). Lima. https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/730522/DS_N__094-2020-PCM.pdf?v=1595026441
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Decreto Supremo n.º 184-2020-PCM. (2020, 29 de noviembre). Lima. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1470571/Decreto%20Supremo%20N%C2%B0%20184-2020-PCM.pdf.pdf?v=1606869295>
- Decreto Supremo n.º 201-2020-PCM. (2020, 21 de diciembre). Lima. <https://cdnlwww.gob.pe/uploads/document/file/1490040/Decreto%20Supremo%20N%C2%B0%20201-2020-PCM.pdf.pdf?v=1608653338>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Ley n.º 27809, Ley General del Sistema Concursal. (2002, 8 de agosto). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H830198>
- Ley n.º 29504. (2010, 31 de enero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1002376>
- Ley n.º 30737. (2018, 12 de marzo). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1202428>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2020, 18 de marzo). Resolución n.º 008-2020-SUNAT/700000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnati/2020/rsnati-008-2020.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2002, 2 de diciembre). Informe n.º 368-2002-SUNAT/K00000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i3682002.html>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2004, 22 de diciembre). Informe n.º 264-2004-SUNAT/2B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2642004.html>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (1997, 14 de enero). Resolución n.º 002-97-SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1997/002.html>

- Tribunal Fiscal. (2005, 17 de marzo). Resolución n.º 01743-3-2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_01743.pdf
- Tribunal Fiscal. (2006, 15 de marzo). Resolución n.º 1380-1-2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_01380.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016, 12 de febrero). Resolución n.º 547-Q-2016. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/Q/2016_Q_00547.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 3 de marzo). Resolución n.º 443-Q-2021. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/Q/2021_Q_00443.pdf

Artículo 120

INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD

El tercero que sea propietario de bienes embargados, podrá interponer Intervención Excluyente de Propiedad ante el Ejecutor Coactivo en cualquier momento antes que se inicie el remate del bien.

La intervención excluyente de propiedad deberá tramitarse de acuerdo a las siguientes reglas:

- a. Sólo será admitida si el tercero prueba su derecho con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento, que a juicio de la Administración, acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida cautelar.
- b. Admitida la Intervención Excluyente de Propiedad, el Ejecutor Coactivo suspenderá el remate de los bienes objeto de la medida y remitirá el escrito presentado por el tercero para que el ejecutado emita su pronunciamiento en un plazo no mayor de cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación.

Excepcionalmente, cuando los bienes embargados corran el riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o por otra causa no imputable al depositario, el Ejecutor Coactivo podrá ordenar el remate inmediato de dichos bienes consignando el monto obtenido en el Banco de la Nación hasta el resultado final de la Intervención Excluyente de Propiedad.

- c. Con la respuesta del deudor tributario o sin ella, el Ejecutor Coactivo emitirá su pronunciamiento en un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles.
- d. La resolución dictada por el Ejecutor Coactivo es apelable ante el Tribunal Fiscal en el plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación de la citada resolución.

La apelación será presentada ante la Administración Tributaria y será elevada al Tribunal Fiscal en un plazo no mayor de diez (10) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación, siempre que ésta haya sido presentada dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.

- e. Si el tercero no hubiera interpuesto la apelación en el mencionado plazo, la resolución del Ejecutor Coactivo, quedará firme.
- f. El Tribunal Fiscal está facultado para pronunciarse respecto a la fehaciencia del documento a que se refiere el literal a) del presente artículo.
- g. El Tribunal Fiscal debe resolver la apelación interpuesta contra la resolución dictada por el Ejecutor Coactivo en un plazo máximo de veinte (20) días hábiles, contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.
- h. El apelante y la Administración Tributaria pueden solicitar el uso de la palabra conforme con el segundo párrafo del artículo 150.
- i. La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, pudiendo las partes contradecir dicha resolución ante el Poder Judicial.
- j. Durante la tramitación de la intervención excluyente de propiedad o recurso de apelación, presentados oportunamente, la Administración debe suspender cualquier actuación tendiente a ejecutar los embargos trabados respecto de los bienes cuya propiedad está en discusión.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Vamos a darle un enfoque teórico y otro práctico, empecemos por la teoría.

Camus (2008) ha señalado lo siguiente:

Quando la Administración Tributaria traba medidas cautelares sobre los bienes de los contribuyentes en forma de depósito y a la postre se presenta una tercera persona aduciendo ser la propietaria de dicho bien, estamos frente a la figura de la Intervención Excluyente de Dominio.

Nos encontramos por tanto en la necesidad de saber, quien es el verdadero dueño del bien. (Camus Graham, Intervención Excluyente de Dominio, 2008). Es decir, estamos hablando de evaluar derechos, y en especial, el Derecho de Propiedad.

Para llegar a dicha solución, es necesario una resolución que provenga de un análisis normativo y que además sea producto de un criterio de conciencia y de valores sobre los hechos expuestos y presentados, lo que en buena cuenta es una labor de administración de justicia.

Quando hablamos de administración de justicia nos referimos a que, no obstante, exista una regla aplicable, su elección ya significa un acto estimativo, y que depende de cada situación concreta, donde el raciocinio del juzgador descubrirá las relaciones y valoraciones necesarias para resolver el conflicto, lo que es un verdadero acto creador. Esta labor es: administrar justicia.

La corriente moderna es que el encargado de la cobranza coactiva de la Administración Tributaria sea un funcionario de la propia Administración, lo que equivale decir que no se necesita acudir al Poder Judicial para llevar a cabo el Procedimiento de Cobranza Coactiva, lo que va acorde con los Principios de Ejecutoriedad, Celeridad y Autotutela Administrativa. Dentro de dicho procedimiento, encontramos la etapa de Intervención Excluyente de Dominio.

Justamente aquí, es donde unimos los dos temas expuestos al comienzo y que dan origen al tema en comentario: el encargado de resolver una Intervención Excluyente de Dominio debe ser un administrador de justicia.

Por tanto, pasemos a analizar dos conceptos principales que enmarcan esta tesis, como son: la Intervención Excluyente de Dominio, la Labor de Administrar Justicia, Facultades del Ejecutor Coactivo y el Derecho de Propiedad.

Valga la explicación de que hasta antes de la publicación del último TUO del Código Tributario, se llamaba Tercería de Propiedad, y que lo entendemos como una fase extraordinaria y excepcional dentro de un procedimiento administrativo de cobranza coactiva, y que se configura con una oposición hecha por un tercero, por un ajeno al cobro, que se presenta reclamando el dominio del bien embargado.

Distinto es el caso de aquel tercero que se presenta para reclamar una preferencia sobre el producto del bien embargado para el pago de su crédito personal.

En la primera figura se trata de una Tercería de Propiedad, en la segunda se trata de Tercería de Derecho Preferente.

Es el caso que el Código Tributario establece la posibilidad de que un tercero, ajeno al procedimiento de cobranza coactiva, presente un recurso administrativo para lograr desafectar un bien que se reputa de su propiedad, gravado por un embargo ordenado, al verse perjudicado por dicha medida, donde busca la decisión administrativa del Ejecutor Coactivo que declare su Derecho de Propiedad.

En el tema de las tercerías preferentes de pago, tanto el Ejecutor Coactivo como el Tribunal Fiscal se inhiben de pronunciamiento, ya que dicho trámite no ha sido regulado por la norma tributaria, quedando ello bajo la autoridad del Código Procesal Civil. En este sentido la jurisprudencia ha establecido que el Ejecutor Coactivo carece de tal facultad¹.

Cito a los autores Walter Villanueva Gutiérrez y Jorge Bravo Cucci (2005), cuando señalan qué sucede si se plantea una tercería de derecho preferente? El Ejecutor Coactivo debe examinar si estos terceros disponen de un mejor derecho que impide la cobranza coactiva de sus deudas tributarias antes de la que corresponde a estos acreedores (hipotecario, prendario, fiduciario).

En la legislación civil peruana no existe una definición legal de tercería de propiedad, sin embargo, el artículo 100 del Código Procesal Civil, contextualiza la tercería de propiedad como la intervención excluyente de propiedad o de derecho preferente. Señalando que puede intervenir en un proceso quien pretende se le reconozca su derecho en oposición a los litigantes, como consecuencia de alguna medida cautelar ejecutada sobre un bien de su propiedad o sobre el cual tuviera un mejor derecho que el titular de la medida cautelar.

Teniendo en cuenta lo descrito, la tercería de propiedad es la acción que corresponde al propietario de un bien que resulta afectado por una medida cautelar o de ejecución dictada para hacer efectiva una obligación ajena y, tiene como finalidad la desafectación del bien.

¹ Ver RTF n.º 00553-2-2000 del 07/07/2000.

Para resumir este concepto y explicarlo en términos sencillos, en esta figura jurídica tenemos a tres sujetos o personas intervinientes:

- **EL PROPIETARIO:** Es la persona o titular del bien que resulta afectado, la cual interpone la acción de tercería de propiedad, solicitando al Juez que su derecho como propietario sea preferido sobre el derecho de crédito que tiene el acreedor.
- **EL ACREEDOR O EJECUTANTE:** Es la persona que ha iniciado un proceso judicial contra el deudor, en virtud a que está facultado por Ley para exigirle una conducta determinada.
- **EL DEUDOR:** Es la persona que debe cumplir con una conducta prevista en la obligación contraída con el acreedor. (Cavero, 2022).

Para aterrizarlo a nuestro tema tributario podemos decir que en la Intervención Excluyente de Dominio también encontramos 3 sujetos:

- **EL PROPIETARIO:** Es la persona tercera o titular del bien que resulta afectado, la cual interpone la Intervención Excluyente de Dominio, solicitando al Ejecutor Coactivo que su derecho como propietario sea preferido sobre el derecho de crédito que tiene el Estado representado por la Administración Tributaria.
- **EL ACREEDOR TRIBUTARIO O EJECUTANTE:** Es el Estado que ha iniciado un proceso administrativo de ejecución coactiva contra el deudor tributario, en virtud a que está facultado por Ley para exigirle un pago por una deuda exigible y consentida.
- **EL DEUDOR TRIBUTARIO O EJECUTADO:** Es la persona que debe cumplir con el pago por una deuda exigible y consentida en la obligación tributaria contraída con el acreedor.

Por el lado práctico podemos mencionar que, según un acuerdo de sala plena del Tribunal Fiscal del 06 de agosto de 2007, procede que en un mismo procedimiento de cobranza coactiva se interponga una nueva tercería o intervención excluyente de propiedad, aun cuando el Tribunal Fiscal haya desestimado con anterioridad una sobre el mismo bien, materia de embargo, si se sustenta en la presentación de nuevos medios probatorios.

Como fundamento de este acuerdo tenemos que al ser la finalidad de la intervención excluyente de dominio, la tutela del derecho de propiedad del tercero ajeno al procedimiento de cobranza coactiva, en tanto se vería perjudicado con la afectación indebida de su bien, es atendible que en un supuesto que no se haya acreditado su derecho de propiedad sobre el bien embargado mediante la documentación pertinente, se le otorgue la posibilidad de formular nuevamente una intervención excluyente de propiedad, a fin de que lo pruebe fehacientemente.

Ello no es ajeno a aquellos procedimientos que en similar forma de buscan el reconocimiento de un derecho o situación jurídica o el acceso a un beneficio (solicitudes de devolución, compensación, acogimiento de un beneficio, exoneración o inafectación) en los cuales se permite al contribuyente presentar nuevamente su solicitud, a la que acompañara la documentación que sustente su pedido, iniciándose así un nuevo procedimiento.

Con mayor razón cuando se trata entonces de la propiedad que es un derecho fundamental de toda persona natural o jurídica, consagrado en el numeral 16) del artículo 2 de la Constitución Política, tal es así que el artículo 70 de dicha carta magna dispone que el derecho a la propiedad es inviolable y que el Estado lo garantiza, por lo que no se puede privar a nadie de esta sino, exclusivamente por causa de seguridad nacional o utilidad pública, declarada por ley, previo pago en efectivo de indemnización justipreciada.

Asimismo, el artículo 923 del Código Civil, establece que la propiedad es el poder jurídico que le permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien y que aquel que sufre o está amenazado de un daño porque otro se excede o abusa en el ejercicio de su derecho, puede exigir que se le restituya al estado anterior o que se adopten las medidas del caso, sin perjuicio de la indemnización por los daños irrogados.

En ese sentido, al no haberse establecido limitación alguna en la normativa tributaria para presentar una nueva tercería hasta antes que se produzca el remate del bien embargado, corresponde que se admita a trámite con el fin de impedir una indebida afectación al derecho de propiedad.

Cabe afirmar que no resulta atendible el argumento que sostiene que como correlato de la intervención excluyente de dominio, corresponde la aplicación de la denominada cosa decidida o cosa juzgada administrativa, y por lo tanto la imposibilidad de revisión del caso en una segunda intervención excluyente de propiedad que se sustenta en una nueva prueba, pues conforme con el criterio citado si hay diversidad de pruebas estaríamos ante distintas pretensiones, aunque esas diversas pruebas se refieran a los mismos hechos.

Una última precisión, una vez agotada la vía administrativa mediante la resolución del Tribunal Fiscal no existirá posibilidad de que el tercero acredite su derecho a la propiedad en el proceso contencioso administrativo, mediante la presentación de nuevos medios probatorios.

Al respecto existe alguna jurisprudencia tales como:

RTF n.º 02822-2-2006 (25.05.2006)

Que no obstante lo expuesto, cabe señalar que el recurrente tiene expedito su derecho a formular nuevamente una solicitud de intervención excluyente de propiedad, ante el ejecutor coactivo de la Administración, en cualquier momento antes que se inicie el remate del bien de conformidad con el artículo 120 del Código Tributario, debiendo adjuntar para dicho efecto la documentación que acredite que la condición dispuesta en el contrato mediante el cual se le transfirió la posesión del inmueble materia de litis se ha cumplido, es decir que ha cancelado el precio de adquisición a ENACE.

RTF n.º 0179-3-2000 (03-2000)

Que, en el presente caso, la tercerista afirma ser propietaria del torno objeto del embargo según el acta de embargo antes aludida, indicando que la presente tercería no se trata de aquella presentada con anterioridad, puesto que ofrece en esta oportunidad nuevas pruebas como el dictamen de peritos mecánicos.

Que, por su parte, la Administración manifiesta que de la evaluación de la documentación que adjunta se desprende que se trata de la misma que ha sido adjuntada en los anteriores procedimientos de tercería seguidos por la tercerista, en tal sentido, la presente apelación deviene en improcedente.

Vamos a algo más práctico.

Por la Intervención Excluyente de Dominio o de Propiedad, un tercero que no es parte del Procedimiento de Cobranza Coactiva invoca a su favor un derecho de propiedad respecto del bien embargado por la SUNAT, el cual podrá interponerse en cualquier momento del Procedimiento hasta antes del inicio del remate de los bienes.

Sólo será admitida a trámite la Intervención Excluyente de Propiedad interpuesta, si el tercero prueba su derecho con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que, a juicio del Ejecutor, acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida cautelar. Se entenderá dentro del criterio de fehaciencia la plena determinación e identificación de los bienes:

Para este efecto, se observará lo siguiente:

Se considera como documento público además de aquellos a que se refiere el numeral 43.1 del artículo 43 de la Ley del Procedimiento Administrativo General a la escritura pública y demás documentos otorgados ante o por Notario.

La copia de un documento público tiene el mismo valor que el original si está certificada por el auxiliar jurisdiccional respectivo en el caso de un documento emitido por el Poder Judicial o; legalizado por Notario o autenticado por fedatario conforme a las normas sobre la materia, de ser el caso.

Un documento privado adquiere fecha cierta desde la fecha de la muerte del otorgante, desde su presentación ante funcionario público para que legalice o certifique las firmas de los otorgantes, desde su difusión a través de un medio público en fecha determinada o determinable u otra situación similar.

Adicionalmente, el Ejecutor puede considerar como fecha cierta la que hubiera sido determinada por medios técnicos que le produzcan convicción.

Excepcionalmente, cuando los bienes embargados corran riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o por otra causa no imputable al depositario, el Ejecutor podrá ordenar el remate inmediato de dichos bienes consignando el monto obtenido en el Banco de la Nación hasta que se produzca el resultado final de la Intervención Excluyente de Propiedad.

El escrito a través del cual un tercero interpone una Intervención Excluyente de Propiedad deberá ponerse en conocimiento del Deudor para que conteste dicho escrito dentro de un plazo no mayor a los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha en que fue notificado.

Vencido el plazo señalado en el párrafo precedente, con la contestación del Deudor o sin ella, el Ejecutor emitirá pronunciamiento dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes. De considerarlo necesario y para mejor resolver dentro del citado plazo, el Ejecutor podrá requerir documentación adicional, certificaciones o peritajes.

El tercero deberá considerar que su solicitud ha sido denegada, cuando el Ejecutor no emite pronunciamiento en el plazo señalado en el párrafo anterior.

Si se declara fundada la intervención Excluyente de Propiedad respecto de un bien inscrito sobre el cual se hubiera trabado embargo en forma de inscripción, será de cargo de la SUNAT el pago de las tasas registrales u otros derechos exigidos para la anotación y/o el levantamiento de dicha medida cautelar.

La Resolución Coactiva a través de la cual el Ejecutor se pronuncia respecto de una Intervención Excluyente de Propiedad es apelable ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de cinco (5) días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se notificó dicha resolución al tercero.

La apelación será presentada ante la SUNAT y sólo será elevada al Tribunal Fiscal dentro de los diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación, si es que la apelación hubiese sido presentada dentro del plazo previsto en el párrafo precedente.

Si el tercero no hubiera interpuesto la apelación dentro del plazo previsto en el primer párrafo de este numeral, la resolución del Ejecutor quedará firme. Si el Tribunal Fiscal declara que la propiedad corresponde al tercerista, el Ejecutor levantará la medida cautelar trabada sobre los bienes afectados y ordenará que se ponga a disposición del tercero los bienes embargados o, de ser el caso, procederá a la devolución del producto del remate. La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, pudiendo las partes contradecirla ante el Poder Judicial.

Si se comprueba que al presentar la Intervención Excluyente de Propiedad se ha proporcionado información no conforme con la realidad se impondrá al tercero la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6 del Artículo 177 del Código.

Encontramos alguna jurisprudencia al respecto, tales como:

En la RTF n.º 834-2-2021, donde precisa que la minuta constituye un documento privado que adquirió fecha cierta el 18 de agosto de 202, al haber sido presentado ante el notario público para la certificación de la copia que se verifica en autos, siendo fecha posterior al momento en que se trabaron los embargos en forma de inscripción, por lo que no pudo acreditar la transferencia de propiedad del inmueble, bajo análisis, con anterioridad a que se trabaran las medidas cautelares; donde asimismo precisa que un voucher de pago, certificado domiciliario o recibo de suministro de energía eléctrica no son un documento que pudiera acreditar el derecho de propiedad de los recurrentes respecto del referido inmueble.

Así también en la RTF n.º 1422-2-2021, se confirmó la resolución administrativa de SUNAT ya que lo indicado por la recurrente en el sentido de que en la práctica actúa como propietaria y es reconocida como tal frente a terceros, inclusive por el vendedor del inmueble, fue declarado inadmisibile.

Referencias

- Acta de Reunión de Sala Plena n.º 2007-22. (2007, 6 de agosto). Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2007/acuerdo/22-2007.pdf
- Camus Graham, D. (2008). Intervención Excluyente de Dominio. JUS Doctrina y Práctica, 421-429.
- Cavero, D. E. (2022). ¿Qué es la tercería de propiedad?. Sociedad Peruana de Bienes Raíces. <https://bienesraices.com/blogs/que-es-la-terceria-de-propiedad/>
- Código Procesal Civil. (1992, 4 de marzo). Lima. <https://lpderecho.pe/codigo-procesal-civil-actualizado/>
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Legislativo n.º 295. (1984, 25 de julio). Código Civil. Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682684>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Hinostroza M., A. (1995). El Procedimiento Coactivo. Librería y Ediciones Jurídicas. <https://biblioteca.unasam.edu.pe/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=20941>
- Ley n.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Tribunal Fiscal. (2000, 7 de julio). Resolución n.º 00553-2-2000 del 07/07/2000. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/2/2000_2_0553.pdf

- Tribunal Fiscal. (2000, 7 marzo). Resolución n.º 0179-3-2000. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/3/2000_3_0179.pdf
- Tribunal Fiscal. (2001, 22 de enero). Resolución n.º 834-2-2021. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/2/2021_2_00834.pdf
- Tribunal Fiscal. (2006, 25 de mayo). Resolución n.º 02822-2-2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/2/2006_2_02822.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 12 de febrero). Resolución n.º 1422-2-2021. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/2/2021_2_01422.pdf
- Villanueva G., W. & Bravo C., J. (2005). Código Tributario: Doctrina y Comentarios. Instituto de Investigación Pacífico. <https://biblioteca.amag.edu.pe/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=5902>

Artículo 121

TASACIÓN Y REMATE

La tasación de los bienes embargados se efectuará por un (1) perito perteneciente a la Administración Tributaria o designado por ella. Dicha tasación no se llevará a cabo cuando el obligado y la Administración Tributaria hayan convenido en el valor del bien o éste tenga cotización en el mercado de valores o similares.

Aprobada la tasación o siendo innecesaria ésta, el Ejecutor Coactivo convocará a remate de los bienes embargados, sobre la base de las dos terceras partes del valor de tasación. Si en la primera convocatoria no se presentan postores, se realizará una segunda en la que la base de la postura será reducida en un quince por ciento (15%). Si en la segunda convocatoria tampoco se presentan postores, se convocará a un tercer remate, teniendo en cuenta que:

- a. Tratándose de bienes muebles, no se señalará precio base.
- b. Tratándose de bienes inmuebles, se reducirá el precio base en un 15% adicional. De no presentarse postores, el Ejecutor Coactivo, sin levantar el embargo, dispondrá una nueva tasación y remate bajo las mismas normas.

El remanente que se origine después de rematados los bienes embargados será entregado al ejecutado.

El Ejecutor Coactivo, dentro del procedimiento de cobranza coactiva, ordenará el remate inmediato de los bienes embargados cuando éstos corran el riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o por otra causa no imputable al depositario.

Excepcionalmente, cuando se produzcan los supuestos previstos en los Artículos 56° o 58°, el Ejecutor Coactivo podrá ordenar el remate de los bienes perecederos.

El Ejecutor Coactivo suspenderá el remate de bienes cuando se produzca algún supuesto para la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva previstos en este Código o cuando se hubiera interpuesto Intervención Excluyente de Propiedad, salvo que el Ejecutor Coactivo hubiera ordenado el remate, respecto de los bienes comprendidos en el segundo párrafo del inciso b) del artículo anterior; o cuando el deudor otorgue garantía que, a criterio del Ejecutor, sea suficiente para el pago de la totalidad de la deuda en cobranza.

Excepcionalmente, tratándose de deudas tributarias a favor del Gobierno Central materia de un procedimiento de cobranza coactiva en el que no se presenten postores en el tercer remate a que se refiere el inciso b) del segundo párrafo del presente artículo, el Ejecutor Coactivo adjudicará al Gobierno Central representado por la Superintendencia de Bienes Nacionales, el bien inmueble correspondiente, siempre que cuente con la autorización del Ministerio de Economía y Finanzas, por el valor del precio base de la tercera convocatoria, y se cumplan en forma concurrente los siguientes requisitos:

1. El monto total de la deuda tributaria que constituya ingreso del Tesoro Público sea mayor o igual al valor del precio base de la tercera convocatoria.
2. El bien inmueble se encuentre debidamente inscrito en los Registros Públicos.
3. El bien inmueble se encuentre libre de gravámenes, salvo que dichos gravámenes sean a favor de la SUNAT.

Para tal efecto, la SUNAT realizará la comunicación respectiva al Ministerio de Economía y Finanzas para que éste, atendiendo a las necesidades de infraestructura del Sector Público, en el plazo de treinta (30) días hábiles siguientes a la recepción de dicha comunicación, emita la autorización correspondiente. Transcurrido dicho plazo sin que se hubiera emitido la indicada autorización o de denegarse ésta, el Ejecutor Coactivo, sin levantar el embargo, dispondrá una nueva tasación y remate del inmueble bajo las reglas establecidas en el segundo párrafo del presente artículo.

De optarse por la adjudicación del bien inmueble, la SUNAT extinguirá la deuda tributaria que constituya ingreso del Tesoro Público a la fecha de adjudicación, hasta por el valor del precio base de la tercera convocatoria y el ejecutor coactivo deberá levantar el embargo que pese sobre el bien inmueble correspondiente.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá las normas necesarias para la aplicación de lo dispuesto en los párrafos precedentes respecto de la adjudicación.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Empecemos definiendo algunos conceptos relacionados, para lo cual acudiremos al Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado mediante Resolución Ministerial n.º 172-2016-VIVIENDA:

- Informe Técnico de Tasación. - Es el documento elaborado y suscrito por el perito tasador que contiene la tasación de un bien mueble e inmueble, e indica con precisión la fecha en que es realizada y los valores empleados en la misma; en caso de que, la tasación sea retrospectiva, se deja constancia en el informe de dicha situación. Comprende la memoria descriptiva, la tasación y los anexos.
- Perito tasador. - Es el profesional colegiado que, en razón de sus estudios y experiencia, se encuentra capacitado para efectuar la tasación de un bien; esta condición no es exigible en los campos de actividad profesional que no son materia de colegiación. En ambos casos, el perito tasador debe acreditar experiencia en el rubro de tasaciones.
- Tasación. - Es el procedimiento a través del cual el perito tasador inspecciona, estudia y analiza las cualidades y características de un bien en determinada

fecha para fijar su valor razonable. En caso de que, la tasación sea retrospectiva se consideran los valores a la fecha solicitada.

Igualmente resulta necesario citar algunas precisiones establecidas en los artículos 24 y 28 del Reglamento:

Artículo 24. – TASACIÓN

El Ejecutor de acuerdo con lo señalado en el Artículo 121 del Código observará lo siguiente:

1. Bienes que no requieren tasación

No será necesaria la tasación cuando se trate de dinero o de bienes cotizables en bolsa. Tampoco se realizará la tasación tratándose de materias primas o productos primarios de exportación, cotizables según valores del mercado local o de la bolsa de productos, salvo objeción debidamente fundamentada. Cuando el bien afectado tenga cotización en el mercado de valores o en el mercado de productos o en uno similar, se podrá nombrar un Agente de bolsa o corredor de valores o corredor de productos para su venta, según sea el caso.

2. Tasación convencional

Por la tasación convencional el Ejecutor y el Deudor suscriben un acta en la que acuerdan el valor del bien. Si este valor, a criterio del Ejecutor, se desactualiza

3. Tasación Pericial

El Ejecutor, mediante Resolución Coactiva, designará al Perito que se encargará de tasar los bienes embargados. En dicha Resolución se indicará los bienes y se fijará un plazo para la realización de la tasación. Dicho plazo no podrá exceder de cinco (5) días hábiles en el caso de bienes inmuebles o de bienes muebles no perecederos. Tratándose de bienes perecederos no sujetos a remate inmediato, el plazo máximo será de un (1) día hábil.

En el caso de bienes materia del remate inmediato a que se refiere el numeral 1 del Artículo 28 el plazo máximo para realizar la tasación será de un (1) día calendario. En este supuesto, no procede la observación de la tasación por parte del Deudor.

El Perito podrá solicitar al Ejecutor, por escrito, una ampliación del plazo fijado para la tasación, excepto en el caso de bienes perecederos o de bienes objeto de remate inmediato. La ampliación podrá ser concedida por el Ejecutor cuando la ubicación de los bienes, la naturaleza de éstos o la dificultad de la función encomendada lo justifique. El Deudor podrá presentar a la SUNAT una tasación pericial, la misma que tendrá carácter referencial, quedando a criterio del Ejecutor aceptarla o ponerla en conocimiento del Perito designado. Si la acepta, el Ejecutor deberá proceder conforme a lo señalado en el numeral 2.

4. Observación y aprobación de la tasación

El informe pericial será puesto en conocimiento del Deudor para que, de corresponder, formule observaciones. Dichas observaciones deberán estar fundamentadas y acompañadas de los informes técnicos, estudios de costos u otra documentación pertinente. El Ejecutor rechazará las observaciones carentes de fundamento, quedando consentidos los aspectos no comprendidos

en la observación. El Ejecutor trasladará las observaciones del Deudor al Perito para que éste ratifique o rectifique su informe. Si el Ejecutor tuviera observaciones al informe presentado por el Perito, podrá ordenar que éste levante dichas observaciones. El plazo para que el Deudor formule observaciones será de tres (03) días hábiles en el caso de bienes inmuebles o muebles no perecederos y de un (1) día hábil para el caso de bienes perecederos no sujetos a remate inmediato. El mismo plazo regirá para que el Perito ratifique o rectifique su informe o levante las observaciones del Ejecutor, según sea el caso. El Ejecutor aprobará o desaprobará la tasación. Si la desaprueba, ordenará una nueva tasación a cargo del mismo Perito o de otro que designe. La nueva tasación será formulada en el plazo señalado en el párrafo anterior. Según lo señalado en el Artículo 121 del Código, aprobada la tasación o siendo innecesaria ésta, el Ejecutor ordenará el remate de los bienes.

Artículo 28. – REMATE INMEDIATO

El remate inmediato será efectuado por el Martillero Público o el Ejecutor designado por la SUNAT mediante el sistema de postura a viva voz o el sistema de oferta en sobre cerrado dentro de los siete (7) días calendario siguientes a la fecha en que se trabó la medida cautelar previa o de ocurrido el hecho que origine el riesgo para los bienes embargados.

Bienes materia de remate inmediato

Se realizará el remate inmediato de los bienes embargados cuando:

- a) Se trate de bienes que, de conformidad con el literal b) del Artículo 120 y del Artículo 121 del Código, corran el riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o causa no imputable al depositario.
- b) Se trate de bienes perecederos cuya conservación, expiración o vencimiento sea menor a los veinte (20) días calendarios, según la fecha que conste en los bienes o según el Informe que emita el Perito, profesional, personas o entidades competentes.

2. Convocatoria

Se podrá convocar a las personas que se encuentren presentes en los lugares que constituyen puntos de concentración mayorista, así como a organizaciones vinculadas al comercio de los bienes a ser rematados o a organizaciones o personas que por su actividad pudieran tener interés en la adquisición de los mismos.

La comunicación a los postores se realizará, cuando menos, treinta (30) minutos antes de la ejecución del remate.

Segundo y Tercer Remate

De no existir postores en el primer remate, éste se declarará desierto debiendo realizarse el mismo día un segundo remate. Si en éste tampoco se presentan postores, el remate se declarará desierto, y el mismo día se realizará el tercer remate. Los bienes se adjudicarán al postor que realice la propuesta más alta.

4. Pago y transferencia de los bienes

Inmediatamente concluido el acto de remate, el adjudicatario deberá pagar el saldo del precio del bien adjudicado, en efectivo o cheque certificado o de gerencia a la orden de la SUNAT a fin de retirar los bienes; luego de lo cual se procederá a la entrega del bien adjudicado.

De no cancelar el saldo según lo señalado en el párrafo anterior, el postor quedará impedido de participar en posteriores remates del bien que realice la SUNAT y perderá todo derecho sobre el monto entregado.

En este último caso, los bienes serán adjudicados al postor que tenga la segunda postura más alta y que esté dispuesto a realizar el pago en el momento. En defecto de éste, los bienes serán adjudicados al siguiente postor hasta agotar todas las posturas válidamente realizadas, siempre y cuando el nuevo postor esté dispuesto a realizar el pago en el momento.

Pues bien, citadas estas reglamentaciones, cabe mencionar algunas ideas para su mejor aplicación:

Elaborada y suscrita la tasación, ésta se debe poner en conocimiento del deudor por medio de la notificación correspondiente, el cual tiene la posibilidad de hacerla revisar por su propio perito. De existir una observación se tendrá que formalizar la misma ante el ejecutor coactivo. Es en ese sentido que debe darse la tasación convencional.

En una tasación convencional, el Ejecutor y el deudor tributario van a suscribir un acta con la valorización dirimente, en la que coinciden y se ponen de acuerdo en el valor del bien.

Si este valor, a criterio del Ejecutor, se desactualiza significativamente, éste queda facultado para convenir una segunda tasación o disponer una tasación pericial.

Lo que debe entenderse es que el deudor tributario mantiene su derecho a la observación de la tasación, no estando obligado a aceptar la misma desde un primer momento.

¿En qué casos no será necesaria una tasación?

Cuando se trate de bienes perecibles, tales como un camión que transporte pollos vivos, los que sabemos que son muy susceptibles a los cambios de temperatura, y más aún, porque estos camiones suelen pasar en la madrugada, donde están expuestos al frío de la misma.

En ese caso se deberá trasladar el Ejecutor Coactivo con dicho embarque al mercado más cercano para su venta directa según la forma del artículo 28, encargándose del remate en forma personal.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- Resolución Ministerial n.º 172-2016-VIVIENDA. (2016, 19 de julio). Lima. <https://www.gob.pe/institucion/vivienda/normas-legales/12700-172-2016-vivienda>

Artículo 121-A

ABANDONO DE BIENES MUEBLES EMBARGADOS

Se produce el abandono de los bienes muebles que hubieran sido embargados y no retirados de los almacenes de la Administración Tributaria en un plazo de treinta (30) días hábiles, en los siguientes casos:

- a. Cuando habiendo sido adjudicados los bienes en remate y el adjudicatario hubiera cancelado el valor de los bienes, no los retire del lugar en que se encuentren.
- b. Cuando el Ejecutor Coactivo hubiera levantado las medidas cautelares trabadas sobre los bienes materia de la medida cautelar y el ejecutado, o el tercero que tenga derecho sobre dichos bienes, no los retire del lugar en que se encuentren.

El abandono se configurará por el sólo mandato de la ley, sin el requisito previo de expedición de resolución administrativa correspondiente, ni de notificación o aviso por la Administración Tributaria.

El plazo, a que se refiere el primer párrafo, se computará a partir del día siguiente de la fecha de remate o de la fecha de notificación de la resolución emitida por el Ejecutor Coactivo en la que ponga el bien a disposición del ejecutado o del tercero.

Para proceder al retiro de los bienes, el adjudicatario, el ejecutado o el tercero, de ser el caso, deberán cancelar, excepto en el caso de la SUNAT, los gastos de almacenaje generados hasta la fecha de entrega así como las costas, según corresponda.

De haber transcurrido el plazo señalado para el retiro de los bienes, sin que éste se produzca, éstos se considerarán abandonados, debiendo ser rematados o destruidos cuando el estado de los bienes lo amerite. Si habiéndose procedido al acto de remate no se realizara la venta, los bienes serán destinados a entidades públicas o donados por la Administración Tributaria a Instituciones oficialmente reconocidas sin fines de lucro dedicadas a actividades asistenciales, educacionales o religiosas, quienes deberán destinarlos a sus fines propios no pudiendo transferirlos hasta dentro de un plazo de dos (2) años. En este caso los ingresos de la transferencia, también deberán ser destinados a los fines propios de la entidad o institución beneficiada.

El producto del remate se imputará en primer lugar a los gastos incurridos por la Administración Tributaria por concepto de almacenaje, con excepción de los remates ordenados por la SUNAT, en los que no se cobrará los referidos gastos.

Tratándose de deudores tributarios sujetos a un Procedimiento Concursal, la devolución de los bienes se realizará de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia. En este caso, cuando hubiera transcurrido el plazo señalado en el primer párrafo para el retiro de los bienes, sin que éste se produzca, se seguirá el procedimiento señalado en el quinto párrafo del presente artículo.

 **Dante Julián Camus Graham**

Comentario

Los bienes muebles abandonados serán rematados, donados o destinados, debiendo designar la SUNAT al responsable del remate, donación o destino de los bienes abandonados.

Si la tasación estuviera desactualizada, la SUNAT dispondrá que un perito valore los bienes abandonados, donde el responsable realizará todos aquellos actos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Ahora, si el remate de los bienes abandonados es realizado por un martillero público, este deberá coordinar con el responsable todos los aspectos necesarios para la ejecución del remate.

En caso de que se efectúe el remate de bienes por medio de la bolsa de valores, el responsable deberá realizar las gestiones necesarias para tal efecto.

En lo demás, el remate será efectuado por la SUNAT siguiendo el procedimiento normal señalado en los artículos 25, 26, 27 y 29.

En el supuesto de que en el tercer remate no se adjudiquen los bienes abandonados, el remate será declarado desierto, debiendo procederse a su donación o destino.

Cuando se trata de la donación de los bienes abandonados, el beneficiario deberá ser obligatoriamente una institución sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocida. En caso de que se proceda a destinar los bienes abandonados, el beneficiario deberá ser una entidad pública.

Algo que es obligatorio es que los beneficiarios deberán dedicar los bienes entregados por la SUNAT para la realización de sus propios fines. Siendo así, los beneficiarios están obligados a no transferir los bienes hasta dentro de un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que estos le hubieran sido entregados. Si después de transcurrido el plazo se transfieren los mencionados bienes, entonces quedan obligados a destinar los ingresos obtenidos para sus fines propios.

Las entidades interesadas o los sujetos susceptibles de ser beneficiarios podrán presentar su solicitud de bienes a la dependencia de la SUNAT correspondiente al lugar de su domicilio, para la evaluación respectiva.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 122

RECURSO DE APELACIÓN

Sólo después de terminado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el ejecutado podrá interponer recurso de apelación ante la Corte Superior dentro de un plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva.

Al resolver la Corte Superior examinará únicamente si se ha cumplido el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con ley, sin que pueda entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza. Ninguna acción ni recurso podrá contrariar estas disposiciones ni aplicarse tampoco contra el Procedimiento de Cobranza Coactiva el Artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

 Dante Julián Camus Graham

Comentario

Acá la pregunta que corresponde es: ¿Cuándo termina el procedimiento de cobranza coactiva?

Para ello debemos recurrir al ya referido literal b) del artículo 119 el cual nos menciona los numerales en los cuales concluye el procedimiento, sea por cancelación, compensación, devolución, consolidación, resolución de recuperación onerosa o de cobranza dudosa, como también resolución de prescripción o de fraccionamiento, etc.

El artículo en estudio nos precisa que se puede impugnar el procedimiento cuando haya sido concluido, pero no suspendido. Y, además, que la impugnación es en el campo judicial y no en el administrativo, lo cual es entendible porque la idea no es impugnar la deuda sino el accionar administrativo a manera de revisión.

Queda claro que si el deudor pretendiera revisar el accionar administrativo en campo administrativo durante el desarrollo del procedimiento lo debe hacer mediante el recurso de queja ante el Tribunal Fiscal contemplado en el artículo 155 del Código Tributario.

Si el procedimiento ya acabó solo queda recurrir a la apelación judicial, a través de la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Tributario de la Corte Superior del lugar en donde se llevó a cabo el procedimiento de ejecución coactiva materia de revisión o la competente en razón del domicilio del obligado, llegando incluso a una segunda instancia por medio de la revisión ante la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República.

Por tanto, en un afán de precisar el recurso que corresponde por tema y ante quien se interpone, relacionados con cobranza coactiva, podemos apuntar lo siguiente:

CONTRA ACTO DEL FUNCIONARIO	QUEJA - TRIBUNAL FISCAL
CONTRA EL PROCEDIMIENTO	APELACION - SEDE JUDICIAL
CONTRA ACTOS DE VIOLACIÓN DE DERECHOS	AMPARO - SEDE JUDICIAL
CONTRA NORMAS DE VIOLACIÓN DE DERECHOS	INCONSTITUCIONALIDAD - SEDE JUDICIAL

Cabe destacar que el procedimiento de cobranza coactiva regulado por la Ley n.º 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, regula un procedimiento distinto al del Código Tributario, entiéndase como el proceso de revisión judicial.

Por último, hay que considerar que el plazo para interponer recurso de apelación ante la Corte Superior debe presentarse dentro de un plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva. Es claro que dicho plazo es uno de caducidad, es decir, después de los 20 días ya no podrá interponer ningún recurso.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva. (1998, 23 de setiembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H781154>

Artículo 123

APOYO DE AUTORIDADES POLICIALES O ADMINISTRATIVAS

Para facilitar la cobranza coactiva, las autoridades policiales o administrativas prestarán su apoyo inmediato, bajo sanción de destitución, sin costo alguno.

 **Dante Julián** Camus Graham

Comentario

Debe reconocerse que siempre basados en los Principios de Celeridad y Ejecutoriedad, es propio de los procedimientos administrativos de cobranza coactiva necesitar de la inmediatez y de la ejecución forzosa, dándose el hecho de que en algunas ocasiones se necesite de un refuerzo para poder hacer cumplir con sus resoluciones; en esa línea como muestra, recordemos que el funcionario tributario no tiene facultades para exigir la identificación de las personas, ni para otras funciones propias de las autoridades policiales. Abundemos un poco más.

La Policía Nacional garantiza, mantiene y restablece el orden interno, orden público y la seguridad ciudadana, presta protección, y ayuda a las personas y a la comunidad; garantiza el cumplimiento de las leyes y la seguridad del patrimonio público y privado; así como presta apoyo a las demás instituciones públicas en el ámbito de su competencia.

Por ello para que la administración pública pueda cumplir con la ejecución de sus actos administrativos, hará uso de la ejecución forzosa en aquellos casos que la norma lo disponga, y en caso contrario, acudirá al ejercicio de la fuerza pública considerando que es una atribución del Estado, ejercida por la Policía Nacional del Perú que faculta el uso de la fuerza de manera legítima en el cumplimiento de su finalidad, para la conservación del orden interno y para garantizar el funcionamiento de los poderes del Estado dentro del orden constitucional.

Ejemplo de ello, es el artículo 207.3 de la LPAG cuando indica que “Si fuese necesario ingresar al domicilio o a la propiedad del afectado, deberá seguirse lo previsto por el inciso 9) del artículo 20 de la Constitución Política del Perú”.

Señala el Decreto Legislativo n.º 1267, Ley de la Policía Nacional del Perú, en su artículo 4, que son atribuciones del personal policial, entre otras, las siguientes:

1. Intervenir cuando el ejercicio de la función policial así lo requiera, por considerar que sus efectivos se encuentran de servicio en todo momento y circunstancia;
2. Requerir la identificación de cualquier persona, a fin de realizar la comprobación correspondiente, con fines de prevención del delito o para obtener información útil en la averiguación de un hecho punible;
3. Intervenir y registrar a las personas y realizar inspecciones de domicilios, instalaciones, naves, motonaves, aeronaves y otros vehículos y objetos, de acuerdo con la Constitución y la ley. De ser necesario, las personas y vehículos automotores podrán ser conducidos a la unidad policial para su plena identificación;
4. Intervenir, citar, conducir compulsivamente, retener y detener a las personas de conformidad con la Constitución y la ley;
5. Requerir el manifiesto de pasajeros de empresas de transporte, registro de huéspedes de los establecimientos de hospedaje y registro de ingreso de vehículos a talleres de mecánica, de reparación automotriz, factorías, ensambladoras, playas o centros de estacionamiento, custodia y guardianía;
6. Realizar la inspección física o química de los vehículos siniestrados y emitir protocolos periciales para las acciones administrativas o judiciales;
7. Prevenir, investigar y denunciar ante las autoridades que corresponda, los accidentes de tránsito, y las infracciones previstas en la normatividad vigente;
8. Hacer uso de la fuerza, de acuerdo a la normatividad vigente, Código de Conducta para Funcionarios Encargados de Hacer Cumplir la Ley, y Principios Básicos sobre el Empleo de la Fuerza y de Armas de Fuego, en el marco de los acuerdos adoptados por las Naciones Unidas;
9. Poseer, portar y usar armas de fuego, de conformidad con la Constitución y la ley;
10. Realizar constataciones policiales de acuerdo a ley;
11. Ejercer las demás atribuciones que señala la Constitución, las leyes y sus reglamentos

Queda claro que estas atribuciones no las tiene el funcionario tributario, por lo que va a necesitar de una autoridad policial para la identificación de personas o para intervención de vehículos, sin perjuicio de que estas acciones se puedan realizar por el funcionario tributario con pleno consentimiento de los ciudadanos.

Entiéndase que el apoyo solicitado debe ser prestado de manera inmediata a la solicitud, lo que significa que se realice de forma verbal, ya que la norma no distingue. En ese caso, entiéndase que, por un tema de efectividad, la solicitud podría realizarse por escrito y con anticipación, para así asegurarse de que la dependencia solicitada tenga la capacidad operativa necesaria.

Pero ello no enerva que la autoridad policial no puede negarse a la solicitud del funcionario coactivo para el auxilio cuando este lo requiera, sin costo alguno y bajo sanción de destitución; por tanto, si la autoridad policial se negara o hiciera caso omiso a la solicitud, la Administración Tributaria comunicará dicha negativa a los superiores de la Policía para que procedan a la sanción correspondiente.

Por otro lado, no solo las autoridades policiales son las que tienen esta obligación, sino también las autoridades administrativas prestarán su apoyo inmediato. En ese sentido, cualquier entidad del sector público nacional, así como las instituciones públicas de derecho privado, igualmente están obligadas a colaborar con la administración tributaria a la sola solicitud de información, bajo sanción de destitución.

Cabe mencionar que, sin perjuicio de ello, para una mejor gestión, la Administración Tributaria de manera previsoría ha procedido a celebrar convenios de intercambio

de información con diversas instituciones públicas, brindando acceso virtual a la diversa información.

En la práctica, para realizar una diligencia ordinaria el funcionario coactivo puede acercarse el mismo día de la diligencia a la comisaría de la zona para solicitar apoyo de manera verbal, pero se corre el riesgo de que no lo atiendan por falta de capacidad operativa, por lo que alguna comisaría puede pedir que lo formalicen. Además, teniendo una solicitud formal se tendría base para la denuncia por desacato. Si se tratara de operativos de mayor magnitud sería recomendable solicitarlo formalmente con anticipación y ante la autoridad policial del sector de la zona.

Resulta interesante revisar el artículo 172 del Código Tributario de Chile aprobado mediante Decreto Legislativo n.º 830 del año 1974, que indica que:

En los procesos a que se refiere este Código, el auxilio de la fuerza pública se prestará por el funcionario policial que corresponda a requerimiento del recaudador fiscal con la sola exhibición de la resolución del Tesorero Comunal o del Juez Ordinario en su caso, que ordene una diligencia que no haya podido efectuarse por oposición del deudor o de terceros.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 026–2017–In. (2017, 15 de octubre). Reglamento del Decreto Legislativo n.º 1267, Ley de la Policía Nacional del Perú. Lima. <https://www.gacetajuridica.com.pe/boletin-nvnet/ar-web/DS0262017IN.pdf>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 124

ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO - TRIBUTARIO

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

- a. La reclamación ante la Administración Tributaria.
- b. La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

 **Carlos Augusto** Flores Espinoza

Comentario

Son dos las etapas impugnativas. La fiscalización no es un procedimiento impugnativo: es un procedimiento de emisión de acto administrativo, por ejemplo, la Resolución de Determinación no puede emitirse sin una fiscalización previa con requerimiento cerrado.

Todos los actos administrativos de la SUNAT pueden ser impugnados y el legislador los clasifica en vinculados a la deuda tributario o no vinculados a la obligación tributaria. El artículo 124 regula el procedimiento administrativo de impugnación, asignándole una denominación de contienda, es decir no es de autoresolución o autocompositivo. La impugnación requiere intervención de un tercero independiente.

Cabe apreciar que hay no vinculados que serán objeto de las impugnaciones de la LPAG: reconsideración, apelación y revisión.

No pueden ser impugnada las actuaciones administrativas sino aquellas que son especiales, a que provocan la contienda.

Asimismo, ha cambiado la percepción que en el tema tributario, una de las partes inclusive es juez y parte del proceso impugnativo. Es recién en la instancia segunda de apelación que existe un tercero. Eso ha sufrido cambios que la hacen más objetiva. Esto ha cambiado hoy.

Se ha modificado la estructura del proceso en cabeza del dirimente, las personas que en SUNAT ven, resuelven, se avocan a las impugnaciones no están vinculadas a la emisión, es decir las reclamaciones se deciden por personas que no se encuentran bajo el mandato del órgano emisor, que garantizan la independencia de los órganos emisores de la primera instancia o etapa de reclamación.

Al respecto es importante conocer la diferencia entre imparcialidad e imparcialidad, lo cual es importante a fin de tener éxito en administrar la resolución de conflictos dado que la asignación de un sistema impugnativo a la administración pública supone que este aplicará el principio de celeridad siendo más eficaz y eficiente que su inmediato competidor: la administración de justicia.

Las causas tributarias entonces no forman parte del Poder Judicial a menos que se agote la vía administrativa previa, el razonamiento es que al estar más cerca de la información una reclamación y una apelación de carácter administrativo debiera ser más exitosa y ello implica tiempo en el proceso.

La multiplicidad de instancias no es aplicable al ámbito administrativo, existen procesos donde la impugnación solo tiene una instancia como el caso de Ministerio Público, y es que la multiplicidad constitucional de instancia solo es aplicable a la actividad judicial.

Pero nuestro Código Tributario señala por ley que debe existir instancia de reclamación seguida de una instancia de apelación mediante etapas, con la excepción del segundo párrafo.

La contienda administrativa no es una litis judicial, pero todos los supuestos son aplicables: persiste el mismo deseo de aspirar a tener un fallo especializado que permita eliminar un conflicto de interés o una incertidumbre jurídica. La norma, pluriconcordada entre el Código Tributario, la ley contenciosa administrativa y el Código Procesal Civil, señala que existe la obligación de agotar la vía administrativa de impugnación bajo sanción de ser declarada improcedente la acción en una excepción que impide un proceso judicial y el pronunciamiento sobre el fondo.

Es necesario también determinar qué es un proceso y qué es un procedimiento, dado que se refieren a la misma materia, pero en análisis estático y dinámico respectivamente.

Ahora bien, podrán apreciar que se tiene un concepto de proceso y otro concepto de procedimiento íntimamente ligado y no oscuro o asignado a la suerte careciendo de técnica cuando en los títulos de los artículos y de los capítulos no se encuentren bien asignados los términos dado que su diferencia responde a una necesidad científica.

El proceso es el conjunto de instituciones analizada independientemente y que sumada y concatenada obtienen un documento final que pone fin a la controversia en materia administrativa tributaria. En este la resolución administrativa firme e inimpugnable que cuando no es impugnado en la instancia judicial adquiere la virtud académica de ser cosa decidida.

Es decir, todo proceso impugnativo busca una segunda opinión definitiva e incuestionable en materia administrativa sobre el asunto o caso justiciable, es el objeto de una contienda, buscar imponer los intereses de alguna de las dos partes del proceso. En esta disputa tiene que haber una solución a tal grado que la administración pública tampoco debe dejar de resolver. Para ello hemos creado un inicio, un transcurrir y un final en cada etapa, dentro de cada etapa el proceso hace brillar sus instituciones analizadas individualmente.

Entonces ¿qué es procedimiento? Es el conjunto de dichas instituciones dentro del mismo proceso, pero analizados en su concatenamiento, lo cual implica escudriñar

en sus atributos precluyentes. Esta forma de analizar el proceso responde a una necesidad procesal de la escuela austriaca "justicia tardía no es justicia" siendo un motor de la concepción del impulso de oficio obligatorio. Tal vez por ello en muchos países los plazos son cortos.

Ahora bien, en el año 2001 los procedimientos administrativos del Perú en general fueron modificados acorde al impulso de oficio que siempre tuvo el procedimiento tributario, y se reguló la intervención estatal de una forma técnica, es decir señalando que los actos administrativos pueden ser impugnados siempre y cuando sean emitidos por el funcionario en el ejercicio de sus funciones perjudicando o dando la razón a los intereses del usuario, es decir, para ser reevaluados modificándole su estado inicial manteniéndoles lo que fuera dispuesto por la administración como respuesta a la disputa recomponiendo la relación tributaria o declarándola extinguida o inexistente o con necesidad de extinción al mantener la deuda.

Mientras que el proceso evalúa cada uno de sus componentes como instituciones y roles en sus fases, el procedimiento en cambio se refiere a las atribuciones preclusivas de cada institución ordenadas secuencialmente. Digamos que involuntariamente la ciencia procesal ha llenado la falta de actuación de impulso en aplicación de la escuela austriaca y de su representante Klein a fin de avanzar el conocimiento de los conflictos para acelerar la emisión su resultado. Esto es porque una justicia tardía no es justicia, más aún si es que en este tiempo se generan intereses que se suman a la deuda.

El sistema actual establecido legalmente, evaluado y detectado por el FMI ha sido objeto de observación por su gran cantidad de días o meses. Este organismo internacional a través del TADAT ha señalado que los plazos y su dimensión alejan al ciudadano del Código Tributario peruano y del sistema en sí y no puede acreditar una gestión pública eficiente o eficaz al no existir explicación en la dimensión de tiempo dado a la Administración Tributaria para evaluar un documento emitido por la Administración Tributaria en un tiempo que acumula una gran cantidad de intereses, lo cual coloca a estas normas según el FMI en un maltrato a los ciudadanos impugnantes. El promedio en Latinoamérica es tres meses.

El stock inmenso pareciera ser la única razón insuficiente para que dichas dimensiones de cantidad de tiempo entre los términos iniciales y finales del plazo para resolver.

La especialización de los órganos administrativos debiera reducir la cantidad de procesos judiciales; sin embargo, no basta la norma para evitar cargas o dimensiones inadministrables de procesos, es necesaria una redacción que impida que los órganos de dirección de las empresas o sus titulares la declare inentendible. El principio tributario económico de simplicidad se hace famosa en las dimensiones espectaculares de ausencia en la redacción de la norma, y multiplicado en la redacción de los actos administrativos emitidos y más aún en las resoluciones e informes de reclamaciones y apelaciones. En ese sentido, el que decide y verifica la declaración y el pago de tributo nunca entiende los resultados de las resoluciones de sus recursos.

La redacción de los órganos especializados en su falta de cometido para hacerse entender puede generar apelaciones únicamente sustentados en los deseos de obtener remuneraciones por parte de los asesores impugnativos.

Como señala Carnellutti en la Prueba Civil el proceso busca imponer los intereses de algunas de las dos partes a la otra tomando en cuenta que tiene el supuesto de hecho verosímil acreditado aplicando la consecuencia del contenido propuesto como pretensión y disponiendo el petitorio conforme a la ley en forma subsumida o interpretativa.

La imposición de la ley aplicable por parte de un decisor independiente permite continuar las invocaciones de las partes en la relación jurídica tributaria de fondo y procesal en su cometido extinguidor de la deuda sin conflicto sin incertidumbre.

Para conseguir esta verosimilitud se actúan pruebas aplicables a los puntos controvertidos debiendo el decisor operar con igualdad conforme a los principios constitucionales tributarios, lo cual ordena decidir con principios procesales de imparcialidad e de imparcialidad.

El primero implica que por más que el decisor en la reclamación es la SUNAT, este no tiene subordinación respecto al emisor.

En buen entendimiento, al ser primera instancia los órganos emisores de resoluciones de determinación y de intendencia se encuentran obligados a lo que se decida en el componente administrativo de primera instancia.

Los mismo sucede entre la instancia impugnativa de reclamación con la instancia impugnativa de apelación, la no dependencia resulta igualitaria para conseguir un resultado justo.

En cambio, el segundo principio procesal de imparcialidad implica que las personas de los órganos impugnativos no tienen conflicto de interés con ambas partes del proceso dado que la ley les obliga a la inhibición-abstención y a no conocer ahí donde pudiera existir una potencial inclinación o sesgo tomando en cuenta las causales de la Ley de Procedimiento Administrativo General desde el año 2001. Mas aun en los casos no comprendidos en causales legales es posible la abstención por decoro lo cual conviene a fin de obtener un fallo justo.

Existe imparcialidad en el proceso dado que el órgano resolutor emite una opinión técnica desprovista de la opinión impertinente de alguna autoridad diferente. Es decir, la SUNAT ya no es parte del proceso cuando se entrega a un tercero independiente del órgano emisor (son intendencias distintas con directivos totalmente distintos) el expediente para su resolución en la primera etapa. La imparcialidad importa independencia para que el emisor sea analizado a petición por el resolutor realizando el mejor trabajo apreciando el derecho aplicable al caso para eliminar el conflicto de interés o la incertidumbre jurídica.

Existe imparcialidad, que es totalmente distinto a la imparcialidad, dado que se garantiza que las personas del órgano decisor puedan comunicar oportunamente el conflicto de interés, es decir impedir que se pueda obtener algo de ventaja favoreciendo o no favoreciendo a quien potencialmente podría tener una relación particular no admitida para los cánones de independencia y se garantiza la ausencia total de dependencia de la persona resolutora con el reclamante. Hay soberanía en la aplicación de justicia conforme a ley sin obstáculos dado que se encuentra en el marco del Estado de derecho. Aquí no tiene nada que ver con el estado democrático social, solo es aplicable las reglas preestablecidas.

Si bien en el Perú no existe la jurisdicción administrativa, el recurrente busca un pronunciamiento definitivo y en cada instancia existe la posibilidad de que el acto impugnado quede firme, pudiendo así ser en todas las instancias, y lo real es que muchas reclamaciones no son apeladas. Igual sucede con la emisión de actos administrativos impugnables muchos quedan sin impugnar y quedan firmes sin instancia.

La segunda parte de la norma señala que si se impugna la reclamación y está sometida a una jerarquía administrativa la segunda instancia la debe resolver un órgano interno, lo cual sucede en las municipalidades. Es más, al parecer el segundo párrafo no añadiría etapa alguna al proceso contencioso administrativo, sino simplemente un pronunciamiento del superior jerárquico. En el caso del gobierno central al parecer se aplica esta situación en procedimientos contenciosos tributarios no vinculados a la deuda, por ejemplo, el registro RUC, la detracción y otros.

Existe falta de concordancia entre los párrafos del mismo artículo. Cómo se va llamar este recurso ante el tribunal. Y se trata de dos apelaciones. Ante esto vacíos cabe entonces la interpretación. La autorización de interpretar está dada por laguna por defecto.

Siendo una norma de proceso o procedimiento y por ello de orden pública no debería dársele tanto poder al órgano dirimente. La interpretación debiera estar restringida. Sin embargo, cabe la interpretación con una norma conexa en forma genérica del sistema, es decir la LPAG, la misma que permite tres resoluciones o decisiones administrativas previas al Poder Judicial por lo que cabe admitir ello.

Aprovechando que estamos hablando de lagunas e interpretaciones las etapas administrativas no están autorizadas a realizar interpretación en cualquier materia o en cualquier momento del proceso. La autoridad tiene la fuerza de la ley y la puede modificar o proponer su modificación a su antojo reuniendo los requisitos, el ciudadano no.

Por ello resulta adecuado recordar que la administración como autoridad subsume lo dispuesto por la norma y no puede estar enmendándola en el camino, de este lado se tienen facultades suficientes, pero no para dejar de subsumir. Subsumir es aplicar la consecuencia al supuesto de hecho legalmente establecido.

En estas etapas impugnativas por otro lado estamos en la obligación de atender al ciudadano tomando decisiones porque así se entiende la reclamación, es una meta petición por lo que encierra el derecho a una respuesta (aparte del derecho de ser escuchado y de pedir), y conforme a la LPAG motivada, más aún en el derecho tributario dado que el mandato constitucional es solo por Ley. El mandato recaudatorio constitucional no es recaudar interpretando la ley sino aplicando o subsumiendo la ley.

Surgido el conflicto y siendo necesaria una interpretación es necesario dirimir si es justificado interpretar, dado que solo se puede interpretar cuando existiendo un caso justiciable no es posible solucionar con subsumir; es obligatorio demostrar que existe la laguna o la ambigüedad que autorizan al aplicador o resolutor decisor a interpretar para cubrir dicho vacío o exceso teniendo como límite la no extensión a supuestos no establecido y la analogía vedada en el título preliminar.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 125

MEDIOS PROBATORIOS

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.

El plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas es de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o de la Norma XVI del Título Preliminar, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas es de cuarenta y cinco (45) días hábiles y, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas es de cinco (5) días hábiles. Excepcionalmente, en aquellos casos en los que se revoque la declaración de inadmisibilidad de la reclamación efectuada antes del vencimiento del plazo probatorio, el cómputo de este se reinicia, por los días que originalmente restaban, a partir del día siguiente a aquel en que surte efecto la notificación de la resolución que revoca dicha inadmisibilidad.

Para la presentación de medios probatorios, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de dos (2) días hábiles.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

El contribuyente tiene 50 días para ofrecer y actuar pruebas, tomando en cuenta los veinte días de reclamación y los treinta días de plazo probatorio lo cual le da un amplio margen para defenderse, esta opinión del Tribunal Fiscal que se opone a que exista un tramo de descargos previo a la emisión de sanciones establecida desde el año 2001 en la LPAG.

En el procedimiento general previa a la emisión de sanción se le otorga un plazo al usuario para rendir descargos mientras que en el procedimiento especial tributario no se otorga descargos dado que se detecta el incumplimiento regulado con sanción y se emite la multa o resolución respectiva, este es debido proceso en el caso de emisión de sanciones regulado en el artículo 164.

Esto es adecuado dado que es diferente el proceso de emisión y de impugnación en el Código Tributario a otros procesos estatales constituyendo una regulación especial dada la enorme distinción de finalidad y facultades entre la administración tributaria y las demás dependencias del Estado.

Esta distinción no genera la necesidad de que la Administración Tributaria sea señalada como entidad constitucional, tan solo es cierta la presencia de enorme distancia entre una finalidad que le otorga derechos a los usuarios totalmente distinta a la finalidad de recaudación que consiste justamente en quitar la propiedad o despatrimonialización para generar igualdad entre el que cumple las obligaciones y el que con justificación insuficiente deja de pagar sus obligaciones. (finalidad de la cobranza coactiva)

Los términos ofrecer y presentar o exhibir son distintos, más aún actuar. El primero es un segundo estadio dado que a pesar de haberse emitido valores que contienen una descripción de la relación jurídica y de su estado pendiente de pago, el contribuyente o responsable tiene el derecho, a pesar de ser un deudor, a ofrecer pruebas y que las mismas se actúen luego de iniciado el proceso dentro del plazo previsto. Ofrecer puede incluir pruebas que el contribuyente ni tiene ni ha visto, pero conoce su ubicación. La SUNAT al ostentar facultades amplias tiene el deber de actuarlas sobre todo si son necesarias para esclarecer los puntos controvertidos al ser pertinentes, todo lo cual debe ser sustentado por el contribuyente al ofrecer. La negación de la actuación en el caso de la pertinencia puede ocasionar nulidades posteriores siendo un auténtico freno al poder del Estado. Actuar significa aplicar el criterio de sana crítica y del principio de prueba escrita y analizar la carga dinámica de la prueba. No es sencillo, la Administración Tributaria en la medida que inserte mecanismos complejos sin prospectiva invita a excesiva posibilidad de probar.

Los cinco medios probatorios citados por el Código Procesal Civil no pueden aplicarse en Proceso Tributario administrativo impugnativo solo 3 de ellos, dado que señala los únicos, como si hubieran más de 5. Al parecer existe un *numerus clausus* mayor. Podría haberse señalado que solo se admiten pruebas que demuestren la obligación restringiendo aún mas las posibilidades de demostrar que el contribuyente no está obligado.

Pero solo ha señalado que ambas partes pueden presentar los tres medios probatorios. Es necesario fundamentar la razón por la cual los dos otros medios no se pueden probar (actuar) y esto tiene que ver con la potestad de comparecencia durante la fiscalización.

No se clasifican los elementos de la comparecencia en declaración de parte o de testigos.

Es en la concepción de que la fiscalización no es proceso en que se señala si no es proceso no hay declaración de parte solo comparecencia. Es decir, este es una norma vestigio anterior a la modificación de la fiscalización del 2007 cuya persistencia innecesaria continua hasta el 2012 cuando se añade la fiscalización al artículo 112.

El concepto de proceso no impugnativo nunca fue admitido si no hasta que por ley se modificó el decreto legislativo, el legislador de la norma inicial no lo habría

concebido así. Hoy sabemos que toda producción, incluyendo a los valores pueden venir de un proceso productivo bilateral. Este proceso no es impugnativo, si no investigativo, controlador e inspectivo en el que hay un espacio de fiscalización que requiere de una dicotomía donde el contribuyente o responsable tiene el derecho a plantear supuesto de hecho y pedir consecuencias de la norma, todo lo cual tiene que ser contestado por que en medio de o durante la fiscalización el fiscalizado no pierde el derecho de petición.

El fiscalizado durante este proceso productivo pierde por mandato el derecho a cambiar de domicilio, pero tiene el derecho de petición para pedir el cambio de domicilio lo cual tiene que ser contestado. Como es la restricción de un derecho, este cambio si es posible durante el proceso de impugnación en sus dos etapas.

Para impedirle el cambio de domicilio, el cual es una herramienta de desaparición eficaz cuando se trata de un cambio departamental, la administración debe haber continuado o iniciado en medio de o durante la impugnación la aplicación de medidas cautelares previas, lo cual se hace más evidente por sus causales, dado que el temor a la desaparición fundada en conductas demostradas del fiscalizado o impugnante es la principal motivación de dicha restricción cautelar.

La Administración Tributaria ha propuesto una redacción de la norma en la que existen diversos plazos probatorios, lo cual implica tener mayor tiempo para actuar en este segundo estadio dado que ya se habían emitidos documento(s) al respecto que hoy resulta impugnado(s). La pregunta es por qué requiere de plazos especiales para evaluar un documento que la administración ha emitido. Considerando que los valores se emitieron revestidos de legitimidad.

Resulta preocupante que se hubiese tenido que regular que sucede cuando se declara la nulidad o sin efecto una inadmisibilidad estableciendo la norma el reinicio del cómputo de plazos de probanza. Lo cual es evidente, pero si se ha regulado es porque en su momento existían dudas infundadas al respecto.

Ahora bien no se trata de un reinicio si no la continuación del plazo que ya había transcurrido parcialmente, ahora bien redactado nuevamente a favor de quien ya tiene el poder, se aprecia que la norma debería otorgar plazos completos puesto que se trata de un error de la administración la admisibilidad declarada y revocada y no es uniforme o congruente con la forma en que se otorga el plazo de reexamen para formular observaciones u alegatos.

El último párrafo indica que se requiere lo ofrecido por el recurrente pero no presentado en dos días esto para acreditar la actuación de los medios ofrecidos no entregados durante la formulación del recurso esto debe realizarse dentro del plazo de actuación. Todo indica al parecer que se esta en la situación de un ofrecimiento que no se anexo al recurso y por el plazo es corto dado que el expediente esta siendo avocado y no se tiene la prueba para actuar de ahí el plazo diminuto de 2 días.

Punto aparte implica el realizar adecuadamente la descripción de la realidad sobre todo cuando se trata de plazo es necesario señalar el término inicial, que a veces implica la descripción de un acto o actuación notificado, no siendo obligatorio expresar el transcurso dado que solo debe describirse las fechas entre las cuales transcurre el plazo y el termino final debiendo expresarse cuando se da el efecto jurídico a partir del cumplimiento del plazo que puede ser durante o posterior al termino final. Este razonamiento es probatorio tan solo de plazo.

Por ello, la probanza deberá hacer alusión al supuesto de hecho que se pretende demostrar, lo cual implica una comparación de la norma con el hecho invocado a fin de precisar su igualdad lo cual habilita la aplicación de la consecuencia.

No es necesario interpretar dado que este es un ejercicio que requiere la demostración de una laguna o ambigüedad y ello implica que es posterior a la evaluación de los hechos dado que lo que se intenta es aplicar una consecuencia a un supuesto que está en duda o una consecuencia dudosa a un hecho demostrado. En materia tributaria se requiere certeza que es la misma certeza que se le exige al contribuyente cuando declara sus datos de cómputo del tributo en la declaración.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 126

PRUEBAS DE OFICIO

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

En el caso de la pericia, su costo estará a cargo de la Administración Tributaria cuando sea ésta quien la solicite a las entidades técnicas para mejor resolver la reclamación presentada. Si la Administración Tributaria en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras entidades técnicas o cuando el Tribunal Fiscal disponga la realización de peritajes, el costo de la pericia será asumido en montos iguales por la Administración Tributaria y el apelante.

Para efectos de lo señalado en el párrafo anterior se estará a lo dispuesto en el numeral 176.2 del artículo 176 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que preferentemente el peritaje debe ser solicitado a las Universidades Públicas.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

Regulando los medios de probatorios de oficio se aprecia que contrario al último párrafo del artículo anterior, el requerimiento puede realizarse en cualquier fase de la etapa, primando el principio de la verdad materia, no obstante, este puede ser actuado para bien del contribuyente o de la administración.

Esto le permite al resolutor atender adecuadamente y subsanar cualquier error probatorio a favor o en contra del contribuyente.

El mejor esclarecimiento hace alusión a un tema oscuro o ambiguo que generase la documentación siempre y cuando no tenga mandato de declarar la nulidad.

Los autores de los informes tienen diverso origen, puede ser al contribuyente a entidades privadas y públicas el que se articula en forma de solicitud dado que así se ha regulado en el artículo 96° de este Código cuyo incumplimiento resulta sancionable por el artículo 186° y 188° del Código Tributario.

Durante los trámites impugnatorios resulta adecuado atender los pedidos formulados por el contribuyente respecto a obligar a la administración a solicitar medios probatorios a terceros, dado que, si bien se encuentran ofrecidos dentro o fuera del plazo de actuación el resolutor, previa evaluación de pertinencia, puede pedir la información mediante solicitudes las cuales no se puede denegar o rechazar sin causales razonables o proporcionales, bajo apercibimiento de sanción por incumplimiento.

Ciertos casos mineros han recurrido a pericias técnicas de alto valor apreciando que la norma asigna el costo a quien desea incrementar el tributo, como es el caso de la Administración Tributaria, pero también para evitar devolver y en este caso no resulta lógico que el costo lo asuma la Administración dado que la necesidad se origina en una devolución en un intento de arrancar una indebida cantidad de dinero de todos al Estado.

Aquí debemos hacer alusión al caso Cerro Verde, de público conocimiento, en el que el valor de las pericias no fue recuperado por la administración en el laudo emitido por no haber sustentado las razones para obligar a la empresa perdedora a asumir el pago de los costos conforme al reglamento de arbitraje, no siendo suficiente el acreditar con facturas los gastos por peritaje incurridos durante el arbitraje.

Este arbitraje fue una continuación de un proceso contencioso administrativo y judicial ante el CIADI (ver ICSID) por lo que lo indicado en la norma no conviene a la Nación para casos de devolución. Debería regularse la recuperación de los costos de los informes cuando finalmente el contribuyente falta a la certeza respecto a los costos periciales en incertidumbres tributarios.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 127

FACULTAD DE REEXAMEN

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

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

En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

La palabra solo es más fuerte que completo.

El aspecto o asunto controvertido es justamente el reparo mediante la cual se comunica un incumplimiento a la obligación de certeza o sustento del artículo 88 del Código Tributario por eso creemos que abordar nuevos aspectos relacionados con la situación de hecho o con el derecho aplicable no se encuentra incluido en examen completo.

La situación de hecho queda congelada con el valor y solo puede ser reaperturada por el contribuyente cuando la reclamación expresamente señala una contradicción a la situación de hecho señalada en el valor, entendemos que el examen completo es sobre la situación de hecho descrita en el valor.

Respecto al derecho aplicable es el mismo candado primero impuesto por las citas y fundamentos descritos en el valor, si el contribuyente con su reclamación pide en su solicitud dar un derecho aplicable distinto el examen completo se realiza a petición del contribuyente.

Si el contribuyente no cuestiona el derecho aplicable y luego en la reclamación la administración realiza un cambio en los fundamentos puede interpretarse que la administración está cambiando el reparo, así ha sucedido en:

- RTF n.º 01011-4-2023: Se declara nula la apelada en el extremo que adicionó fundamentos a diversos reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio.
- RTF n.º 02664-3-2008: Se señala que dado que la Administración ha modificado en la instancia de reclamaciones, los motivos determinantes y la base legal del reparo efectuado.

Como se aprecia el Tribunal da instancia de reclamación, pero también puede declarar nulidad por lo que no debe dejar de cautelarse la cobranza, si se debe hacer el reexamen por examen completo debe tomarse en cuenta que cualquier modificación de fundamento o adición puede generar la nulidad.

La reclamación establece el filtro de lo discutido en forma excluyente impide que reparos no mencionados en las redeterminaciones sean materia de proceso, el caso justiciable está limitado a los reparos establecidos por la Administración Tributaria.

Prima aquí el sistema procesal dispositivo en el que el contribuyente delimita el asunto que contradice, aplicándose el principio de contradicción. En este aspecto se encuentra más delimitado que el ámbito civil el juez no puede pronunciarse por asuntos no controvertidos yendo más allá del petitorio o fundarse en hechos no invocados. Decimos que es mayor la restricción dada la estructura de la relación jurídica procesal tributaria en la que el administrador del tributo se pronuncia con una resolución de determinación e inicia el partido mencionando los reparos a lo cual el contribuyente o responsable sesga aun mas el proceso tomando detalles de lo anterior y precluyendo el capítulo de impugnación a lo que decida impugnar.

El proceso tributario entonces llega con una mayor aversión a la ampliación y que incentiva el uso de otro principio del sistema procesal dispositivo y nos referimos a la *reformatio in peius*. (Ver Tribunal Constitucional, 2004).

Esto ha obligado al legislador desenvolver en dos artículos al principio *iura novit curia*, uno en este artículo delimitante y prohibitivo para el resolutor de puntos controvertidos aplicables al reexamen y el artículo 128. El orden de presentación evidencia una alteración del orden natural de la restricción contemplada. En ambos artículos se aprecia una vinculación entre las restricciones que imponen el contenido de la redacción de artículo.

La flexibilidad del proceso impugnatorio administrativo exige el debido proceso en las actuaciones de atención de impugnaciones. Todo servidor se encuentra en la obligación de detectar errores, actuarlos y subsanarlos, sin embargo, las condiciones y requisitos del procedimiento de fiscalización exigen respetar el debido proceso en la emisión y en la resolución de los recursos impugnatorios. El reexamen tiene límites y condiciones exigidas por ley y constituyen norma de orden público. El reexamen no puede transformarse en un proceso de emisión de valores, cada facultad se ejerce en su fase o etapa.

Aunque contrario a lo anterior, el artículo no señala a que montos se refiere los cuales pueden ser de tributos o crédito para devolución o crédito para deducción o anticipo. Es decir, todas las cifras del reparo pueden ser modificadas siempre y cuando hubiese sido incluido expresamente en el valor impugnado generando deuda o crédito.

Hay la posibilidad de todas formas que el contribuyente que hubiese impugnado un crédito termine pagando deuda.

La norma cuando usa la palabra completo pareciera darle un amplio criterio. Sin embargo, solo de una parte de dicha torta de facultades, restringiéndola inmediatamente en el siguiente párrafo con la palabra solo lo cual indica una enorme distancia entre lo verdaderamente otorgado y la completitud de la facultad.

Mediante el reexamen el resolutor puede quebrar los valores o mantener aquellos incrementándolas deudas por errores de cálculo, dando a cada uno lo que verdaderamente le corresponde.

Cuando el error o connivencia del emisor consiste en no haber detectado otros reparos se inhabilita el uso del reexamen. El auditor resolutor deberá diseñar una estrategia conforme a la necesidad de recaudar en la que decidirá si está dentro del plazo para asignar una nulidad de todo lo actuado o continuar sin reexamen para solicitar una fiscalización parcial adicional sobre todo en el caso de connivencia del artículo 108.

La distinción entre fiscalizaciones definitivas y parciales define la estrategia cuando se ha iniciado un proceso impugnatorio, dado que realizar un reexamen de los valores para añadir supuestos de reparo no incluidos en el valor reclamado constituye una nulidad.

Dicho reparo detectado (durante la fiscalización originaria o la impugnación de dicha fiscalización), pero no incluido en el valor impugnado deberá generar una nueva orden de fiscalización debiendo estar atento a la circunstancia legal de que el procedimiento de fiscalización tiene un plazo para pedir documentación que restringe el poder de la administración.

Los cambios en los cálculos promovidos durante la reclamación generan para el contribuyente o responsable el derecho a defenderse, regulándose la flexibilidad del proceso administrativo reiniciando el poder de impugnar respecto a los cambios en los cálculos. La mensuración se remite y el contribuyente la puede aceptar o la puede impugnar lo cual consolida al reexamen como un mecanismo de composición y es redeterminativo solo en las mensuraciones y elementos del cálculo con la limitación de no iniciar nuevos reparos.

Es conveniente tener nociones de los que es un reparo. Es la individualización de la falta de certeza sancionable en la declaración jurada tributaria.

En el derecho usamos componentes de cualquier norma: supuesto de hecho y consecuencia.

La descripción del supuesto de hecho presente en la ley y ocurrido durante su vigencia desencadena una consecuencia, lo que se verifica antes de declarar es el nacimiento de la obligación tributaria formal y sustancial. El contribuyente debe probar que ha cumplido ambas obligaciones por lo que el reparo coloca al contribuyente en una situación de incumplimiento. Por ello no existe reparos de hecho o reparos de derecho puesto que cualquier reparo aplica el derecho o consecuencia en dos fases. La primera para crear certidumbre de la obligación y la segunda para demostrar que son aplicables las consecuencias del incumplimiento.

Por ello, el reparo en el que se demuestra que el contribuyente se encuentra obligado tiene como premisa que dicha obligación no ha sido declarada o no ha sido declarada con certeza o correctamente y por ello el derecho aplicable implica la emisión de la determinación o redeterminación y las sanciones expresando las infracciones detectadas.

La distinción entre reparo de hecho y reparo de derecho no alcanza lógica cuando la descripción de la hipótesis de incidencia presente en la realidad es un hecho jurídico consistente en la premisa necesaria para declarar o constituir la obligación tributaria y luego su mensuración.

Se confunde con estos términos: hipótesis de incidencia, hecho imponible, nacimiento de la obligación tributaria y mensuración y liquidación del impuesto.

Todos estos constituyen hechos separados y administrados con consecuencias jurídicas complejas las cuales deben analizarse una a una dado que elementos de estudio cualitativo:

1. Hipótesis de Incidencia, el hecho es la norma que contiene 4 aspectos
2. Hecho Imponible, el hecho es el ocurrir en la realidad de lo descrito en la norma como hipótesis
3. Nacimiento de la obligación tributaria, la consecuencia del hecho imponible constituye un hecho distinto en el que cabe apreciar un mecanismo numérico vinculado al aspecto material, para no dejar dudas se recurre a la emisión del comprobante como uno de los tantos detonantes
4. Mensuración y liquidación del impuesto, el hecho es la dimensión de la capacidad contributiva solo se mide cuando hay hipótesis en la realidad, es decir luego del hecho imponible y el nacimiento de la obligación.

El reparo de hecho por ello siempre está vinculado a una norma con consecuencia. La materia es simplemente el caso justiciable cuestionado, no existe materia sin reclamación, pero puede existir reclamación sin fundamento por error al señalar la norma equivoca cuya aplicación se solicita.

El quantum debeatur es la consecuencia de la aplicación numérica correcta del fundamento legalmente aplicable. Su cuestionamiento solo puede verificarse en las diferencias entre lo declarado y lo determinado o redeterminado.

En todos estos la Administración Tributaria se encuentra obligada tanto al emitir los valores como al resolver al cumplimiento estricto del contenido normativo, todo reparo no basado en la Ley resulta confiscatorio y por ello debe ser dejado sin efecto.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Constitucional. (2004, 25 de agosto). Expediente n.º 1803-2004-AA/TC. Junín. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01803-2004-AA.html>
- Tribunal Fiscal. (2008, 27 de febrero). Resolución n.º 02664-3-2008. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/3/2008_3_02664.pdf
- Tribunal Fiscal. (2023, 3 de febrero). Resolución n.º 01011-4-2023. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2023/4/2023_4_01011.pdf

Artículo 128

DEFECTO O DEFICIENCIA DE LA LEY

Los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley.

 **Carlos Augusto** Flores Espinoza

Comentario

Alsina precisa que el principio *lura Novit Curia* significa que: “Aunque las partes no invoquen el derecho, o lo hagan en forma errónea, al juez corresponde calificar la relación sustancial en litis y determinar la norma jurídica que rige”.

Presupone el artículo del código peruano que el auditor resolutor es tan hábil en el conocimiento de la norma que repara sus deficiencias mediante los métodos admitidos que conforme al Título Preliminar son todos los que existan en el derecho, salvo en aquellas disposiciones expresas prohibitivas, como la interpretación extensiva.

Si bien la norma encierra lo que es un principio general del derecho cabe apreciar que no ha sido incluido en el título preliminar ni se aplica solo cuando exista laguna o ambigüedad, en el Código Tributario abandona su forma principista y se convierte en mandato aplicable a un supuesto de hecho.

No cabe que un auditor resolutor no emita resolución para dirimir porque está en trámite una consulta a la intendencia nacional jurídica tributaria, antes que concluya el plazo para resolver debe emitir una decisión. La consulta no es causal de prórroga más bien si de infracción de deberes y sanción al ser un incumplimiento del ordenamiento jurídico, lo cual no se concibe en el personal de la administración tributaria por parte de su naturaleza el incoar el cumplimiento estricto del sistema tributario.

La deficiencia de la ley en ámbitos impositivos no solo es un común sino es una constante, la norma no puede abarcar todos los casos, inclusive ante dicha complejidad se presentan pretensiones o peticiones genéricas, ambiguas o imprecisas todas las cuales deben ser contestadas a favor o en contra.

El incumplimiento de este artículo genera nulidad por omitir el pronunciamiento sobre todas las pretensiones solicitadas en el recurso. De ahí la famosa frase “mejor que sobre a que falte”, dado que la inexistencia de la motivación del rechazo de argumentos provoca nulidad insalvable y la evaluación si dicho incumplimiento fue deliberado o no dado que favorece al que no paga porque la nulidad posterga la cobranza coactiva de la deuda, permitiéndole la oportunidad de desaparecer.

Varias nulidades en nuestro ordenamiento carecen de una norma como la que se presenta en este artículo, lo normal es que el procesalista busca causal de nulidad y la aplica, en este caso no es asídado que el diseño de la norma tiene un razonamiento más profundo, está basado en que la gestión pública no es de “media caña”. Solo se concibe la gestión pública como eficiente y eficaz, de alta calidad, si se ha diseñado un sistema donde el contribuyente y el responsable cumplen sus obligaciones la Administración Pública contesta todas las preguntas del usuario mas aún si se trata de una reclamación, lo cual también es aplicable a la instancia de apelación.

El artículo también sustenta el cumplimiento del plazo para resolver, cualquier incumplimiento del plazo de resolver debe motivar la investigación de control interno a fin de detectar si este es deliberado para favorecer a accionistas, directivos, beneficiarios finales o personas vinculadas a la empresa favorecidas con una postergación del pago mediante el incumplimiento del plazo de resolución.

Si encima de eso se detecta conflicto de intereses existen agravantes delinCUENCIAS que originan el pedido inequívoco de la acción penal al fiscal que corresponda.

Los funcionarios y servidores se encuentran en la obligación inequívoca de comunicar a las autoridades cualquier comisión de delito del que sean testigos, lo cual es una posición *suigénérís* aplicable a todos los que ejercemos de alguna u otra forma la carrera pública y nos impide callar. El cumplimiento de las obligaciones internas de las entidades es adicional al mandato legal de ser íntegros de la Ley de ética de la Función Pública.

Por ello debe concordarse esta norma con la Cuarta Disposición Final cuyo tenor reza:

CUARTA.- Precísase que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto en el Artículo 13 del Texto Único de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo n.º 017-93-JUS, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Fiscal. (2006, 29 de setiembre). Resolución n.º 05317-4-2006. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/4/2006_4_05317.pdf
- Tribunal Constitucional. (2006, 24 de agosto). Resolución n.º 05317-4-2006. Lima.

Artículo 129

CONTENIDO DE LAS RESOLUCIONES

Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

Si la resolución de reclamación o de apelación carece de estos mínimos componentes se declara nula esta concordancia con el artículo 13 de la LPAG:

- e) fundamentos de hecho base sobre todo lo planteado
- f) fundamentos de derecho base sobre todo lo planteado
- g) decisión sobre todo lo planteado

Es importante ver la concordancia cuando señala todo lo que suscite el expediente dado que, si el contribuyente no solicita pretensión alguna sobre algún error en el expediente, el reexamen solo puede hacerse respecto a la cuantía.

Aquí hay dos principios en ponderación; el principio dispositivo expresado en la palabra planteado como mandato en el Código Tributario que es más específico que el principio de búsqueda de la verdad material de la LPAG apreciándose que el primero es más antiguo que el segundo y que el segundo expresamente no modificó el Código Tributario, el mismo Código señaló que si se quiere realizar un reexamen, este no puede incluir o añadir reparos con la palabra solo, por lo que carece de contenido esta parte del artículo cuando señala "todo lo que suscite el expediente" entendiéndose en esta restricción que le es aplicable siempre y cuando el contribuyente lo suscite en su reclamación o en su apelación, dado que la norma específica limita los actos de la administración al respecto.

El resultado de incumplimiento de este artículo, es decir el supuesto de hecho de incumplimiento tiene como consecuencia:

Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad”.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 130

DESISTIMIENTO

El deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento.

El desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión.

El desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada.

El escrito de desistimiento deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal. La legalización podrá efectuarse ante notario o fedatario de la Administración Tributaria.

Es potestativo del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento.

En lo no contemplado expresamente en el presente artículo, se aplicará la Ley del Procedimiento Administrativo General.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

La pretensión es la solicitud de metapetición mediante el cual el contribuyente solicita la aplicación de la norma tributaria a un supuesto de hecho. El desistimiento al ser incondicional extingue el hecho invocado como la norma aplicada en el proceso entre contribuyente, responsable y Estado.

El contribuyente o responsable puede eliminar o extinguir la relación jurídica procesal, lo que conlleva a la aceptación incondicional de los reparos o de la deuda tributaria. Como consecuencia, queda impedido de presentar otro reclamo, estableciendo el efecto inmediato de cosa decidida dado que ya no puede apelar el fondo del asunto.

Los efectos son de caducidad por motivos procesales en el ordenamiento público de orden público procesal.

Una consecuencia procesal es que si presenta apelación por el fondo del asunto será declarado improcedente lo cual a su vez es apelable.

Cabe advertir que la resolución de desistimiento es apelable, pero siendo tan clara la norma también se emitiría una improcedencia por parte de la administración y en caso se apele esta resolución el tribunal lo declararía también improcedente, dado que la caducidad está establecida en la norma no por tiempo si no por cualidad.

Dado que se trata de un asunto de gravedad, para evitar cualquier duda, el contribuyente o responsable debe cumplir una formalidad adicional en la legalización. En este contexto, la firma podría ser digital y su certificación también puede realizarse previa resolución de superintendencia dado la regulación del artículo 112, conforme a Ley de Firmas y Certificados Digitales no implementada aun en SUNAT para certificación de desistimientos.

El Código Tributario mantiene el requisito de legalización, mientras que por otro lado existe la certificación notarial de firmas, lo cual constituye un instrumento público notarial de carácter extra protocolar, que el notario extiende o autoriza por mandato de ley o a solicitud de parte, en el ejercicio regular de su función de conformidad con los artículos veintitrés, veintiséis y literal c del artículo noventa y cinco del Decreto Legislativo número mil cuarenta y nueve (Decreto Legislativo del Notariado), publicado en el diario oficial El Peruano el veintiséis de junio de dos mil ocho.

La designación de fedatarios constituye acto de administración conforme a la LPAG.

Cumplida dicha formalidad, la presentación del desistimiento puede ser declarada improcedente o rechazada por la Administración Tributaria, la cual, en este caso, sí puede ejercer su facultad de búsqueda de la verdad material dentro del ámbito de reclamación presentada.

La Ley 27444 regula un desistimiento amplio, el cual, sin embargo, se encuentra restringido por el Código Tributario, ya que este último contempla un desistimiento no procesal, es decir, únicamente sobre el fondo. Las normas de la LPAG sustentan la caducidad en los siguientes párrafos:

126.2 Para el desistimiento de la pretensión o del procedimiento, acogerse a las formas de terminación convencional del procedimiento o, para el cobro de dinero, es requerido poder especial indicando expresamente el o los actos para los cuales fue conferido. El poder especial es formalizado a elección del administrado, mediante documento privado con firmas legalizadas ante notario o funcionario público autorizado para el efecto, así como mediante declaración en comparecencia personal del administrado y representante ante la autoridad.

Artículo 197. – Fin del procedimiento

197.1 Pondrán fin al procedimiento las resoluciones que se pronuncian sobre el fondo del asunto, el silencio administrativo positivo, el silencio administrativo negativo en el caso a que se refiere el párrafo 199.4 del artículo 199, el desistimiento, la declaración de abandono, los acuerdos adoptados como consecuencia de conciliación o transacción extrajudicial que tengan por objeto poner fin al procedimiento y la prestación efectiva de lo pedido a conformidad del administrado en caso de petición graciable.

Artículo 200. – Desistimiento del procedimiento o de la pretensión

200.1 El desistimiento del procedimiento importará la culminación del mismo, pero no impedirá que posteriormente vuelva a plantearse igual pretensión en otro procedimiento.

200.2 El desistimiento de la pretensión impedirá promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa.

200.3 El desistimiento sólo afectará a quienes lo hubieren formulado.

200.4 El desistimiento podrá hacerse por cualquier medio que permita su constancia y señalando su contenido y alcance. Debe señalarse expresamente si se trata de un desistimiento de la pretensión o del procedimiento. Si no se precisa, se considera que se trata de un desistimiento del procedimiento.

200.5 El desistimiento se puede realizar en cualquier momento antes de que se notifique la resolución final que agote la vía administrativa.

200.6 La autoridad aceptará de plano el desistimiento y declarará concluido el procedimiento, salvo que, habiéndose apersonado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento.

200.7 La autoridad podrá continuar de oficio el procedimiento si del análisis de los hechos considera que podría estarse afectando intereses de terceros o la acción suscitada por la iniciación del procedimiento extrañase interés general. En ese caso, la autoridad podrá limitar los efectos del desistimiento al interesado y continuará el procedimiento. (Texto según el artículo 189 de la Ley N° 27444, modificado según el artículo 2 Decreto Legislativo N° 1272)

Artículo 201. – Desistimiento de actos y recursos administrativos

201.1 El desistimiento de algún acto realizado en el procedimiento puede realizarse antes de que haya producido efectos.

201.2 Puede desistirse de un recurso administrativo antes de que se notifique la resolución final en la instancia, determinando que la resolución impugnada quede firme, salvo que otros administrados se hayan adherido al recurso, en cuyo caso sólo tendrá efecto para quien lo formuló. (Texto según el artículo 190 de la Ley N° 27444)

TÍTULO IV

Del procedimiento trilateral, del procedimiento sancionador y la actividad administrativa de fiscalización. (Denominación modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1272)

238.4 Procede el desistimiento conforme a lo regulado en los artículos 200 y 201. (Texto según el artículo 228 de la Ley N° 27444, modificado según el artículo 2 Decreto Legislativo N° 1272)

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 131

PUBLICIDAD DE LOS EXPEDIENTES

Tratándose de un procedimiento de fiscalización o de verificación, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, salvo cuando se trate del expediente del procedimiento en el que se le notifique el informe a que se refiere el artículo 62-C. El acceso no incluye aquella información de terceros comprendida en la reserva tributaria. El representante o apoderado que actúe en nombre del deudor tributario debe acreditar su representación conforme a lo establecido en el artículo 23.

Los terceros que no sean parte podrán acceder únicamente a aquellos expedientes de procedimientos tributarios que hayan agotado la vía contencioso administrativa ante el Poder Judicial, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el literal b) del Artículo 85.

 **Carlos Augusto** Flores Espinoza

Comentario

La norma de acceso solo es al proceso impugnativo no al proceso de emisión de valores que está en gestación que está proyectado a tener valores, en este último ámbito no hay norma que ampare el derecho de acceso al expediente.

Los requerimientos solo informan la entrega o la no entrega de lo requerido salvo el artículo 75 creada para formular opiniones adelantadas y avisadas al auditado en la que tampoco se expresa que no hay deuda.

El plazo en el que permanece la decisión del expediente de formación de valores no está regulado dado que tenemos el plazo de prescripción para determinar deuda el mismo que durante su transcurso indicaría que el expediente sin emisión de valores permanece en esta zona dado que el usuario no tiene acceso a lo actuado.

Emitido el acto administrativo la litis otorga a ambas partes el acceso al expediente.

El usuario de la administración normalmente se le denomina administrado, por ello hay personas que son contribuyentes o responsables y otras que sin serlo tienen expedientes de la Administración Tributaria a su nombre por infracción por ejemplo.

En ese sentido el restringir el acceso a los deudores y sus representantes, debe considerar la aplicación de la LPAG, la cual es complementaria dado el silencio del código respecto a los demás administrados que no son deudores se les aplican multas.

La imposición de una sanción de la administración afecta directamente cuando es pecuniaria e indirectamente cuando no es pecuniaria y por ello antes que se dé su cobranza se da oportunidad para impugnar y si no tuviera acceso del expediente se podría afectar al debido proceso.

Se puede revisar la Sentencia del Tribunal Constitucional en el expediente habeas data n.º 02916-2021-PHD/TC:

16. Sin embargo, este Tribunal hace notar que lo hasta aquí expuesto es sin perjuicio de la facultad que tiene el administrado para solicitar (de manera verbal o escrita) la entrega de copias, de forma inmediata, de los documentos que obren en el procedimiento administrativo relacionado con su persona; peticiones que deben ser aceptadas inmediatamente por la Administración, sin excusa alguna de programación previa, carga procesal, falta de personal, etc. y previo pago del costo de reproducción en caso de la solicitud de copias, en virtud de los derechos de los administrados consagrados en los artículos 55 y 160 de la Ley 27444, vigentes al momento de ocurridos los hechos, que disponen:

Artículo 55. – Derechos de los administrados

Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:

(...)

Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.

Artículo 160. – Acceso a la información del expediente

160.1 Los administrados, sus representantes o su abogado, tienen derecho de acceso al expediente en cualquier momento de su trámite, así como a sus documentos, antecedentes, estudios, informes y dictámenes, obtener certificaciones de su estado y recabar copias de las piezas que contiene, previo pago del costo de las mismas. (...)

160.2 El pedido de acceso podrá hacerse verbalmente y se concede de inmediato, sin necesidad de resolución expresa, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la unidad de recepción documental.

17. Así las cosas, según la normatividad procedimental administrativa, el administrado (su representante o su abogado) puede solicitar, de manera directa y verbalmente, el acceso en físico al procedimiento administrativo o a cualquier otro documento referido a su persona (contenido en algún

expediente o en cualquier otro soporte o denominación que pueda darle la Administración), estando facultado también para solicitar, en ese mismo acto y de manera verbal, la entrega de copias del expediente o de los documentos accedidos.

Existen evidencias de este derecho en la LPAG definido como acceso al expediente dada su doble regulación en una misma norma (artículos 55 y 160) la cual es aplicable al Código Tributario por lo que el aplicante ante cualquier petición relacionada debe estar cumpliendo lo indicado en ambas normas LPAG y Código Tributario.

Resulta lógico que exista una igualdad para legitimar los actos del Estado más aun en el tema tributario y por ello al ser el proceso tributario un procedimiento despatrimonialista se le ha extendido este derecho que surge desde las sanciones (conocer el estado del proceso o procedimiento) para también ser aplicados a los procesos de incertidumbre en materia de mensuración del tributo o el saldo.

Para tener entonces protección constitucional es necesario incluirlo en el haz de derechos que otorga este Código. Cuando el expediente era de papel el Estado tenía la ubicación y el acceso directo. Esta estrategia y ventaja dejó de tener vigencia en el Estado cuando el expediente se volvió digital.

La fuerza que la ley le da a la materia tributaria constituye una disposición proporcional razonable que conduce a equiparar el derecho de ambas partes para conocer el estado del proceso y de los actos que contiene el expediente.

Es natural y constitucional que una norma procesal permita el acceso inmediato a su contenido durante la litis, lo contrario restringe un derecho universal cuyo respeto se encuentra pactado en el artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece que "Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad".

Se ha constitucionalizado la reserva tributaria, es necesario darle a la norma de acceso el cuidado debido. Debido a ello se restringe el expediente al mismo administrado en el caso contenga información de terceros sujetos a reserva. Como se aprecia en el Código Tributario hay dos candados adicionales a la regulación de la LPAG, el primero es una restricción que implica la no entrega de información que podría afectar a terceros. El segundo candado es identificar siempre la diferencia entre representante y representado teniendo el segundo que acreditar su representación cada vez que acceda al expediente, siempre y cuando dicha información no forme parte del expediente. Si la información de representación ya forma parte del expediente, solicitarla constituye un incumplimiento de la ley.

La regulación del expediente de fiscalización y su acceso en capítulo de impugnaciones resulta un tema a evaluarse establecida en el Decreto Legislativo 1422, como ya hemos precisado la emisión de valores no es un procedimiento de impugnación por lo que debería regularse el acceso al expediente.

Resulta importante la concordancia con lo que se considera expedientes culminado dados que la regulación plural que existe al respecto en los artículo 44 (num. 7 realizada la notificación), 62 (num. 4 transcurrido), 75 (concluido), 76 (resultado), 88 (culminación, culminado) no indican la misma indeterminación mediante la cual se considera culminado la fiscalización la misma que fue dirimida mediante resolución del tribunal fiscal que señalo que la culminación de la fiscalización se produce con la notificación de los valores, eso quiere decir que no esta definido cuando culmina, concluye o existe resultado en un expediente donde no se emiten valores.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Tribunal Constitucional. (2022, 13 de julio). Expediente n.º 02916-2021-PHD/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/02916-2021-HD.htm>

Artículo 132

FACULTAD PARA INTERPONER RECLAMACIONES

Los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

Esta facultad que tienen los contribuyentes forma parte del derecho procesal tributario sobre los posibles desacuerdos que surgen entre la administración tributaria y los deudores tributario, ya sea con relación a la determinación de la deuda tributaria por parte del contribuyente o por la administración o el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del contribuyente o la forma, plazos, condiciones, procedimientos que sigue la administración para ejecutar el cumplimiento tributario y cautelar la deuda tributaria.

Este procedimiento contencioso tributario es un procedimiento administrativo que tiene por objeto que la administración tributaria revise el acto que emitió y que el contribuyente considera que perjudica su situación jurídica tributaria y que busca anularla o revocarla en todo o en parte y, de ser el caso, lo modifique, es decir tiene como propósito ventilar la legalidad del acto impugnado, por lo que debe examinarse si los actos han sido válidamente emitidos, si se ha aplicado la norma correcta que trae consecuencias jurídicas al deudor tributario

Según Heinrich Henkel (2014), la seguridad jurídica es consustancial a la idea del derecho, cuya función ordenadora de la vida social implica un conocimiento previo de las consecuencias que trae consigo determinadas actuaciones del Estado y de los particulares.

El derecho, no se condice con la incertidumbre, el azar, la arbitrariedad y el desamparo, pues el sujeto desea conocer previamente que derechos y obligaciones tiene y con que consecuencias jurídicas debe contar.

La reclamación es un medio impugnatorio o recursos administrativo que tiene por finalidad discutir un “acto administrativo” que se supone puede violar, desconocer o lesionar un derecho o interés legítimo del recurrente.

Según lo dispuesto por el Artículo 1º de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, “Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.”

Para Héctor Villegas (2001), el proceso tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.

Hernández Berenguel, Luis (1996) sostiene que “la posibilidad de realizar tal impugnación, recurriendo al llamado procedimiento contencioso tributario, radica en el reconocimiento de que el órgano administrador del tributo podría haberse equivocado y estar expresando una pretensión que no está arreglada a la Ley y al derecho”

Por otro lado, Zolezzi Moller, Armando (1990) señala que “la idea central de la cual parte el establecer la reclamación previa ante la propia administración tributaria es, reconociendo un privilegio de la Administración Pública generalmente admitido, darle a ésta la oportunidad de volver a examinar la determinación por ella realizada y corregir el error que, eventualmente pudo haber cometido, evitando así el pleito judicial”.

El Código Tributario del CIAT (2015), por otro lado, señala la necesidad de dedicar la atención a lo que en muchas ocasiones constituye la fase de cierre del ciclo de aplicación de los tributos. Con el objetivo de preservar adecuadamente las garantías de los obligados tributarios frente a las actuaciones de la administración tributaria.

El Tribunal Fiscal a través de la RTF n.º 6324–I–2005 ha esbozado una definición del proceso de reclamación, señalando que “constituye un acto de contradicción o contienda dirigido a cuestionar la validez, entre otros, de las resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa, o de manera general de aquellos actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, con el objeto de que sean modificados o dejados sin efecto”

Los funcionarios de la administración tributaria en aplicación efectiva de la normatividad vigente siempre deben actuar con transparencia y garantizar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias aplicando el debido procedimiento en cada una de las etapas de control de las obligaciones tributarias como la de inscripción en el RUC, la verificación en la entrega de comprobantes de pago, el registro en los libros contables, la verificación de la declaración y el pago de tributos y en las facultades de fiscalización existentes y otorgadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La facultad de reclamación permite a los contribuyentes ejercer su derecho a limitar el ejercicio de la potestad de control y fiscalización de la administración tributaria cuando esta pudiera vulnerar algún derecho, permite discutir también la forma en que la administración aplica las normas tributarias y ayuda a la administración a mejorar sus procesos, corregir sus actuaciones, facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y corregir sus actos cuando correspondan o confirmar los mismos de ser el caso. Esta etapa de reclamación en primera instancia permite que el contribuyente tenga la oportunidad de solicitar una revisión sobre

los actos emitidos por las áreas operativas de la administración y de ser el caso rectificar o corregir la inadecuada aplicación de las normas o corregir los errores. Es importante lo señalado por Héctor Villegas (2002), "Ese sometimiento, deseado por el Estado, pone a su cargo un deber inexcusable: proveer lo conducente para que los órganos jurisdiccionales dirimidores de conflictos ofrezcan garantías de independencia, imparcialidad e idoneidad." Sin estos principios se corre el riesgo en que el pacto social entre el Estado y los contribuyentes se rompa en perjuicio del crecimiento y desarrollo económico.

Dada la interacción que siempre habrá entre los contribuyentes y la administración van a existir diferentes conflictos en la aplicación del sistema tributario en todos los niveles, por ejemplo, las acciones coercitivas que garanticen el pago de la deuda tributaria, las diferentes sanciones pecuniarias por las infracciones previstas en este Código Tributario, las resoluciones de determinación que modifican las bases imponibles que determinan o no tributos a pagar, las discrepancias con la interpretación legal realizada por la administración, o disconformidad por cualquier acto de la administración que considere lesivo para los intereses de los administrados, entre otros, que pudieran generar controversia y oposición por parte del deudor tributario y que ante este recurso administrativo frena el ejercicio de las pretensiones de la administración frente a la potestad tributaria jurisdiccionalmente otorgada por el Estado.

Como señala este artículo 132°, los deudores tributarios directamente afectados por actos de la administración tributaria podrán interponer reclamación que se inicia en sede administrativa ante esta entidad y en primera instancia como órgano que emitió el acto administrativo con la finalidad de tener la oportunidad de revisar dicho acto y enmendarlo de corresponder, de no alcanzar la satisfacción del contribuyente los deudores tributarios tienen la oportunidad de recurrir al Tribunal Fiscal en vía de apelación. Es así que el tribunal fiscal en la RTF n.º 7926-3-2004 señala que el recurrente en su calidad de responsable solidario respecto de la deuda materia de fraccionamiento tiene legítimo interés para impugnar la pérdida del beneficio otorgado, lo que se deja entrever que los que tienen interés en la controversia por resultar directamente afectados pueden interponer reclamación tales como los responsables solidarios o un tercero con legítimo interés. Por el contrario, mediante la RTF n.º 2934-1-1995 el Tribunal Fiscal ha señalado que un gremio no puede presentar reclamos por cuenta de terceros, toda vez que ello corresponde a cada empresa que lo integra y que es individualmente afectada con el acto administrativo.

En la administración tributaria, la revisión de los actos administrativos impugnados en primera instancia a través de la facultad de interponer reclamaciones siempre deben ser revisados por una oficina independiente al que emite el acto administrativo esto le da transparencia, neutralidad e independencia sobre las decisiones realizadas por las áreas acotadoras de control de la deuda o fiscalización y poder confirmar o desvirtuar las pretensiones del administrado con fundamentación técnica y legal, en ese sentido la decisión de la SUNAT mediante Resolución Superintendencia n.º 000065-2021 que crea la Intendencia Nacional de Impugnaciones en su fase transitoria y que mediante Resolución de Superintendencia n.º 000042-2022 aprueba la creación de dicha Intendencia dependiente de la Superintendencia Nacional Adjunta de tributos Internos es una decisión acertada en la medida que se centraliza en una sola unidad organizacional la atención y resolución de las impugnaciones presentadas por los contribuyentes a nivel nacional ganando eficacia, uniformidad de criterios, articulación de contenido, celeridad y retroalimentación uniforme a las áreas acotadoras.

Un aspecto importante a discutir es la incorporación efectuada al artículo 46° del código tributario que mediante Decreto Legislativo n.º 1311, vigente a partir del 31.12.2016, donde se señala expresamente que la suspensión de la prescripción en el caso de la reclamación o la apelación, opera solo por los plazos establecidos

en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver; esta incorporación se alude a que en el artículo 142° del mencionado Código, se establece un plazo máximo, entre otros, de nueve (09) meses para resolver dichos recursos, desde la presentación del recurso de reclamación; sin embargo estos plazos por la complejidad de las impugnaciones en muchos casos se supera ampliamente y si se declara la nulidad del acto reclamado, la suspensión de la prescripción pudo generar que se perciba que el plazo de prescripción se extiende más allá de lo señalado en el artículo 43°, lo que generó cuestionamientos si es que el plazo de prescripción de las acciones de la administración en supuestos de nulidad separa el plazo original de prescripción. En consecuencia, se estableció que la suspensión de la prescripción del artículo 46° se aplicará durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en tanto éstos se resuelvan en los plazos establecidos en el código, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento de los plazos señalados.

Referencias

- Código Tributario del CIAT (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT, un enfoque en la experiencia iberoamericana.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Heinrich Henkel (2014). Introducción a la filosofía del derecho. Fundamentos del Derecho.
- Villegas, Héctor (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.
- Hernández Berenguel, Luis. (1996). La presión tributaria y el procedimiento contencioso tributario. Themis. Revista de Derecho Tributario, (34).
- Zolezzi Moller. (1990). El procedimiento tributario en el Perú: La controversia tributaria. Revista Nro. 19. Diciembre. II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

Artículo 133

ÓRGANOS COMPETENTES

Conocerán de la reclamación en primera instancia:

- 1.- La SUNAT respecto a los tributos que administre y a las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.
- 2.- Los Gobiernos Locales
- 3.- Otros que la ley añada

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentarios

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, de acuerdo a su Ley de creación n.º 24829, ley general aprobada por el Decreto Legislativo n.º 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 que, en virtud a lo dispuesto por el Decreto Supremo n.º 061–2002–PCM, expedido al amparo de lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley n.º 27658, ha absorbido a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley, correspondían a esta entidad.

Según el artículo 5º de la Ley 29816 la SUNAT tiene por función administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras. Asimismo, puede dictar normas en materia tributaria, aduanera y de organización interna en el ámbito de su competencia. También administra y/o recauda otros conceptos no tributarios que se le encargue por ley y cumple otras funciones establecidas de acuerdo a ley.

Asimismo, tiene por función la implementación, inspección y control de la política aduanera en el territorio nacional, administrando, aplicando, fiscalizando, sancionando y recaudando los tributos y aranceles del Gobierno Central que fije la legislación aduanera, asegurando la correcta aplicación de tratados y convenios

internacionales y demás normas que rigen en la materia y otros tributos cuya recaudación se le encomienda, así como facilitar las actividades aduaneras de comercio exterior, inspeccionar el tráfico internacional de personas y medios de transporte y desarrollar las acciones necesarias para prevenir y reprimir la comisión de delitos aduaneros y el tráfico ilícito de bienes.

Se añade también que la SUNAT también podrá ejercer facultades de recaudación respecto de otras obligaciones no tributarias de EsSalud, de la ONP y de las aportaciones a la IAFAS - SIS, de acuerdo a lo que se establezca en los convenios interinstitucionales correspondientes

Una de las prerrogativas importantes a evaluar y frente a las debilidades de las administraciones tributarias locales es que la SUNAT pueda asumir la administración y gestión de la recaudación de los tributos locales, o por lo menos el impuesto más importante de estas, como el impuesto predial. Dado los recursos, especialidad, operatividad con la que cuenta pueda asumir la recaudación del impuesto predial empezando con la construcción de un catastro a nivel nacional, identificar y actualizar la información de los predios y la identificación de sus propietarios, acelerar los procesos de declaración ante los registros públicos con la finalidad de inscribir, actualizar, valorizar los predios acorde con los precios del mercado a fin de que se pueda construir una base imponible actualizada y correctamente valorizada, vincular con los datos del RUC a fin de que la administración pueda realizar una adecuada trazabilidad de las operaciones y gestionar adecuadamente el impuesto. Es relevante señalar que el impuesto predial en algunos países del mundo lo gestiona la administración tributaria central, por ejemplo, en Chile está completamente centralizada y a cargo del Servicios de Impuestos Internos y el avalúo y las alcúotas son fijados por el gobierno central con los mismos parámetros para todo el país de manera única. Para que esto pueda funcionar se necesita una administración tributaria con respaldo político y financiero.

Entonces la competencia para resolver las impugnaciones en primera instancia esta definida por la competencia material de cada órgano resolutor, es decir por la competencia de las administraciones tributarias siendo la Sunat para los tributos del gobierno central y los gobiernos locales para los tributos como el impuesto predial, arbitrios y tasas municipales, entre otros.

Para el caso de los gobiernos locales es importante traer a colación la observancia obligatoria de la RTF n.º 3590-6-2003: "Desde la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley Orgánica n.º 27972, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las municipalidades Distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96 de la Ley Orgánica de municipalidades número 23853".

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 134

IMPROCEDENCIA DE LA DELEGACIÓN DE COMPETENCIAS

La competencia de los órganos de resolución de reclamaciones a que se refiere el artículo anterior no puede ser extendida ni delegada a otras entidades.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

Este artículo expresa la incompetencia de otras instituciones a diferencia de la Sunat, los gobiernos locales y otros que señale la ley para resolver las reclamaciones en primera instancia presentadas por los contribuyentes contra los actos emitidos por dichas instituciones, por lo que la atención a resolver las impugnaciones no puede ser delegadas a otras entidades diferentes a las entidades que dictaron el acto administrativo, como resoluciones de determinación, resoluciones que determinan sanciones, órdenes de pago u otros.

Dentro de las funciones de la Sunat según el Decreto Legislativo n.º 501, se encuentran las de resolver en primera instancia administrativa los recursos interpuestos por los contribuyentes; concediendo los recursos de apelación y dando cumplimiento a las resoluciones del Tribunal Fiscal y en su caso a las del Poder Judicial.

La Ley n.º 27334 amplía las funciones de la SUNAT incorporando un segundo y tercer párrafo al artículo 5º del Decreto legislativo n.º 5011: “La Sunat ejercerá las funciones antes señaladas respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), a las que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF. La SUNAT también podrá ejercer facultades de administración respecto de otras obligaciones no tributarias de ESSALUD y de

¹ Ley general de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat.

la ONP, de acuerdo con lo que se establezca en los convenios interinstitucionales correspondientes.” En este sentido una entidad como la Sunat distinta a la acreedora de dichos tributos tiene la facultad de resolver los reclamos presentados por los sujetos afectados por los actos administrativos notificados.

Por otro lado, los Servicios de Administración Tributarias creados mediante ordenanzas municipales emitidas por las municipalidades encargan los servicios de recaudación, administración, seguimiento y fiscalización de sus ingresos y tributarios y no tributarios, que no se ven afectados por tal disposición.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 135

ACTOS RECLAMABLES

Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa. También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

El presente artículo ha señalado expresamente qué actos únicamente pueden ser recurridos por la vía del procedimiento contencioso tributario y que su notificación está destinada a producir efectos jurídicos dado que recaen sobre derechos, intereses y obligaciones de los contribuyentes cuando se encuentren debidamente motivados.

Como ya se encuentra establecido en el artículo 76° la resolución de determinación es el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria

Se emiten resoluciones de determinación, entre otros, por las siguientes circunstancias:

- Por reparos a la declaración jurada del contribuyente.
- Por omisión de ingresos que no fueron declarados.
- Por incremento patrimonial no justificado.
- Por discrepancias en la determinación de la base imponible.

- Por diferencias entre los libros y los comprobantes de pago.
- Por ajustes a los costos y/o gastos del contribuyente.
- Por desconocimiento del crédito fiscal.
- Por interpretación distinta del alcance y aplicación de la norma.
- Por desconocimiento de una inafectación, exoneración u otro beneficio tributario.
- Por desconocimiento de la compensación efectuada por el contribuyente con el saldo a favor determinado en una declaración jurada anual del impuesto a la renta del año anterior.

Por otro lado, la orden de pago es el acto administrativo en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria determinada por el contribuyente sin necesidad de emitirse previamente alguna resolución de determinación, es decir ya se tiene un mandato de pago porque existe certeza en la liquidación de la deuda tributaria. Para su emisión no requiere la realización de un procedimiento de fiscalización sino simplemente de la existencia de deuda impaga autodeclarada por el contribuyente, tal como se detalla en el artículo 78° donde se especifica en qué casos se puede emitir una orden de pago, como los tributos autoliquidados por el deudor tributario, por anticipos o pagos a cuenta, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, cuando se verifique tributos no pagados en una verificación de libros y registros contables, entre otros. Esta deuda entra al procedimiento de cobranza y es exigible coactivamente, de allí que su reclamación esté sujeta al requisito del pago previo, salvo que existan circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente.

Asimismo, la resolución de multa al ser un acto administrativo que configura una sanción pecuniaria aplicada por la comisión de infracciones cuya emisión y notificación debe ser debidamente motivadas con los fundamentos y disposiciones que la amparen y con base en la facultad discrecional de sancionar las infracciones también es considerada otro acto reclamable. Los requisitos de estas resoluciones se encuentran detallado en el artículo 77. Es importante destacar que el último párrafo de dicho artículo señala que la Administración Tributaria podrá emitir en un solo documento las resoluciones de determinación y de multa, a cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.

Con respecto a las resoluciones ficta sobre recursos no contenciosos, el deudor tributario puede interponer un recurso de reclamación cuando la Administración Tributaria no resuelve en los plazos establecidos por ley, considerando este hecho como una respuesta de denegatoria a su petición, por lo que la interpretación es de otorgar una facultad del deudor tributario de impugnar el silencio administrativo negativo. Algunos ejemplos son las solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso o solicitud de devolución por saldos a favor materia de beneficio, procedimientos sobre solicitudes de inscripción en el RUC, solicitudes de prescripción, solicitudes de compensación, procedimiento de ingresos como recaudación, recuperación de bienes comisados, solicitudes de fraccionamiento, etc. Según el Tribunal Fiscal en la RTF n.º 3842-2-2007 señala que.

el procedimiento no contencioso se inicia con una solicitud por parte del interesado cuya pretensión no está orientada a la impugnación de un acto administrativo en particular, sino la declaración por parte de la administración de una situación jurídica que incidirá en la determinación de la obligación tributaria que ha de corresponderle.

Las resoluciones que establecen sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de

profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, constituyen acciones que realiza la Administración de manera permanente para verificar y garantizar la documentación de operaciones y la lucha contra la evasión y la informalidad. Las sanciones de comiso de bienes e internamiento se realiza cuando las empresas que transportan bienes no emiten la guía de remisión respectiva que sustente el traslado de los mismos, o no declaran los bienes que trasladan en las guías de remisión, acciones de control que la Administración Tributaria verifica permanentemente en sus puestos de control o a través de los operativos de control móvil, mientras que el cierre temporal de establecimiento se realiza cuando se verifica que los contribuyentes no emitieron ni entregaron comprobantes de pago, acciones que se realizan dada la importancia que tienen estas verificaciones para validar los hechos generadores de obligaciones tributarias vinculadas a las transacciones con consumidores finales, que debe ampliarse a las operaciones de venta por medios digitales. En términos generales con el Decreto Legislativo 1523 se modifica el artículo 112-A del Código Tributario, incorporando un segundo párrafo en el que se indica que las actuaciones con presencia del administrado y del funcionario de la administración se podrán realizar de manera remota utilizando tecnologías digitales. Asimismo se agrega en el numeral 19 del artículo 62° la posibilidad de que las inspecciones realizadas por la Administración también se pueden realizar de manera remota y que la supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias también se pueden realizar en entornos digitales.

Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular, dado que por alguna causal imputable al contribuyente que se le otorgó un fraccionamiento y vienen pagando su deuda de manera fraccionada, pierden dicho derecho, pudiendo en este caso reclamar la resolución que estableció la pérdida del fraccionamiento que ocasiona rencausar el derecho de cobro total de la deuda tributaria por parte de la Administración.

Algunas resoluciones del Tribunal Fiscal han señalado que determinados actos son reclamables, ejemplos: la RTF n.º 6108 del 9/3/71 señala que la resolución que resuelve una reclamación que formula una nueva acotación o impone una sanción es un acto reclamable o la RTF 17668 del 13/4/83 señala que la resolución que resuelve una reclamación que imputa responsabilidad solidaria a un tercero no interviniente en dicha reclamación también es un acto reclamable. También, el Tribunal Fiscal ha considerado como actos no reclamables la resolución de ejecución coactiva, la resolución emitida en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, la absolución de una consulta por escrito, la denegatoria de fraccionamiento o aplazamientos, los resultados de un requerimiento, la sanción de incautación como medida previa al comiso aduanero, la esquila notificada, entre otros.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 136

REQUISITOS DEL PAGO PREVIO PARA INTERPONER RECLAMACIONES

Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del Artículo 119.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

El Tribunal Constitucional mediante Resolución n.º 03410-2010-PA/TC señaló que el condicionamiento del pago de un derecho de trámite para la presentación de una solicitud vulnera el derecho constitucional de petición, toda vez que ello impide su ejercicio. Sostiene el tribunal que tal exigencia sostiene el tribunal que constituye una traba absurda, burocrática e innecesaria para la admisión y trámite de dicha solicitud y es que el mismo no acarrea consigo el reconocimiento ni la declaración de un derecho. Por el contrario, la tramitación de la solicitud constituye una obligación legal. Si se permitiese dicho pago, se caería en el absurdo de legitimar una especie de cobro por concepto de la aplicación o cumplimiento de la ley, lo que viola la Constitución.

El pago previo o "solve et repete" se refiere al instituto legal que establece una restricción a la revisión judicial o administrativa de actos administrativos emanados del ejercicio de funciones públicas. Según Villegas la regla "solve et repete" significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo. Su origen se encuentra en el derecho romano, cuando en tiempos de la república, el edicto del pretor

invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores, para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris causa otorgada a los publicanos. De allí pasó al derecho del imperio, concretándose en la época contemporánea, en el art. 6 de la ley italiana del 20 de marzo de 1865, sobre contencioso administrativo.

Por otro lado, De Mendizabal Allende, señala que se conoce con la expresión latina *solve et repete* la exigencia de que el demandante en el proceso contencioso-administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la Administración pública como consecuencia de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sancionador.

En la STC 4242-2006-PA/TC se precisó la regla sustancial del precedente constitucional en el sentido que:

este requisito previo a la impugnación tampoco se origina necesariamente en un acto de la propia Administración pública, sino, antes bien, en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual puede originarse, por ejemplo, cuando media lo declarado por el propio contribuyente (autoliquidación), supuesto que se constata con mayor claridad en los tres primeros incisos del artículo 78° del Código Tributario. Es así que, puede diferenciarse la naturaleza de una orden de pago de la resolución de determinación, en cuyo caso sí media un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que termina determinándola. De ahí que se exima al contribuyente del requisito del pago previo para su impugnación al no constituir aún deuda exigible.

En la STC n.º 04993-2007-PA/TC se precisó que la exigencia del pago previo de la deuda tributaria para la admisión a trámite del recurso de apelación de la recurrente no deviene en una afectación a su derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, en tanto que el contribuyente tuvo la posibilidad de interponer dicho recurso sin tener que pagar previamente la deuda tributaria, deviniendo esta en exigible debido no a un acto de la Administración Tributaria que le impidiera hacerlo, sino más bien a la conducta omisiva de la propia recurrente, al no interponer el recurso de apelación dentro del plazo oportuno que preveía el artículo 146° del Código Tributario. La inhibición voluntaria en el ejercicio un derecho fundamental no es una razón válida para considerar inconstitucional la acción de la Administración Tributaria, cuando ella está preestablecida en el ordenamiento jurídico. En conclusión, se afirma que el requisito del pago previo contra las resoluciones de determinación que no fueron impugnadas en el plazo de ley no vulnera el derecho de defensa de los administrados.

Por otro lado, en opinión del Tribunal Fiscal mediante RTF n.º 26357 de 12/5/93 señala que, si una acotación del IGV determina deuda por unos meses y pagos en exceso por otros por mayor monto, no procede exigir su pago previo para admitir a trámite la reclamación extemporánea, dado que es manifiesta la procedencia de la compensación.

Asimismo, el Tribunal Fiscal con RTF n.º 4756-2-2009 establece que, si bien el contribuyente no puede realizar la compensación automática del saldo a favor del impuesto a la renta con las cuotas del ITAN. No existe impedimento legal para que al reclamar las ordenes de pago emitidas para el cobro de dichas cuotas, solicite a la SUNAT realizar la compensación, más aún si ya verificó la existencia del saldo a favor, por lo que debe admitirse a trámite la reclamación sin exigirse el pago previo.

Es importante señalar que en ocasiones las impugnaciones se realizan con el ánimo de postergar o dilatar el pago de los impuestos, por lo que es necesario identificar el perfil de cumplimiento de los administrados. De tratarse de contribuyentes con alto

nivel de incumplimiento en todos los casos se debe exigir el pago previo o garantías que aseguren y garanticen el pago de la deuda tributaria. Ya se tiene promulgado el Decreto Legislativo n.º 1535 que posibilitará calificar la trayectoria del cumplimiento y poder establecer normas de incentivos y facilidades para los que tienen altos niveles de cumplimiento y restricciones, y limitaciones para los que tienen bajos niveles de cumplimiento, y fomentar de esta manera el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Rafael de Mendizabal, A. (1964). Significado actual del principio "solve et repete". Revista de administración pública.

Artículo 137

REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

La reclamación se iniciará de acuerdo a los requisitos y condiciones siguientes:

1. Se debe interponer a través de un escrito en el que se identifique el acto reclamable materia de impugnación, los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho.
2. Plazo: Tratándose de reclamaciones contra Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución, resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, éstas se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida. De no interponerse las reclamaciones contra las resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y contra los actos vinculados con la determinación de la deuda dentro del plazo antes citado, dichas resoluciones y actos quedarán firmes

Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la reclamación se presentará en el plazo de cinco (5) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución recurrida.

En el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, de no interponerse el recurso de reclamación en el plazo antes mencionado, éstas quedarán firmes.

La reclamación contra la resolución ficta denegatoria de devolución podrá interponerse vencido el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles a que se refiere el segundo párrafo del artículo 163.

3. Pago o carta fianza: Cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de nueve (9) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Los plazos de nueve (9) meses variarán a doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, y a veinte (20) días hábiles tratándose de reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.

En caso la Administración Tributaria declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el monto de la deuda actualizada, y por los plazos y períodos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 146. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelta de oficio. Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia, o norma de rango similar.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

El artículo 113 de la Ley de Procedimientos Administrativo General, describe los requisitos de los escritos, señalando que todo escrito que se presente ante cualquier entidad debe contener lo siguiente, entre otros, “la expresión concreta de lo pedido, los fundamentos de hecho que lo apoye y, cuando le sea posible, los de derecho”, aspectos que han sido recogidos en este artículo que de alguna manera están relacionados con los fundamentos del inicio del recurso de reclamación, donde de manera clara, lógica y jurídica el contribuyente debe exponer sus desacuerdos y expresar las circunstancias que estarían vulnerando los intereses del administrado, debe presentar el relato de los hechos, razones, motivos que originan el reclamo.

Los argumentos de derecho están relacionados con incorporar en el reclamo los fundamentos y prescripciones legales en que se apoya la pretensión formulada en la reclamación apoyándose en los textos legales que sustenten los hechos redactados en el reclamo.

El informe n.º 050-2020-SUNAT/7T0000 de SUNAT se señala que de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 137 del TUO del Código Tributario, que establece los requisitos de admisibilidad del recurso de reclamación, este debe ser

interpuesto a través de un escrito fundamentado, los cuales deben tomar en cuenta que este es el soporte documentario de la voluntad del administrado de impugnar, a través de un recurso de reclamación, un acto administrativo determinado, debiendo, por tanto, contener la petición concreta y los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan.

Antes de la modificación del numeral 1 del artículo 137 del Código Tributario se establecía que para interponer un reclamo se deberá ingresar un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el que además debía contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. Según exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1263 publicado el 5 de febrero del 2004 se deroga esta exigencia por que se vulnera el debido proceso de los administrados. Señala que:

estos requisitos pueden generar a su vez determinado grado de indefensión en aquellos sujetos de escasos recursos y/o colocados en una situación desigual frente a aquellos sujetos que por su capacidad económica pueden obtener la asesoría legal que consideren conveniente.

Otros aspectos importantes que ha tomado en cuenta el Tribunal Fiscal es al revisar la RTF n.º 1409-5-2009 precisando la importancia de los argumentos que deben ser expuestos al interponer un reclamo, donde ha confirmado la resolución apelada que declaró inadmisibile la reclamación interpuesta contra la resolución de multa, debido a que la recurrente interpuso su reclamo sin exponer los fundamentos de hecho y de derecho pertinentes, sin que al vencimiento del requerimiento hubiera realizado la subsanación correspondiente.

Este artículo 137 de manera descriptiva establece los plazos máximos para la presentación de los recursos de reclamación dependiendo del tipo de acto notificado por parte de la administración notificada, iniciando su cómputo en días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquel en que se notificó el acto o resolución recurrida.

Por otro lado, en cuanto a la presentación del reclamo por medios electrónicos, es decir a través de la mesa de parte virtual, el mismo informe señalado anteriormente explica que el artículo 112-A del TUO del Código Tributario establece que las actuaciones, que de acuerdo con dicho Código o sus normas reglamentarias o complementarias realicen los administrados y terceros ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal podrán efectuarse mediante sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, teniendo estas la misma validez y eficacia jurídica que las realizadas por medios físicos, en tanto cumplan con lo que se establezca en las normas que se aprueben al respecto. Tratándose de SUNAT, estas normas se aprobarán mediante resolución de Superintendencia, y tratándose del Tribunal Fiscal, mediante resolución ministerial del sector economía y finanzas.

Al respecto, cabe indicar que a través del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia n.º 077-2020/SUNAT, se ha creado la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT (MPV-SUNAT), con la finalidad de facilitar a los administrados la presentación, por esa vía, de documentos que se presentan de manera presencial en las dependencias de la SUNAT, así como su consulta a través de esta plataforma que se pone a disposición en el Portal de la SUNAT; habiéndose detallado en dicho artículo aquellos supuestos en los cuales no debe ser utilizada, no encontrándose dentro de los mismos la presentación del escrito fundamentado presentado con el propósito de interponer el recurso de reclamación.

Así pues, dado que la interposición de recursos de reclamación es una de las actuaciones que realizan los administrados de manera presencial ante la Administración Tributaria, al habérseles facultado mediante la citada resolución de Superintendencia para interponerlos también a través de la MPV-SUNAT, se puede

afirmar que el escrito fundamentado, a que se refiere el numeral 1 del artículo 137° del TUO del Código Tributario, que presenten utilizando dicha vía, con el propósito de interponer el referido recurso impugnatorio, tendrá la misma validez y eficacia jurídica que el presentado por medios físicos.

Asimismo, el presente artículo al contemplar plazos máximos para presentar la reclamación no quita el derecho de presentarla después de esos plazos y para que sea admisible el administrado deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por el plazo señalado en la presente norma, lo que resulta razonable para no dejar abierta la posibilidad de presentar impugnaciones de manera abierta perjudicando los procesos dentro de la Administración Tributaria. En este caso según la RTF n.º 07281-1-2004 revoca la resolución apelada que declaró inadmisibile la reclamación contra la resolución de determinación emitida por el impuesto a la renta del 2001, dado que el tribunal en la Resolución n.º 19305 del 17 de enero de 1986 ha señalado que el Código Tributario no establece plazo máximo para interponer el recurso de reclamación fuera del término de 30 días (hoy 20 días) de ley, en los casos que para reclamar se pague el tributo impugnado en los que no hubiera tributo a pagar, agregando que el derecho de los contribuyentes a interponerlo está expedito en tanto no venza el plazo prescriptorio del derecho reclamado, advirtiéndose de la verificación del valor impugnado que este determina una pérdida tributaria y un saldo a favor de la recurrente, por lo que carece del monto a pagar, debiendo en consecuencia, admitirse a trámite la reclamación.

La RTF de observancia obligatoria n.º 01025-2-2003 revoca la resolución apelada que declaró inadmisibile la reclamación formulada contra la resolución que denegó una solicitud de devolución al haber sido presentada fuera de plazo de 20 días establecido por el artículo 137 del Código Tributario, debido a que si bien la reclamación fue presentada fuera del indicado plazo, se presentó antes de que transcurriera el plazo de prescripción para solicitar la devolución, por lo que la Administración debió admitirla a trámite.

Es importante señalar que el artículo 23 del Código Tributario establece que para interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo con lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

La RTF de observancia obligatoria n.º 06067-1-2014 ha dejado establecido que tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimientos y oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de este en cinco días hábiles, conforme con lo establecido por los artículos 140° y 146° del Código Tributario que han previsto un plazo igual para subsanar efectos de tramitación en los recursos presentados, esto es un plazo menor al ordinario, por lo que el tribunal considera también que dicho plazo también es aplicable al requisito de representación mediante poder a que se refiere el artículo 23° del referido código.

Otras resoluciones del Tribunal Fiscal fijan posición respecto de los requisitos de admisibilidad y otras consideraciones concernientes a la presentación de los recursos de reclamación. Según la RTF n.º 00190-5-2001 se revoca la resolución que declaró inadmisibile la reclamación al exigírsele el cumplimiento de requisitos que no se hallan previstos en el artículo 137 del Código Tributario, como es la presentación de declaración jurada y la resolución de inafectación.

Según la RTF n.º 03853-2-2005 se revoca la resolución apelada que declaró inadmisibile la apelación de puro derecho formulada al establecerse que no cabía que la administración requiera poder al representante legal de la recurrente, en tanto este constaba en sus archivos, al haber sido presentado con motivo de la acreditación del representante legal para el RUC.

Según la RTF de observancia obligatoria n.º 00433-2-2004 resultan inadmisibles los recursos de reclamación y apelación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo de cinco días hábiles a que se refiere el último párrafo del artículo 137 y el primer párrafo del artículo 152 del Código Tributario respectivamente, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisados establecida por el artículo 184 del Código Tributario.

Según la RTF n.º 05938-1-2004 se declara nula e insubsistente la apelada a efectos de que se emita nuevo pronunciamiento dado que, tal como lo ha interpretado este tribunal en resoluciones tales como la n.º 00584-4-2004, a efectos de la ampliación de los argumentos de la reclamación formulada, carecía de relevancia el hecho de que hubiese sido presentada vencido el plazo a que se refiere el artículo 125 del Código Tributario para el ofrecimiento de pruebas, toda vez que no existe disposición alguna en el referido cuerpo de leyes que limiten el derecho a los contribuyentes a un plazo determinado para exponer y/o ampliar los argumentos de su impugnación, por lo que la apelada debió pronunciarse sobre el escrito presentado por la recurrente.

Según la RTF n.º 02720-3-2003 se revoca la apelada que declaró inadmisibile el recurso de reclamación interpuesto contra la resolución de intendencia, que declaró una pérdida de fraccionamiento especial por cuanto según el criterio de este tribunal en su Resolución n.º 07009-2-2002, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la Administración Tributaria, en los casos en que los deudores tributarios interpongan un recurso de reclamación contra resoluciones que declaren la pérdida de fraccionamiento una vez vencido el plazo de 20 días hábiles a que se refiere el artículo 137 del Código Tributario, admitirá a trámite dichos recursos siempre que se acredite previamente el pago de la deuda tributaria o se presente carta fianza bancaria financiera. En el caso de autos, la Administración Tributaria solo requirió al recurrente el pago de la deuda tributaria, mas no le requirió la presentación de la carta fianza bancaria o financiera respectiva que garantiza el pago de la deuda tributaria por lo que no ha observado el procedimiento legalmente establecido.

Según la RTF n.º 00619-1-2000 se declara nula la apelada al no haber requerido la Administración el pago de la deuda tributaria no impugnada de conformidad con lo establecido en el artículo 133 del Decreto Legislativo 773. Según la RTF de observancia obligatoria n.º 03230-2-2020 el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias.

Tabla 1

Actos reclamables	Plazo para su presentación
Resoluciones de determinación	20 días hábiles computados desde el día hábil siguiente de la notificación de la resolución recurrida
Resoluciones de multa	
Resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento	
Resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución.	
Los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.	
Excepción: Órdenes de Pago sin pago previo	
Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento	5 días hábiles
Resolución ficta denegatoria de solicitudes de devolución	A partir del vencimiento de los 45 días hábiles. Las solicitudes no contenciosas deben resolverse en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, de no ser así, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud
Resolución ficta sobre recursos no contenciosos	20 días hábiles computados desde el día hábil siguiente, aquel en el que se cumplió el plazo de atención y sin que la Administración haya emitido su pronunciamiento.
Si los reclamos se presentaran fuera de los plazos establecidos, para impugnar es necesario y previamente pagar la deuda impugnada o garantizarla mediante una carta fianza.	

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 138

Artículo derogado por el artículo 100 del Decreto Legislativo n.º 953, publicado el 5 de febrero de 2004

Artículo 139

RECLAMACIÓN CONTRA RESOLUCIONES DE DIVERSA NATURALEZA

Para reclamar resoluciones de diversa naturaleza, el deudor tributario deberá interponer recursos independientes.

Los deudores tributarios podrán interponer reclamación en forma conjunta respecto de Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago u otros actos emitidos por la Administración Tributaria que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, siempre que éstos tengan vinculación entre sí.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

Lo que establece este artículo se entiende que por cada acto administrativo reclamable se debe interponer recursos independientes, es decir cuando este artículo señala resoluciones de diversa naturaleza hace referencia que por cada acto o resolución se debe presentar un recurso independiente. Asimismo, sin perjuicio de lo señalado, este artículo tiene un segundo párrafo que señala que permite al administrado interponer recursos de manera conjunta contra actos reclamables vinculados. En ese sentido es posible interponer recursos de reclamación en forma conjunta contra resoluciones de determinación, ordenes de pago y resoluciones de multa u otros actos emitidos por la administración tributaria que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria en la medida que estos se encuentren vinculados.

El tribunal fiscal se ha pronunciado señalando que si no existe vinculación se requerirá la presentación de recursos independientes. La RTF n.º 06908-3-2008 señala lo siguiente: "La resolución de multa por haberse incurrido por la infracción de no incluir en las declaraciones ingresos, rentas patrimonios, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria correspondiente al impuesto

a la renta de tercera categoría del 2013 prevista en el artículo 178 numeral 1 del código tributario, no guarda vinculación con las órdenes de pago impugnada de manera conjunta, la misma que han sido emitidas por la omisión en el pago del impuesto a la renta de tercera categoría y retenciones al impuesto a la renta de quinta categoría, impuesto extraordinario de solidaridad, aportaciones del régimen contributivo de la seguridad social en salud y al sistema nacional de pensiones de setiembre del 2004 por lo que correspondía la interposición de recursos de reclamación independientes y no fue cumplido por la recurrente.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 140

SUBSANACIÓN DE REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

La Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite. Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las que las sustituyan, el término para subsanar dichas omisiones será de cinco (5) días hábiles.

Vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio. La mencionada declaración puede efectuarse antes del vencimiento del plazo probatorio.

Cuando se haya reclamado mediante un solo recurso dos o más resoluciones de la misma naturaleza y alguna de éstas no cumpla con los requisitos previstos en la ley, el recurso será admitido a trámite sólo respecto de las resoluciones que cumplan con dichos requisitos, declarándose la inadmisibilidad respecto de las demás.

 **Alan Augusto** Peñaranda Iglesias

Comentario

Este artículo establece que si el recurso de reclamo no cumpliera con los requisitos para su admisión a trámite, la administración debe notificar al contribuyente dentro los plazos señalados en este artículo el documento que requiera al contribuyente subsanar las omisiones encontradas cuando el recurso de reclamación no cumpla con la totalidad de los requisitos para su admisión a trámite. Si el contribuyente no cumpliera con la subsanación requerida dentro de los plazos señalados la administración tributaria procederá a emitir y notificar la resolución que declare

inadmisible el reclamo. Es importante señalar que el tribunal fiscal ha señalado que en vía de queja, no procede cuestionar tal requerimiento en tanto no se viola el derecho de defensa, la RTF n.º 3047-4-2003 de observancia obligatoria señaló que el tribunal fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza, a que se refieren los artículos 137º, 140º y 146º del código tributario.

Muchas veces la complejidad de los sustentos de hecho y de derecho que deben estar fundamentados en el documento de reclamos conlleva a que pudiera haber omisiones a los requisitos de admisibilidad por lo que es importante que la administración notifique al administrado las omisiones para que este pueda regularizarlas en los plazos establecidos, incluso dichas notificaciones deben ser enviadas con copia a los mensajes de texto a los teléfonos móviles y correo electrónico. Si luego de los requerimientos efectuados y vencido los plazos señalados para la subsanación sin que el contribuyente haya cumplido con dicha subsanación se declarará inadmisibile la reclamación.

Un tema discutible es si a pesar de que se ha notificado una resolución que declare inadmisibile el reclamo, el contribuyente tiene la oportunidad de presentar un nuevo reclamo, al revisar la posición de tribunal fiscal en la RTF n.º 07140-10-2017 o en caso de haberse declarado inadmisibile el recurso de reclamación e interpuesto el recurso de apelación contra dicha inadmisibilidat, es necesario determinar si procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario con la interposición de un nuevo recurso de reclamación) cuando el contribuyente se desistió del referido recurso de apelación.

En dicha Resolución del tribunal fiscal se trae a colación el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, que mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena n.º 2017-13 de 7 de agosto de 2017, se ha adoptado la primera interpretación, por los fundamentos siguientes

Sobre el desistimiento, el artículo 130º del Código Tributario señala que:

El deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento. El desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión. El desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la administración tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada (...). En lo no contemplado expresamente en el presente artículo, se aplicará la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Ahora bien, según el tribunal fiscal, el desistimiento de la pretensión significa dejar de exigir la pretensión emanada del derecho material o sustancial que sirvió de sustento a la pretensión procesal, lo que impide promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa, siendo que desistirse de un recurso determina que la resolución impugnada quede firme. En tal sentido, ello implicará que no pueda presentarse otro recurso contra la misma resolución y por el mismo motivo puesto que ello implicaría promover un procedimiento de impugnación con el mismo objeto y causa y contra un acto firme, sin embargo, el supuesto materia de análisis, cae fuera de este supuesto puesto que, en éste, no se impugna la misma resolución con la misma finalidad.

Es así como el tribunal fiscal señala que, al aceptarse el desistimiento del recurso de apelación, la resolución que queda firme es aquella que declaró inadmisibile el recurso de reclamación y, por consiguiente, no podría interponerse un nuevo recurso de apelación cuestionando dicha inadmisibilidat puesto que habría identidad de pretensión. En efecto, dado el fin perseguido por el administrado

en su recurso de apelación, esto es, la declaración que persigue, no puede ser nuevamente la revisión de la anotada inadmisibilidad, la que quedó firme. Ahora bien, si se superase el defecto que hacía inadmisibile el reclamo (por ejemplo, se cuenta con el poder, se realiza el pago previo o se cuenta con un escrito fundamentado), es posible que el administrado presente un nuevo recurso de reclamación dentro del plazo establecido o realizando el pago previo (o afianzamiento) de la deuda tributaria, y en tal caso, no podría declararse la improcedencia de dicho recurso puesto que si bien en último término el acto reclamable es el mismo, la pretensión no es igual, esto es, no hay identidad de objeto y causa que impida iniciar otro procedimiento contencioso tributario.

Al respecto, agrega el tribunal fiscal que, cuando la Administración declara inadmisibile un recurso de reclamación, no existe un pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido, es decir, no se evalúa si el acto reclamado ha sido válidamente emitido, sino que el análisis se circunscribe a señalar el incumplimiento de los requisitos de admisibilidad del recurso. Cuando se impugna dicha inadmisibilidad, la materia controvertida en instancia de apelación se encuentra relacionada con la inadmisibilidad del recurso de reclamación, por lo que la pretensión se encuentra delimitada a ello, esto es, a determinar si se cumplieron los requisitos establecidos por el mencionado Código Tributario para admitir a trámite el recurso de reclamación. En tal sentido, el nuevo procedimiento es iniciado contra un acto reclamable mediante un recurso que cumple todos los requisitos para ser admitido a trámite, mientras que el recurso respecto del cual se solicitó el desistimiento era una apelación interpuesta contra una resolución que había declarado inadmisibile un primer reclamo. Por tanto, el acto sobre el que se formula el recurso no es el mismo ni son impugnados con la misma finalidad puesto que, como se ha mencionado previamente, en este caso no se está presentando un nuevo recurso de apelación contra la inadmisibilidad declarada, supuesto en el que existiría coincidencia de pretensiones. Por el contrario, al presentar un nuevo reclamo iniciando un nuevo procedimiento contencioso tributario no se pretende cuestionar dicha inadmisibilidad. Como se aprecia, el efecto práctico de lo mencionado es equivalente al caso en el que declarada la inadmisibilidad, el administrado no recurre dicha resolución, la que queda firme, sino que opta por presentar un nuevo recurso con todos los requisitos de ley para que sea admitido a trámite, supuesto en el que no podría señalarse que no procede el reclamo por haber consentido la primera declaración de inadmisibilidad. En efecto, en diversas resoluciones del Tribunal, se ha señalado que la declaratoria de inadmisibilidad no impide que los administrados, si así lo creen conveniente, presentar una nueva reclamación contra el acto administrativo cuestionado, acreditando el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad. Por consiguiente, considerando que la situación y efecto jurídico de la inadmisibilidad es el mismo en ambos casos, no podría hacerse una diferencia entre ambas situaciones únicamente porque en un caso se apeló la inadmisibilidad (y se presentó el desistimiento) y en el otro no.

De una lectura en conjunto de las normas señaladas, se considera que lo establecido por el Código Tributario es que el desistimiento de un recurso impide plantear uno nuevo, contra el mismo acto y con la misma finalidad, lo que es acorde al análisis efectuado puesto que el acto que queda firme y que no puede volver a ser impugnado es la resolución que declara inadmisibile el recurso de reclamación, pero no el acto reclamable en sí mismo. A ello cabe añadir que la pretensión que no puede volver a plantearse por causa del desistimiento, es la revocación de la inadmisibilidad, la que quedó firme. Por tanto, el tribunal concluye que procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un recurso de reclamación que cumpla los requisitos establecidos para su admisión a trámite, con posterioridad a que se haya aceptado el desistimiento del recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibile un recurso de reclamación.

Por lo que según esta resolución del tribunal fiscal constituye precedente de observancia obligatoria "Procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un recurso de reclamación que cumpla los requisitos establecidos para su admisión a trámite, con posterioridad a que se haya aceptado el desistimiento del recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisble un recurso de reclamación".

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 141

MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS

No se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

En caso la Administración Tributaria declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza bancaria o financiera u otra garantía durante la etapa de la apelación por el monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 148. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Comentario

Este artículo señala que lo que deberá cancelar el contribuyente cuando presenta un reclamo, es el monto de la deuda vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en el proceso de fiscalización.

Según la RTF n.º 566-1 de 2/5/94 el contribuyente había sido requerido durante la fiscalización para que presentara diversos documentos contables y un contrato de alquiler, así como para que sustentara los faltantes de inventarios de determinados productos. El resultado del requerimiento consignó que el contribuyente había presentado la documentación contable solicitada, mas no el contrato de alquiler, y que no había cumplido con sustentar los faltantes. Al reclamar el contribuyente presentó el contrato de alquiler y anexos explicativos del presunto faltante. Alegó que de tales anexos fluía la inexistencia del faltante y que de la verificación contable se podía establecer los pagos realizados en virtud del referido contrato. La SUNAT declaró improcedente la reclamación en aplicación del artículo 134 (hoy artículo 141) del Código Tributario. El auditor del Tribunal Fiscal examinó la contabilidad de la empresa y concluyó que los faltantes no existían y que los gastos de alquiler estaban debidamente registrados y sustentados. El Tribunal consideró que los anexos presentados no constituían prueba adicional sino explicaciones puntuales de los registros contables exhibidos durante la fiscalización, los cuales pudieron ser verificados por la Administración. Declaró la nulidad de la apelada y ordenó emitir nueva resolución teniendo en cuenta el informe de su auditor.

Según la RTF n.º 06801-5-2002, no procede admitir una prueba en la reclamación si se acredita que su no presentación en la fiscalización se debió a causas imputables al contribuyente. En el caso, el Tribunal Fiscal indicó que de lo observado en el expediente, la recurrente recién solicitó a un banco la documentación de los cheques girados con los cuales pretendía sustentar el movimiento ficticio que alegaba había realizado en el ejercicio 1998, cuando ya había concluido el procedimiento de fiscalización y ya habían sido notificados los valores materia de controversia, por lo que se evidenciaba que no había realizado oportunamente las gestiones necesarias para sustentar sus depósitos.

Por otro lado, la Corte Superior en el expediente n.º 11341-2014 del 22-9-2017 expresó que

la postura asumida por la Administración Tributaria, esto es, de no meritar el informe de valuación ..., en razón de haber sido presentado recién en etapa de reclamación, amparándose únicamente en lo previsto en el artículo 141 del Código Tributario, vulnera los alcances de los principios de verdad material e impulso de oficio, tal como se tiene desarrollado con antelación, máxime si se tiene en cuenta que, según lo también enfatizado, el Tribunal Fiscal, al motivar el acto administrativo impugnado, ha reconocido explícitamente la relevancia de dicho medio probatorio, al manifestar que evidenciaría que las garantías otorgadas no cubrían en su totalidad la mencionada deuda y que por ende el recurrente se encontraba habilitado para realizar la provisión objetada por la Administración.

Con este pronunciamiento la Corte Suprema señaló que la SUNAT debe meritar el documento presentado por el contribuyente en la etapa de reclamación si es que estas desvirtúan las observaciones realizadas por la Administración, aun cuando dicho documento hubiere sido requerido en la etapa de fiscalización y el contribuyente no hubiese cumplido con el artículo 141.

Asimismo, el presente artículo prevé supuestos en los que pese a considerarse extemporáneos, se admitirán los medios probatorios. El primero consiste en que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa; el segundo en que se acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las mencionadas pruebas actualizado a la fecha de pago, o se presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por los plazos indicados en este artículo 141.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 142

PLAZO PARA RESOLVER RECLAMACIONES

La Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, la Administración resolverá las reclamaciones dentro del plazo de doce (12) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Asimismo, en el caso de las reclamaciones contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración las resolverá dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

La Administración Tributaria resolverá dentro del plazo máximo de dos (2) meses, las reclamaciones que el deudor tributario hubiera interpuesto respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso.

Tratándose de reclamaciones que sean declaradas fundadas o de cuestiones de puro derecho, la Administración Tributaria podrá resolver las mismas antes del vencimiento del plazo probatorio.

Cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento.

Comentario

Vencidos los plazos señalados en el presente artículo y si la Administración no ha emitido ni notificado de manera expresa la resolución donde resuelva la impugnación administrativa en primera instancia, el recurrente puede considerar denegada su reclamación e interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal como segunda instancia administrativa, conforme lo señalado por el artículo 144.

Tabla 1

Acto reclamado	Plazo máximo para resolver
Resoluciones de Determinación	9 meses
Resoluciones de Multa	
hResolución ficta sobre recursos no contenciosos	
Resoluciones de pérdida del fraccionamiento	
Resoluciones que resuelvan solicitudes de devolución.	
Los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.	
Órdenes de Pago con pago previo	90 días hábiles
Excepción: Órdenes de Pago sin pago previo, que se dan cuando existan circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente	
Resolución ficta denegatoria de solicitudes de devolución	2 meses
Resoluciones que establezcan sanciones	20 días hábiles
Resoluciones emitidas sobre precios de transferencia	12 meses
Incluye el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación de la reclamación.	

Es importante señalar la facultad de reexamen que tiene la Administración Tributaria establecida en el artículo 27 para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los administrados y no es un derecho de estos. Mediante dicha facultad solo se pueden modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

La facultad del reexamen es ejercitable solo en el procedimiento contencioso, y no lo es en el procedimiento no contencioso, pues en él no hay asunto controvertido. Sin embargo, el objeto de la solicitud materia de un procedimiento no contencioso, se convierte en materia del asunto controvertido cuando se reclama la denegación de lo solicitado.

Asimismo, según el Tribunal Fiscal el órgano resolutor puede complementar el fundamento del reparo, esto es, puede darles un mayor desarrollo con razones de hecho o de derecho directamente vinculados a ellos, que son los motivos determinantes o sustento.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 143

ÓRGANO COMPETENTE

El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a EsSalud y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera.

 **Walter Martín Noriega Meléndez**

Comentario

El artículo 143 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 133-2013-EF (Código Tributario), precisa dos aspectos fundamentales: 1) que el Tribunal Fiscal es la última instancia administrativa en materia administrativa tributaria general, local y aduanera, y 2) que resulta competente igualmente para conocer las impugnaciones sobre aportaciones al EsSalud y la ONP.

Es conveniente precisar que si bien el Tribunal Fiscal imparte justicia administrativa a nivel nacional, no cuenta con la facultad de aplicar el control difuso de constitucionalidad. Es decir, si existe incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, sea por el fondo o la forma, prefiere la primera, toda vez que dicha potestad está reservada únicamente para aquellos órganos que ejercen funciones jurisdiccionales, según lo dejó expresamente establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente n.º 04293-2012-PTA/TC del 18 de marzo de 2014.

Al respecto, Robles (2018) señala que el Tribunal Fiscal es el órgano competente para resolver en última instancia administrativa el recurso de apelación contra la resolución que resolvió el órgano que conoció la reclamación en primera instancia, o como consecuencia del silencio negativo (p. 152).

Asimismo, lo señalado guarda concordancia con el hecho de que el Tribunal Fiscal es un órgano de resolución en materia tributaria de la Administración Tributaria (numeral 1 del artículo 53 del Código Tributario) y tiene las competencias que legalmente se le atribuyen, entre las que se encuentran las siguientes, según el artículo 101 del Código Tributario:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a EsSalud y a la ONP.

También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa aplicadas por incumplimiento de obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

2. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.
3. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a esta última de acuerdo con lo establecido en el Artículo 183, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.

...

8. Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del procedimiento de cobranza coactiva.

En cuanto a las competencias del Tribunal Fiscal, Bravo (2014) comenta que este puede conocer no solo asuntos en materia tributaria general, regional y local, sino también acerca de las aportaciones de seguridad social y las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, e igualmente asuntos en materia de tributación aduanera (p. 144).

En relación con lo señalado en el párrafo anterior cabe precisar que no debe confundirse las aportaciones al Seguro Social de Salud - EsSalud y a la Oficina Normalización Previsional con las contribuciones, dado que el propio Código Tributario las diferencia claramente en la Norma II de su Título Preliminar, lo que resulta corroborado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 25 de la sentencia emitida el 12 de enero de 2021 (Expediente n.º 06788-2015-PA/TC), donde indicó lo siguiente:

25. ... En suma, el aporte empresarial al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica no se enmarca en ninguna de las especies de tributo descritas, pues no existe prestación, contraprestación o beneficio alguno (directo o indirecto) a favor del empleador aportante. Corroboro lo afirmado que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario de forma aislada a las tres especies de tributos hace referencia a los aportes de la seguridad social, definiéndolas como "aportaciones" al Seguro Social de Salud-EsSalud y a la Oficina de Normalización Previsional- ONP, sin emplear el término "contribuciones"; estableciendo, incluso, que se rigen por las normas del Código Tributario, "salvo en aquellos aspectos que **por su naturaleza** requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo". [Énfasis añadido]

Por otro lado, si bien se ha manifestado que el Tribunal Fiscal es competente para conocer los recursos de apelación en materia tributaria como última instancia administrativa, ello no significa que pueda conocer cualquier tipo de impugnaciones administrativas. Sobre este punto, Cachay (2018) considera que los siguientes aspectos se encuentran excluidos de la competencia del Tribunal Fiscal:

- Emitir pronunciamiento sobre asuntos de índole contractual, dilucidar controversias respecto a deudas o sanciones administrativas, pero no tributarias.
- Asuntos relacionados con EsSalud o la ONP, pero no vinculados a la materia tributaria, como por ejemplo las deudas que pudieran atribuirse a los asegurados facultativos, respecto a los cuales no se puede hablar de una deuda tributaria.
- Conocer asuntos relacionados con denuncias a los funcionarios de la SUNAT.
- Absolver consultas, aun cuando fueran de índole tributaria.
- Cualquier otro asunto de índole administrativa que no encierre algún aspecto tributario a dilucidar. (p. 307)

En la legislación comparada encontramos que en España, el Tribunal Económico-Administrativo Central forma parte de la Administración Tributaria española, y entre sus funciones figura conocer en segunda instancia sobre los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía (artículos 5 y 229 de la Ley General Tributaria). En nuestro país, al Tribunal Fiscal se le considera como un órgano resolutor en materia tributaria que, entre otras atribuciones, tiene la de conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones que se interpongan en materia tributaria (numeral 1 de los artículos 53 y 101 del Código Tributario).

Por su parte, en Panamá se contempla la figura del Tribunal Administrativo Tributario como órgano colegiado de segunda instancia, independiente en su organización, funcionamiento y competencia, especializado e imparcial con jurisdicción en toda la República, al que corresponde conocer los recursos de apelación en materia tributaria (numeral 2 del artículo 316 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá).

Asimismo, al revisar la última versión del Modelo de Código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se advierte que, en lo referido a la Organización de los Tribunales Administrativos, establece que estos deben ser organismos administrativos independientes en su organización, funcionamiento y competencia respecto de las administraciones tributarias, y que sus fallos agotan la vía administrativa. A dichos tribunales administrativos les corresponde resolver los recursos contra las resoluciones administrativas o contra la resolución del recurso de reconsideración, si el interesado decidió interponerlo (artículo 191 del Modelo de Código Tributario del CIAT).

También es importante mencionar que en el citado Modelo de Código Tributario no resulta obligatorio que los administrados impugnen los actos administrativos tributarios en la vía administrativa como paso previo para acudir a los tribunales judiciales, dado que tales actos pueden revisarse a través de los recursos administrativos o se puede promover directamente recurso contencioso-

administrativo ante los tribunales judiciales (numeral 1 del artículo 188 del Modelo de Código Tributario del CIAT), situación contraria a lo señalado en nuestra legislación nacional, donde se requiere que se agote la vía administrativa¹, como ocurre con la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal, para poder interponer demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial (artículo 157 del Código Tributario).

Sobre este último punto, la opinión de la doctrina nacional no es unánime en cuanto a aceptar que debe agotarse previamente la vía administrativa como requisito para poder acudir al Poder Judicial, puesto que existen autores que propugnan un cambio normativo². Por ejemplo, Salas (2021), quien al comentar la problemática del proceso contencioso tributario en relación con la sentencia y el agotamiento de la vía administrativa sostiene lo siguiente:

Se puede afirmar que la exigencia de imprescindible agotamiento es promovida por una concepción revisora o anulatoria del proceso contencioso tributario, que persigue la revisión de la regularidad de las resoluciones del Tribunal Fiscal, el control de lo tramitado en sede administrativa, la anulación del procedimiento y la emisión de una nueva resolución por el referido tribunal. Ello, como se ha repetido varias veces, resulta incompatible con los fines del proceso, la tutela jurisdiccional efectiva y la idea básica de justicia en la medida que no persigue la solución efectiva y oportuna del conflicto, no obstante que ello es la razón por la que las partes ponen en marcha el sistema judicial. (pp. 106–107)

Sobre la naturaleza del recurso de apelación, Sarmiento (2022) comenta que la ley concede al administrado la posibilidad de volver a impugnar aquel acto administrativo que ya fue impugnado inicialmente ante la Administración, con cuya resolución no está conforme, por lo que busca la revocación de dicha resolución para así obtener el reconocimiento de su supuesto derecho. Agrega que las raíces de la posibilidad de acudir ante un órgano revisor se encuentran en el principio procesal de pluralidad de instancias que, aunque es reconocido normalmente dentro del ámbito jurisdiccional, resulta de plena aplicación en la esfera administrativa (p. 501).

En cuanto a los actos apelables ante el Tribunal Fiscal, Huamaní (2019) señala que entre estos encontramos a la resolución emitida por el ejecutor coactivo cuando resuelve casos de intervención excluyente de propiedad, las resoluciones que resuelven recursos de reclamación, las denegatorias fictas que desestiman reclamaciones, las resoluciones que resuelven de manera expresa las solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria, las resoluciones que declararon la inadmisibilidad de los recursos (de reclamación o de apelación), los actos contra los cuales cabe interponer apelación de puro derecho, las resoluciones de cumplimiento y las resoluciones respecto de reclamaciones especiales incoadas con la presentación del Formulario 194 - Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos administrativos (pp. 2423–2424).

Respecto de la evolución normativa del artículo 143 del Código Tributario, en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135–99–EF, su redacción fue la siguiente:

Artículo 143. – ÓRGANO COMPETENTE

El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria general, regional y local, inclusive la relativa a las aportaciones de seguridad social y las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, así como las

1 No obstante, cabe precisar que no es el único medio para agotar la vía administrativa, puesto que ello también ocurre cuando se produce el silencio administrativo negativo, en aplicación supletoria del artículo 228 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

2 Cuya opinión comparto.

reclamaciones sobre materia de tributación aduanera.

Posteriormente, el 5 de febrero de 2004 se sustituyó dicho artículo por el texto vigente a fin de cambiar el nombre de las aportaciones de seguridad social y las administradas por la Oficina de Normalización Previsional por EsSalud y ONP, respectivamente (artículo 69 del Decreto Legislativo n.º 953), tal como se señala en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 953, que se transcribe a continuación:

4.26. Órgano competente (Artículo 143º)

Se modifica el término “aportaciones a la seguridad social” por “EsSalud” dado que, a partir de agosto de 2000, la Ley n.º 27334 señala que la SUNAT tiene a su cargo la administración de los aportes de dicha entidad. Asimismo, se abrevia la referencia a la Oficina de Normalización Previsional, por las siglas ONP, a efecto de guardar coherencia con el resto del texto.

Sobre este mismo tema, Huamaní (2019) señala que en el segundo Código Tributario peruano se contemplaba la existencia de dos tribunales, pero que posteriormente, con el Decreto Legislativo n.º 816, se integró en un solo órgano (Tribunal Fiscal) al Tribunal Fiscal y al de Aduanas, y que con el Decreto Legislativo n.º 953 se excluyó las reclamaciones sobre materia tributaria regional, se optó por utilizar las abreviaturas “ONP” y “EsSalud”, y se cambió el término “reclamaciones” por “apelaciones”, tratándose de materia aduanera (p. 2420).

Por otro lado, considerando las competencias del Tribunal Fiscal, existen actos que resuelven solicitudes no contenciosas que resultan apelables ante dicho colegiado y otras que no. Un ejemplo de resolución que resuelve una solicitud no contenciosa que no resulta apelable ante el Tribunal Fiscal es la resolución que aprueba el aplazamiento y/o fraccionamiento previsto por el artículo 36 del Código Tributario, toda vez que dicha resolución no guarda vinculación con la determinación de la obligación tributaria. En concordancia con lo señalado, encontramos la Resolución Unipersonal n.º 07946-8-2021, en la que el Tribunal Fiscal determinó inhibirse del conocimiento de la apelación interpuesta, por los siguientes argumentos:

Que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución n.º 05818-3-2012, entre otras, este Tribunal carece de competencia para conocer de los recursos impugnatorios interpuestos contra las resoluciones que otorgan el aplazamiento y/o fraccionamiento previsto por el artículo 36º del Código Tributario, toda vez que al resolver solicitudes no contenciosas que no se encuentren vinculadas con la determinación de la obligación tributaria, según lo dispuesto por el artículo 162º del Código Tributario, deben ser tramitadas conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444.

Que dicho criterio se sustenta en que el otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 36º del Código Tributario, está destinado a facilitar el pago de la deuda tributaria y no incide en la determinación de ningún tipo de obligación tributaria, puesto que está ya fue determinada con anterioridad.

De igual manera, vemos que en la Resolución n.º 08858-4-2018, el Tribunal Fiscal se inhibe del conocimiento de la apelación de costas procesales dado que no tienen naturaleza tributaria, como se aprecia a continuación:

Se resuelve inhibirse del conocimiento de la apelación en el extremo referido a la prescripción de costas procesales, al no tener naturaleza tributaria. Se revoca la resolución apelada que declaró improcedente la solicitud de

prescripción, en el extremo referido a la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto Predial de los años 2009 a 2011 y los Arbitrios Municipales de los años 2009 (cuarto trimestre), 2010, 2011 y 2012 (periodos 1 a 5), toda vez que las notificaciones consideradas por la Administración como actos interruptorios no se realizaron de acuerdo a ley, verificándose que a la fecha de presentación de la solicitud ya habían transcurrido los respectivos plazos de prescripción. Se confirma la apelada en el extremo referido al Impuesto Predial del año 2012, los Arbitrios Municipales del año 2007 (primer a tercer trimestre) y 2012 (periodos 6 a 12) materia de solicitud, toda vez que el cómputo del plazo de prescripción se interrumpió con la notificación de valores y resoluciones coactivas, por lo que a la fecha de presentación de la solicitud aún no habían transcurrido los nuevos plazos de prescripción.

Respecto de los actos que resultan o no apelables ante el Tribunal Fiscal, es importante destacar que existen situaciones de cambio de criterio por parte de dicho colegiado. Un ejemplo lo encontramos en la Resolución n.º 03230-2-2020, donde se establece como criterio de observancia obligatoria que “el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias”, criterio que reemplazó al que venía aplicándose desde la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 060-4-2000, emitida como jurisprudencia de observancia obligatoria, donde se señaló lo siguiente:

Que de conformidad con el artículo 101º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto supremo n.º 135-99-EF, el Tribunal Fiscal tiene competencia para pronunciarse, entre otros, sobre los actos administrativos mediante los cuales la Administración establece la obligación tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59º del mismo Código, y, sobre aquellos que si bien no la determinan, están directamente vinculados a ella;

Que entre estos últimos se encuentran los actos administrativos relacionados con las inscripciones sobre la situación tributaria de los particulares en el Registro Único de Contribuyentes, toda vez que los mismos implican una declaración de la Administración respecto de las normas que configuran el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria de los administrados, aunque no sean constitutivos de imposición.

De igual manera, en la Resolución n.º 00677-3-2000, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto criterios anteriores a fin de establecer como criterio de observancia obligatoria que la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones con Beneficio Tributario no es un acto administrativo que tenga relación directa con la determinación tributaria, como se aprecia en la sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal cuyo texto se transcribe a continuación:

Se interpone apelación contra la Resolución de Intendencia que declaró improcedente la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones con Beneficio Tributario. Se remiten los actuados a la Administración, debido a que el Tribunal no es competente para conocer de tales resoluciones toda vez que la inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones con Beneficio Tributario no es un acto administrativo que tenga relación directa con la determinación tributaria de quien solicita su ingreso a dicho registro, pues no afecta su situación tributaria como contribuyente ya que ello en todo caso podría ser relevante para el donante. Se varía el criterio de las RTFs 0454-2-96; 0455-2-96; 0466-2-96; 0471-2-96. Se califica a la presente como jurisprudencia de observancia obligatoria.

En otras oportunidades, el Tribunal Fiscal, considerando que según el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior, dispuso que la Administración Tributaria emita nuevo pronunciamiento, al verificar que no se evaluó la totalidad de los medios probatorios presentados, como por ejemplo en la Resolución n.º 01688-2-2021, según se aprecia en la sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal cuyo texto se transcribe a continuación:

Se declara nula la resolución apelada que declaró inadmisile la reclamación formulada contra una resolución de determinación, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el reparo al costo y gasto por no utilizar medios pagos según la Ley n.º 28194, debido a que la Administración no evaluó todos los medios probatorios detallados en la resolución y se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo dicho vicio de nulidad, ya que no se cuenta con elementos suficientes para emitir pronunciamiento, de conformidad con el artículo 150º del Código Tributario, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento, verificando si dichos medios probatorios obraban en el expediente de fiscalización o si fueron incorporados con posterioridad.

De modo similar, en la Resolución n.º 02856-10-2021, el Tribunal Fiscal ordenó a la Administración Tributaria la emisión de nuevo pronunciamiento al detectar la existencia de vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, de conformidad con el numeral 2 del artículo 10 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como se aprecia en la sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal cuyo texto se transcribe a continuación:

Se declara nula la apelada que declaró inadmisile la reclamación en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero y junio de 2015, y la Resolución de Multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Se señala que a efectos de establecer si las notificaciones de los mencionados valores se efectuaron con arreglo a ley, la Administración debía primero analizar qué condición tenía el domicilio fiscal a la fecha en que se efectuaron las notificación de los citados valores, lo que no hizo y era relevante para determinar si el recurso de reclamación presentado fue presentado dentro del plazo de ley; en consecuencia, conforme con lo previsto por el numeral 2 del artículo 109 y el artículo 129 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la apelada y toda vez que no obran en autos los elementos suficientes para un pronunciamiento y a efecto de salvaguardar el derecho de defensa del recurrente, la Administración deberá emitir un nuevo pronunciamiento conforme a ley.

Referencias

- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios - Volumen II (pp. 967-991). Instituto Pacífico.
- Cachay, J. (2018). Código tributario - Casos prácticos y consultas frecuentes. Gaceta Jurídica.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Internacional; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. (2019, 13 de febrero). Ciudad de Panamá. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/tax/capsula/2019/Codigo%20de%20Procedimiento%20Tributario.pdf>

- Código Tributario, Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF. (1999, 19 de agosto). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H630906>
- Decreto Legislativo n.º 953. (2004, 5 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H858825>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 953. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2004/Febrero/05/EXP-DL-953.pdf>
- Huamaní, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Ley General Tributaria, Ley 58/2003. (2003, 17 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria&modo=2
- Robles, C. del P. (2018). La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario - Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429-536). Instituto Pacífico.
- Tribunal Fiscal. (2000, 26 de enero). Resolución n.º 060-4-2000. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/4/2000_4_0060.pdf
- Tribunal Fiscal. (2000, 4 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 00677-3-2000. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2000300677>
- Tribunal Fiscal. (2018, 13 de noviembre). Sumilla de la Resolución n.º 08858-4-2018. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2018008858>
- Tribunal Fiscal. (2020, 31 de julio). Resolución n.º 03230-2-2020. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/2/2020_2_03230.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 19 de febrero). Sumilla de la Resolución n.º 01688-2-2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021001688>
- Tribunal Fiscal. (2021, 26 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 02856-10-2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021002856>
- Tribunal Fiscal. (2021, 13 de setiembre). Resolución Unipersonal n.º 07946-8-2021. Lima.

Artículo 144

RECURSOS CONTRA LA DENEGATORIA FICTA QUE DESESTIMA LA RECLAMACIÓN

Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y esta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:

1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía.
2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

También procede la formulación de la queja a que se refiere el Artículo 155 cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del Artículo 150.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

En el presente artículo encontramos que el legislador establece que los administrados pueden presentar apelación contra la denegatoria ficta de la reclamación interpuesta si la Administración Tributaria no cumple con notificar la resolución con la que resuelve dicho recurso dentro del plazo legalmente establecido. Es importante precisar que el legislador parte de la premisa de que la inacción por parte de la Administración Tributaria en resolver el reclamo interpuesto genera una resolución ficta o presunta que deniega el recurso de reclamación presentado por el contribuyente. No obstante, sobre este punto en particular, la doctrina no es pacífica, puesto que por ejemplo Danós (2002) opina que el Código

Tributario se equivoca dado que el silencio administrativo negativo no genera una resolución ficta, en tanto que se trata de un simple hecho (un no actuar por parte de la Administración), respecto del cual la ley faculta al particular a optar por seguir esperando el pronunciamiento expreso de la Administración, o alternatively asignarle efectos jurídicos y entender denegada su petición o recurso a efectos de recurrir a la siguiente instancia administrativa o de acudir ante el Poder Judicial promoviendo el control de la Administración mediante el proceso pertinente (pp. 204–205).

Como puede apreciarse, en este artículo se aplica el silencio administrativo negativo en materia tributaria. Al respecto, el numeral 38.3 del artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley n.º 27444, aprobado por el Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS, dispone que “en materia tributaria y aduanera, el silencio administrativo se rige por sus leyes y normas especiales. Tratándose de procedimientos administrativos que tengan incidencia en la determinación de la obligación tributaria o aduanera, se aplica el Código Tributario”.

En la legislación comparada, encontramos que en Panamá se establece que la resolución que pone fin al recurso de reconsideración es emitida por el juez administrativo tributario competente; no obstante, luego de transcurridos cuatro meses sin que medie resolución de primera instancia que resuelva sobre la admisión o el rechazo de prueba o resolución que pone fin a la instancia, el recurrente podrá interponer la apelación directamente al Pleno del Tribunal Administrativo Tributario dentro de los quince días hábiles siguientes al vencimiento del término de los cuatro meses señalados. Sin embargo, agrega que el contribuyente también podrá optar por interponer el recurso de apelación directamente al Pleno del Tribunal Administrativo Tributario antes de interponer el recurso de reconsideración, dentro de los quince días hábiles siguientes de la notificación de la resolución objeto de la impugnación, sin que ello afecte el derecho de recurrir ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (artículo 346 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá).

Por su parte, el CIAT propone que una vez vencido el plazo para resolver el recurso de reconsideración el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos de la presentación de otros recursos que decida interponer ante el Tribunal Administrativo o ante los Tribunales Judiciales (numeral 3 del artículo 196 del Modelo de Código Tributario del CIAT).

Respecto del plazo para emitir resolución, la legislación española establece que la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo, el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente (numeral 1 del artículo 240 de la Ley General Tributaria).

Sobre la aplicación del silencio administrativo negativo en materia tributaria en el caso de reclamaciones, contenido en el artículo 144 del Código Tributario, Mejía (2019) comenta que en caso de reclamaciones no resueltas dentro de los plazos establecidos legalmente, la norma expresamente faculta al interesado para considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos correspondientes, siendo esta precisamente la finalidad del silencio administrativo negativo. Asimismo, precisa que el silencio administrativo negativo es una posibilidad a favor del interesado, de modo tal que puede optar por usar esa herramienta legal o por esperar un pronunciamiento expreso de la Administración (p. 1346).

Por su parte, Ruiz de Castilla (2021), al analizar las apelaciones contra órdenes de pago aplicando el silencio administrativo negativo, advierte que en el artículo 144 del Código Tributario no existe una regla específica que de modo expreso contemple

la figura del silencio administrativo negativo cuando la Administración Tributaria no resuelve el reclamo contra la orden de pago dentro del plazo de ley (noventa días), a fin de que se tenga por denegado el reclamo y el administrado pueda interponer de inmediato el recurso de apelación. Sin embargo, señala que, por igualdad, esta regla del silencio administrativo negativo resultaría también aplicable para la orden de pago (p. 458).

Sobre la potestad de los contribuyentes de acudir a la instancia superior cuando la Administración omite emitir pronunciamiento sobre la reclamación planteada, Bravo (2014) comenta que el Código Tributario prescribe la potestad que tiene el sujeto pasivo reclamante para recurrir a la instancia administrativa superior en caso de que su reclamación no sea resuelta en los plazos máximos que dispone el artículo 142, y que en dicha situación se entenderá que el órgano resolutor se ha pronunciado negativamente, considerándose que la impugnación debe efectuarse sobre una resolución denegatoria ficta (p. 968).

Es importante precisar que conforme al artículo 144 del Código Tributario el administrado tiene la facultad de acudir en apelación ante el Tribunal Fiscal en caso de que la Administración Tributaria no notifique la resolución con la que resuelve el reclamo dentro del plazo legal establecido. De esta manera, no es suficiente que la Administración emita la resolución que resuelve el asunto controvertido oportunamente, sino que además tiene que notificarla al contribuyente, conforme a lo dispuesto por el artículo 104 del Código Tributario. Al respecto, debe tenerse en consideración lo establecido por el artículo 106 del citado texto legal, según el cual las notificaciones surten efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Dicho artículo también contempla la facultad de los contribuyentes de acudir en queja cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelve el recurso de apelación interpuesto dentro del plazo de 12 meses o de los 18 meses, tratándose de apelaciones de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, establecido por el artículo 150 del Código Tributario. El procedimiento para acudir en queja contra el Tribunal Fiscal se encuentra regulado mediante el Decreto Supremo n.º 136-2008-EF.

Respecto de la evolución normativa de este artículo, encontramos que su antecedente inmediato fue el aprobado por el artículo 70 del Decreto Legislativo n.º 953, publicado el 5 de febrero de 2004, cuyo texto fue el siguiente:

Artículo 144. – RECURSOS CONTRA LA RESOLUCIÓN FICTA DENEGATORIA QUE DESESTIMA LA RECLAMACIÓN

Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y esta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses, de nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, de dos (2) meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, o de veinte (20) días hábiles respecto a las resoluciones que establecen sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre; el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:

1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía.
2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

También procede el recurso de queja a que se refiere el Artículo 155 cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo de seis (06) o de nueve (9) meses a que se refiere el primer párrafo del Artículo 150.

Sin embargo, la redacción de dicho texto fue modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1113, publicado el 5 de julio de 2012, con lo cual el artículo 144 del Código Tributario quedó con la redacción que hoy conocemos. Al respecto, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1113 se explica que los cambios introducidos obedecen a que

de las citadas normas se advierte que existen discordancias entre los plazos dispuestos en el artículo 144° y los plazos dispuestos en los artículos 142° y 150° del Código Tributario.

En efecto, mientras que el primer párrafo del artículo 144° citado, establece que transcurridos los plazos de seis y nueve meses, según corresponda, el deudor tributario tiene la facultad de aplicar el silencio administrativo negativo; el artículo 142° establece que la Administración Tributaria cuenta con los plazos de nueve y doce meses para resolver las reclamaciones, plazos que deberían coincidir por referirse al mismo procedimiento.

Del mismo modo, en el caso del último párrafo del artículo 144° del Código Tributario se prevé que el administrado puede formular queja contra el Tribunal Fiscal, si este no resuelve en el plazo de seis y nueve meses; no obstante que el primer párrafo del artículo 150° establece que el Tribunal Fiscal tiene como plazos doce y dieciocho meses para resolver las apelaciones, plazos que también deberían coincidir por referirse a la realización de una misma función del citado órgano resolutor.

Como se ha señalado, cabe interponer apelación por denegatoria ficta cuando la Administración Tributaria no notifica la resolución que resuelve el reclamo dentro del plazo legal, pero no cuando dicho plazo no ha culminado. Un ejemplo lo encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02145-8-2016, del 2 de marzo de 2016, cuya sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal señala lo siguiente:

Se declara improcedente la apelación presentada contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación formulado contra la denegatoria ficta de una solicitud de prescripción, toda vez que cuando la recurrente presentó la mencionada apelación contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación, la Administración ya le había notificado conforme a ley la resolución de intendencia mediante la cual emitió pronunciamiento con relación al citado recurso de reclamación, por lo que no procedía que con posterioridad a la fecha en que aquella surtió efecto se formulara la apelación materia de autos contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación en mención, al haber recaído respecto de esta un acto de la Administración.

Un caso similar lo encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00493-2-2000, del 14 de junio del 2000, en la que dicho tribunal precisa lo siguiente según la sumilla publicada en la página web del citado Tribunal:

Se declara nulo el concesorio de la apelación, debido a que la Administración Tributaria notificó válidamente y dentro del plazo previsto en la Código Tributario la Resolución de Intendencia, que resolvió la reclamación interpuesta extemporáneamente por el recurrente, siendo improcedente la Resolución Ficta Denegatoria presentada por el recurrente.

Otro caso que puede ocurrir es que la Administración Tributaria emita pronunciamiento sobre el reclamo interpuesto pese a que el administrado ya presentó apelación por denegatoria ficta, tal como se señala en la Resolución del

Tribunal Fiscal n.º 02016–5–2018, del 13 de marzo de 2018, cuya sumilla publicada en la página web del citado tribunal señala lo siguiente:

Se declara nula la apelada contra la denegatoria ficta de la reclamación interpuesta contra la denegatoria ficta de la solicitud de prescripción respecto de las deudas contenidas en la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa emitidas por el Impuesto a la Renta de 1999 y la Infracción del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, debido esta fue emitida después de la interposición del anotado recurso de apelación, cuando la Administración no tenía competencia para ello, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario. Asimismo, se declara infundada la apelación contra la denegatoria ficta de la reclamación interpuesta contra la denegatoria ficta de la solicitud de prescripción respecto de las deudas contenidas en los referidos valores al verificarse que a la fecha en que se presentó la solicitud no transcurrió el plazo de cuatro años aplicable, toda vez que se encontró interrumpido con la notificación de los referidos valores y suspendido con ocasión del Procedimiento Contencioso Tributario y demanda contenciosa administrativa que fueran iniciados por la recurrente, siendo que lo señalado por este Tribunal en la Resolución n.º 03242–10–2017, a la fecha, la apelación de la resolución que dio cumplimiento a lo dispuesto por el proceso judicial se encuentra suspendido, por lo que corresponde declarar infundada la apelación de autos.

En similar sentido se pronuncia la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05785–4–2003, del 15 de octubre de 2003, cuya sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal señala lo siguiente:

Se declara la nulidad de la apelada toda vez que la Administración emitió pronunciamiento respecto del recurso de reclamación interpuesto por la recurrente cuando ya había perdido competencia para ello al existir recurso de apelación en trámite contra la denegatoria ficta del mencionado recurso. Respecto del asunto controvertido, este ha sido resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 38995–5–2003.

La apelación por denegatoria ficta igualmente puede interponerse cuando la Administración Tributaria no emite oportuno pronunciamiento respecto de la impugnación de infracciones o de las multas que la sustituyen, como se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3361–5–2012, del 8 de marzo de 2012, conforme a la sumilla publicada en la página web del citado Tribunal que se transcribe a continuación:

Se declara fundada la apelación presentada contra la denegatoria ficta de la reclamación formulada contra resolución de multa girada en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento, en el extremo referido al monto de la sanción impuesta debiendo la Administración reliquidar considerando el régimen de gradualidad, por cuanto la sustitución de sanción no se ha producido por causa imputable al infractor. Se declara infundada respecto al extremo referido a la atribución de la comisión de la infracción a la recurrente, no resulta atendible por cuanto en el presente caso solo es materia de controversia la sustitución de la sanción de cierre por una multa y no la comisión de la infracción. Se declara nula la resolución que resuelve la resolución de multa impugnada, toda vez que no procedía que la Administración emitiera pronunciamiento sobre ella, debido a que fue notificada con posterioridad a la interposición de la denegatoria ficta de la reclamación, momento en el cual esta ya había perdido competencia para ello al existir una apelación en trámite contra la denegatoria ficta.

En otros casos, vemos que el Tribunal Fiscal dispone reconducir la apelación ficta como recurso de reclamación, tal como se aprecia en la Resolución n.º 19914–4–

2012, específicamente en la sumilla de dicha resolución publicada en la página web del Tribunal Fiscal, que se transcribe a continuación:

Se declara nulo el concesorio de la apelación en el extremo que la recurrente cuestiona la denegatoria ficta de la solicitud de compensación, debido a que conforme con el artículo 163° del Código Tributario correspondía que la Administración le otorgara el trámite de recurso de reclamación contra la denegatoria ficta de su solicitud de compensación. Se declara fundada la apelación en el extremo que fue formulada contra la denegatoria ficta de la reclamación contra la Resolución de Intendencia, toda vez que esta no fue emitida de acuerdo a las normas que regulan el RESIT, al no haber reimputado el pago a la cuota inicial del REFT (que fue acogido al RESIT), y se declara nula la Resolución de Intendencia al haberse emitido luego de interpuesto el recurso de apelación materia de grado, lo que no se encuentra de acuerdo al numeral 2 del artículo 108° del Código Tributario.

Asimismo, encontramos que el Tribunal Fiscal establece que respecto de actos emitidos por los Gobiernos locales también corresponde interponer apelación por denegatoria ficta, como se aprecia en la Resolución n.º 10504-7-2016, cuya sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal señala lo siguiente:

Se declara fundada la apelación interpuesta contra la resolución denegatoria ficta de la reclamación en el extremo de la resolución de determinación girada por Impuesto Predial y se deja sin efecto dicho valor, toda vez que la Administración no ha remitido la documentación que sustenta la referida resolución de determinación, a pesar de haber sido requerida para tal efecto por este Tribunal, por lo que no se ha acreditado que la deuda contenida en el mencionado valor se encuentra arreglada a ley. Se declara fundada la apelación interpuesta contra la resolución denegatoria ficta de la reclamación en el extremo de la resolución de determinación girada por Arbitrios Municipales y se declara nulo dicho valor, al verificarse que los importes insolutos consignados en la referida resolución de determinación no tienen sustento en la documentación indicada en dicho valor, por lo que no se ha precisado el fundamento que sustenta su emisión. Se declara fundada la apelación interpuesta contra la resolución denegatoria ficta de la reclamación en el extremo de la resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176° y 1 del artículo 178° del Código Tributario, así como se deja sin efecto dicho valor, debido a que la referida resolución de multa consigna que ha sido emitida por la subvaluación de la declaración jurada de predio detectada durante la fiscalización haciendo referencia a un requerimiento y como base legal el numeral 3 del artículo 176° y 1 del artículo 178° del citado código, en tal sentido, la Administración ha consignado distintos tipos legales para acreditar un supuesto de hecho infractor, por lo que la citada infracción no se encuentra debidamente sustentada.

Referencias

- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios - Volumen II (pp. 967-991). Instituto Pacífico.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Internacional; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. (2019, 13 de febrero). Ciudad de Panamá. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/tax/capsula/2019/Codigo%20de%20Procedimiento%20Tributario.pdf>

- Danós, J. (2002). Incidencia de la nueva Ley n.º 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios. *Derecho & Sociedad*, (18), 197–206. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16957>
- Decreto Legislativo n.º 953. (2004, 5 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H858825>
- Decreto Supremo n.º 004–2019–JUS. (2019, 25 de enero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1226958>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1113. (s.f.). <https://www.conexiontributaria.com/descargas/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos/EXP-DL-1113.pdf>
- Ley General Tributaria, Ley 58/2003. (2003, 17 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria&modo=2
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), *Código Tributario comentado "50 años después y más"* (Vol. 2) (pp. 1346–1349, 1356, 1359, 1362–1365 y 1369–1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho tributario peruano - Principios y fundamentos* (Vol. 1). Palestra Editores.
- Tribunal Fiscal. (2012, 8 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 3361–5–2012. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2012003361>
- Tribunal Fiscal. (2012, 28 de noviembre). Sumilla de la Resolución n.º 19914–4–2012. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2012019914>
- Tribunal Fiscal. (2016, 2 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 02145–8–2016. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2016002145>
- Tribunal Fiscal. (2016, 10 de noviembre). Sumilla de la Resolución n.º 10504–7–2016. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2016010504>

Artículo 145

PRESENTACIÓN DE LA APELACIÓN

El recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada el cual, solo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos para este recurso, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación. Tratándose de la apelación de resoluciones que resuelvan los reclamos sobre sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, se elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

El artículo establece dos pautas a seguir por parte de los administrados cuando presenten recurso de apelación. La primera es que dicho recurso debe presentarse ante el órgano de la Administración Tributaria que emitió el acto que se apela. Cabe precisar que cuando nos referimos a la Administración Tributaria no solo aludimos a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Tributos Internos-SUNAT, sino también a los Gobiernos locales. Lo segundo es que se establece un plazo máximo (30 días hábiles) para que el órgano de la administración que recibió el escrito de apelación lo eleve al Tribunal Fiscal, luego de haber verificado que cumple con todos los requisitos para ser admitido a trámite. No obstante, dicho plazo se reduce a 15 días hábiles si el acto impugnado resolvió una reclamación sobre determinadas sanciones (comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan). Obviamente, en caso de no cumplir con los requisitos establecidos, dicho recurso será declarado inadmisibile.

Es importante precisar que en el procedimiento 52 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT, aprobado por Decreto Supremo n.º 412-2017-EF, se incluye el trámite de alzada al Tribunal Fiscal de la apelación interpuesta.

Respecto de la presentación del recurso de apelación, Robles (2018) manifiesta que

señala el artículo 145 del Código Tributario que el recurso de apelación debe presentarse ante el órgano que dictó la resolución apelada. Esto significa que si el contribuyente tiene una controversia con la SUNAT respecto de la cual presentó un recurso de reclamación que fue resuelto por la SUNAT y apela la resolución que resolvió la reclamación, esta apelación se debe presentar en la SUNAT.

Es conveniente precisar que aun cuando la SUNAT no tiene competencia para conocer la apelación, sí la tiene para revisar que se cumplan los requisitos de admisibilidad establecidos para el recurso de apelación. ... Ahora bien, si el contribuyente, por desconocimiento, presenta el expediente de apelación en el Tribunal Fiscal, en aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, este lo remite a la SUNAT para que conozca sobre los requisitos de admisibilidad. (pp. 153–154)

En la legislación comparada encontramos que en España el recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, el cual, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente originario y el de la reclamación al Tribunal Económico-Administrativo Central. Se agrega que cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central (Reglamento general de desarrollo de la Ley n.º 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto n.º 520/2005, numeral 1 del artículo 61).

De igual manera, el CIAT establece que el recurso ante los tribunales administrativos se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto o resolución administrativa, o el recurso de reconsideración que es materia de impugnación, el cual deberá elevar al Tribunal Administrativo juntamente con las alegaciones formuladas, de ser el caso, y el expediente administrativo a que se refiere el recurso (numeral 2 del artículo 198 del Modelo de Código Tributario del CIAT).

En cuanto al artículo 145 del Código Tributario, Sarmiento (2022) comenta que el recurso de apelación debe presentarse ante la mesa de partes del órgano que emitió la resolución apelada, y que este último será quien determinará la admisibilidad verificando los requisitos para su admisión a trámite, y será la Administración Tributaria la competente para declarar la inadmisibilidad de los recursos interpuestos (p. 509).

Asimismo, Bravo (2014) señala que el recurso de apelación debe presentarse ante el órgano que resolvió en primera instancia administrativa la controversia, quien deberá evaluar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad, luego de lo cual remitirá el expediente al Tribunal Fiscal. Agrega que tal hecho se justifica en razones objetivas y de orden, puesto que en la medida que el Tribunal Fiscal es un órgano distinto al órgano resolutor de la reclamación resulta razonable que reciba el expediente completo, incluyendo el escrito de la apelación. Adicionalmente, recalca que el órgano resolutor debe limitarse a evaluar el aspecto procedimental referido a la admisibilidad, pero de ninguna manera pronunciarse sobre los temas de fondo de la controversia (p. 969).

En cuanto a los errores en la presentación del recurso de apelación, Mejía (2019) explica que en caso de que un contribuyente interponga por error un recurso de apelación en relación con un acto que es reclamable, no corresponde que se rechace su recurso, sino que en aplicación del artículo 121 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que dispone que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, corresponde que la Administración le otorgue al recurso presentado el trámite de reclamación, o el que corresponda. Al respecto, agrega que el punto 48 del Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena n.º 2009-19 de 26 de octubre de 2009 y modificatorias, establece que “cuando la Administración da trámite de apelación a un recurso al que debió dársele trámite de reclamación, se declarará nulo el concesorio” (p. 1349).

Respecto de los antecedentes normativos del artículo 145 del Código Tributario, Huamaní(2019) recuerda que

el original artículo 131 del primer Código solo señalaba que la apelación de las resoluciones ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los 15 días de su notificación; posteriormente, con el Decreto Legislativo n.º 300, se incluyó en el mismo la obligación de elevar los actuados en el plazo de treinta días. El segundo Código, separando el plazo (artículo 146), en el artículo 145 reguló su operatividad (ante quien se presenta y el plazo para elevarlo); los siguientes Códigos mantuvieron la esencia de esta regulación.

Ahora, el texto anterior era el sustitutorio aprobado por la Ley n.º 27038. Respecto de su precedente se había añadido la regulación del plazo (quince días hábiles) para la elevación de la apelación contra resoluciones que resuelvan los reclamos sobre sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso.

El texto vigente, de acuerdo con el Decreto Legislativo n.º 953, manteniendo el mismo esquema, ha hecho precisiones mínimas (p. 2435).

En cuanto a la jurisprudencia vinculada con la presentación de la apelación encontramos casos en los cuales el Tribunal Fiscal declara nulo el concesorio de la apelación por cuanto la Administración Tributaria no dio correcto cumplimiento a lo dispuesto por dicho tribunal, tal como se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04417-6-2016, cuya sumilla publicada en la página web del citado tribunal señala lo siguiente:

Se declara nulo el concesorio de la apelación. En el caso de autos, se aprecia que la Administración no ha acreditado haber adoptado las medidas necesarias para recomponer el expediente de apelación de 6 de julio de 2012, no apreciándose que haya procedido de acuerdo con lo señalado por el artículo 140º del Código Procesal Civil, es decir, que haya emitido la resolución que ordene la recomposición del expediente, requiriendo al recurrente la presentación de las copias que obren en su poder y que haya emitido posteriormente la resolución que declare recompuesto el citado expediente, con la subsiguiente elevación del mismo a este Tribunal; en tal sentido, dado que no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12400-7-2014 de 15 de octubre de 2014, corresponde declarar nulo el concesorio de la apelación a efectos que cumpla con recomponer el expediente, según lo expuesto en la presente resolución.

Por otro lado, en la sumilla de la Resolución n.º 04446-7-2016, publicada en la página web del Tribunal Fiscal, se aprecia que dicho colegiado dispone la nulidad del concesorio de la apelación por cuanto el representante de la recurrente carecía de facultades de representación, tal como se aprecia a continuación:

Se declara nulo el concesorio de la apelación presentada por cuanto el recurso de apelación fue suscrito por una persona como representante de la recurrente, sin embargo, no se advierte de autos que a la indicada persona se le hayan otorgado facultades de representación para poder interponer medios impugnativos en materia tributaria ante instancia administrativa a la fecha de interposición del recurso. No obstante, la Administración elevó a este Tribunal el expediente sin cumplir previamente con el trámite establecido por el segundo párrafo del artículo 23º del Código Tributario.

En la sumilla de la Resolución n.º 01425-2-2021 publicada en la página web del Tribunal Fiscal, vemos que dicho colegiado dispuso la remisión de la apelación interpuesta a la Administración Tributaria para que verifique los requisitos de admisibilidad del recurso y/o para su acumulación a otro recurso anterior, tal como se aprecia a continuación:

Se remiten los actuados a la Administración con el fin de que verifique los requisitos de admisibilidad del recurso presentado debido a que el recurso de apelación se presentó directamente en la mesa de partes de este Tribunal. Asimismo, de ser el caso, deberá elevar los actuados conjuntamente con sus antecedentes.

Se declara nulo el concesorio de la apelación, dado que de autos se aprecia que la recurrente no acreditó su afiliación a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, ni que la Administración le hubiera notificado requerimiento alguno para tal efecto.

Referencias

- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, *Código tributario doctrina y comentarios- Volumen II* (pp. 967–991). Instituto Pacífico.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Internacional; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamani, R. (2019). *Código Tributario comentado* (T. 3). Jurista Editores.
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), *Código Tributario comentado "50 años después y más"* (Vol. 2) (pp. 1346–1349, 1356, 1359, 1362–1365 y 1369–1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Reglamento general de desarrollo de la Ley n.º 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005. (2005, 27 de mayo). Madrid.
- Robles, C. del P. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), *Procesal tributario-Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero* (pp. 429–536). Instituto Pacífico.

- Texto Único de Procedimientos Administrativos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria–SUNAT aprobado por Decreto Supremo n.º 412–2017–EF. (2017, 29 de diciembre). Lima. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1958396/TUPA_Sistematizado.pdf?v=1624481901
- Tribunal Fiscal. (2016a, 11 de mayo). Sumilla de la Resolución n.º 04417–6–2016. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2016004417>
- Tribunal Fiscal. (2016b, 11 de mayo). Sumilla de la Resolución n.º 04446–7–2016. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2016004446>
- Tribunal Fiscal. (2021, 12 de febrero). Sumilla de la Resolución n.º 01425–2–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021001425>
- Tribunal Fiscal. (2021, 5 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 06682–5–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021006682>

Artículo 146

REQUISITOS DE LA APELACIÓN

La apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal debe formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que efectuó su notificación, mediante un escrito en el que se identifique el acto apelable materia de impugnación, los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho. El administrado debe afiliarse a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar es de treinta (30) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó la notificación.

La Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de quince (15) días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite. Asimismo, tratándose de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de cinco (5) días hábiles subsane dichas omisiones.

Vencido dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles la apelación.

Para interponer la apelación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye el motivo de la apelación, pero para que esta sea aceptada, el apelante deberá acreditar que ha abonado la parte no apelada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó la notificación. La referida carta fianza debe otorgarse por

un período de doce (12) meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si esta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Los plazos señalados en doce (12) meses variarán a dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, y a veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones emitidas contra resoluciones de multa que sustituyan comiso, internamiento de bienes o cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.

Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

Este artículo regula los requisitos de admisibilidad que debe tener todo recurso de apelación que impugne un acto administrativo tributario. Al respecto, Ruiz de Castilla (2021) opina que los requisitos más importantes para que se admita a trámite la apelación son la presentación del escrito de apelación dentro del plazo de ley, el escrito fundamentado y la afiliación al sistema de notificación electrónica del Tribunal Fiscal. Agrega que no es necesaria la firma de abogado en el escrito de apelación y tampoco se requiere el pago previo de la deuda que motiva la apelación, aunque sí debe acreditarse el pago de la parte de la deuda tributaria que no ha sido objeto de apelación (pp. 470–471).

Ciertamente, puede resultar discutible el hecho de que para apelar deba acreditarse el pago previo de la parte que no ha sido objeto de apelación. No obstante, tal exigencia resulta entendible en la medida que la Administración Tributaria no puede ejercer acciones de cobro respecto de un valor (resolución de determinación o multa) parcialmente apelado, sino hasta el momento en que culmine el procedimiento contencioso tributario y la totalidad de dicho valor se vuelva exigible. De esta manera, si no existe dicha disposición, se afectaría el cobro oportuno de deudas tributarias respecto de las cuales no existe controversia.

Si bien el artículo 146 del Código Tributario establece que el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal debe formularse dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó la notificación del acto impugnado, ello no obsta para que pueda interponerse dicho recurso una vez concluido dicho plazo, siempre que la apelación se formule dentro del término de 6 meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó la notificación del acto impugnado. Ello por cuanto el plazo de 6 meses se considera como uno de caducidad. No obstante, resulta cuestionable que no se señale de manera expresa este hecho en el Código Tributario, esto es, que se trata de un plazo de caducidad, puesto que tal situación no debería inferirse o interpretarse, sino que debería estar indicada concretamente en el texto legal.

Es importante precisar que acreditar el pago previo de la deuda tributaria objeto de apelación no constituye requisito para interponer el recurso de apelación, siempre que la apelación se interponga dentro del plazo legal establecido. Sin embargo, sí debe acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria no impugnada si la apelación es extemporánea (interpuesta dentro del plazo máximo de 6 meses de notificado el acto impugnado). El recurrente deberá acreditar el pago de la totalidad de la deuda actualizada a la fecha de pago o presentar carta fianza o financiera por

el monto de la deuda actualizada hasta por 12 meses posteriores a la presentación de la apelación. No obstante, si la apelación se presenta excediendo los 6 meses de notificado el acto impugnado, dicho recurso no será admitido a trámite.

En cuanto a los requisitos de admisibilidad del recurso de apelación, Robles (2018) señala que

en caso de que el contribuyente no cumpla con alguno de los requisitos de admisibilidad, la administración se lo comunica y le otorga un plazo —que puede ser de cinco o quince días hábiles— para subsanar. En caso no subsane, se declara la inadmisibilidad. Contra la declaración de inadmisibilidad, que es un pronunciamiento sobre la forma, el deudor tributario puede estar en desacuerdo y podrá apelar, y será el Tribunal Fiscal el que emita pronunciamiento de forma, para saber si efectivamente se han cumplido o no los requisitos de admisibilidad. (p. 154)

Sobre este punto, la Administración Tributaria ha emitido algunos informes, como el Informe n.º 077-2012-SUNAT/4B000, en el que concluye que

la Administración Tributaria no puede exigir que un contribuyente renueve una carta fianza presentada a efecto que se admita a trámite un recurso de apelación extemporáneo cuando el Tribunal Fiscal ha resuelto dicho recurso, poniendo fin a la etapa de apelación del procedimiento contencioso tributario.

De igual manera, en el Informe n.º 061-2013-SUNAT/4B0000, la Administración Tributaria concluyó que

1. Procede la ejecución de la carta fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual se efectúe la liquidación final de la deuda tributaria, cuando el extremo revocado corresponda únicamente a dejar sin efecto un reparo y el extremo no revocado a confirmar otros reparos, siempre que el deudor tributario no presente un recurso de apelación, en el plazo de ley, contra dicha resolución impugnando la liquidación efectuada por la Administración Tributaria.

Si el contribuyente presenta el recurso de apelación en mención, solo se podrá ejecutar la carta fianza a partir del día siguiente de notificada la resolución del Tribunal Fiscal en que emita pronunciamiento confirmando la resolución de cumplimiento antes señalada.

2. No procede la ejecución de la carta fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual se determine deuda tributaria a cargo del contribuyente, con relación a aquella parte respecto de la cual el Tribunal Fiscal dispuso que se efectúe una nueva verificación.

En caso de que se presente un recurso de apelación que incumple alguno de los requisitos para su admisión a trámite, y que el administrado, pese a que ha sido requerido de manera expresa por la Administración Tributaria para que subsane la omisión incurrida, no cumpla con subsanar dicha omisión dentro del plazo de 15 días hábiles o de 5 días hábiles tratándose de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, corresponde que se declare la inadmisibilidad del recurso de apelación interpuesto.

En la legislación comparada encontramos que en España, frente a las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las

comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía, puede interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones (numeral 1 del artículo 241 de la Ley General Tributaria).

En el caso del CIAT no se precisa un plazo concreto para interponer el recurso ante el Tribunal Administrativo y se deja a criterio de cada país establecer dicho plazo, el cual debe computarse desde la fecha de notificación de la resolución administrativa o del recurso de reconsideración que se impugna (numeral 2 del artículo 198 del Modelo de Código Tributario del CIAT).

Sobre el plazo máximo para interponer el recurso de apelación, Sarmiento (2022) señala igualmente que, según lo establecido por el artículo 146 del Código Tributario, el plazo máximo para presentar el recurso de apelación es de 6 meses contados desde el día siguiente en que se notificó la resolución impugnada, y precisa que aquel es un plazo de caducidad y, en tal sentido, una vez transcurrido dicho plazo, se extingue la acción y el derecho de presentar el recurso de apelación (pp. 512–513).

Por su parte, Bravo (2014) precisa que si bien es factible interponer el recurso de apelación vencido el plazo máximo establecido en la norma en comentario (haciendo referencia a los 15 días hábiles a que alude el artículo 146), en dicha circunstancia deberá cancelarse el monto impugnado o afanzarse la deuda, siempre que exista deuda, puesto que si el apelante pagó la deuda pero impugnó la resolución, por obvias razones el requisito del pago previo no será exigible (p. 971).

Huamaní (2019) es de similar opinión cuando señala que, si se vence el plazo de seis meses sin que se haya planteado recurso alguno contra la resolución de la Administración, se debe asumir que esta adquiere el carácter de firme en la medida que dicho plazo es uno de caducidad y que, si la Administración concede la alzada de apelación en estas condiciones, el Tribunal declarará la nulidad del concesorio (pp. 2447–2448).

En el supuesto de que el recurso de apelación sea declarado inadmisibile, Villalobos (2019) considera que, en tal situación, el deudor tributario tiene la facultad de presentar un nuevo recurso de apelación cuyos fundamentos estarán destinados exclusivamente a acreditar que sí cumplió con los requisitos de admisibilidad exigidos por la norma tributaria (p. 1351).

Respecto de la apelación extemporánea de actos administrativos que aplican sanciones tales como las de comiso de bienes o cierre temporal de establecimientos, Arancibia (2012) comenta que en el artículo bajo comentario

no se regula la presentación de recurso de apelación en forma extemporánea para el caso de comiso de bienes o cierre de locales porque estos no son procedentes, sino se presentan los recursos de apelación dentro de los plazos establecidos, las resoluciones quedan firmes. (p. 462)

En cuanto a la evolución normativa del artículo 146 del Código Tributario, podemos apreciar que dicho artículo sufrió diversas modificaciones en el tiempo. Así, en cuanto a su primer párrafo, encontramos que al 19 de junio de 2013 su texto era el siguiente:

La apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el cual deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. Asimismo, se deberá adjuntar al escrito, la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia. Tratándose de la apelación de

resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta (30) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación certificada. (Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.133-2013-EF)

Posteriormente, este primer párrafo fue modificado el 10 de diciembre de 2016 por el siguiente texto:

La apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado. El administrado deberá afiliarse a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta (30) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó la notificación. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1263)

Dicha modificación buscó que, respecto del recurso de apelación, no se exija como requisitos que dicho recurso cuente con firma de abogado y se adjunte la hoja de información sumaria, tal como se precisa en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263:

El establecer como requisito de admisibilidad del recurso de ... apelación ante el Tribunal Fiscal ..., referido a la autorización del escrito por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el que, además, en los casos de los dos primeros tipos de recurso deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil obliga a los deudores tributarios que deseen presentar esta clase de recursos a solicitar los servicios de asesoría legal, lo cual puede generar un costo adicional, y hasta excesivo en determinados casos.

Ello puede generar a su vez determinado grado de indefensión en aquellos casos de escasos recursos y/o colocarlos, en una situación desigual frente a aquellos sujetos que por su capacidad económica pueden obtener la asesoría legal que consideren conveniente.

En cuanto a la Hoja de Información Sumaria, se observa que en ella se requiere información que puede estar contenida en el escrito fundamentado que se presenta para interponer el recurso de reclamación y apelación o información con que cuenta la propia SUNAT, y sin embargo, errores en su llenado generan que se requiera al deudor tributario a fin de que se subsane la información errada u omitida, lo cual dilata la admisión a trámite de la reclamación.

...

En virtud de lo expuesto, a fin de favorecer al contribuyente a acceder a la justicia y obtener una oportuna atención de sus recursos, se modifica ... el primer párrafo del artículo 146° ... del Código Tributario; lo cual conllevará a que el recurso de ... apelación se interponga a través de un escrito fundamentado, sin exigirse firma de letrado, ni consignar el nombre, firma y registro hábil de un abogado, ni tampoco adjuntar la hoja de información sumaria.

De igual manera, se aprecia que en la citada modificación al primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario se incluyó la obligación de que los administrados deben afiliarse a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal. En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263, se sustenta dicha inclusión bajo los siguientes argumentos:

Los administrados vienen constantemente interponiendo quejas por la incorrecta notificación efectuada por empresas que prestan el servicio de Courier a la Administración Tributaria, entre otras razones, debido a la falta de experiencia y alta rotación del personal que contratan tales empresas.

En tal sentido, se modifica el primer párrafo del artículo 146° del Código Tributario, con el propósito de corregir dicha situación, que perjudica al administrado, pues no solo implica demora en que le sean notificadas oportunamente las decisiones del Tribunal Fiscal, sino también supone mayores costos económicos (generación de intereses moratorios) o restricciones al uso de su propiedad por un tiempo mayor (caso de tercerías, comisos, etc), estableciendo que los administrados que interpongan recursos ante el Tribunal Fiscal se afilien a sistema de notificación electrónica ante este último órgano resolutor.

De tal forma se logrará un sistema de notificación más expeditivo conllevará a corregir esta situación pues se facilita la remisión de documentos vía electrónica e incluso un procedimiento más beneficioso para aquellos administrados que tienen su domicilio procesal y/o fiscal en lugares muy distantes.

La redacción actual de su primer párrafo incluye la modificación introducida el 3 de marzo de 2022, respecto de que ya no utiliza el término 'escrito fundamentado', sino que precisa que la apelación debe presentarse "mediante un escrito en el que se identifique el acto apelable materia de impugnación, los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho" (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1528).

En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528 se señala la problemática detectada que generó la citada modificación y la propuesta de solución planteada bajo los siguientes argumentos:

b) Problemática

Se observa que los escritos de reclamación y apelación son presentados sin expresar en forma concreta los puntos que forman parte de su petitorio ni de los fundamentos de hecho y, mucho menos, de los de derecho que lo sustentan, lo que genera dudas sobre el alcance de la materia controvertida que debe ser resuelta. Ello a su vez, origina la presentación de escritos ampliatorios y dilatorios, lo que retrasa la resolución de los casos. Así también, implica la presentación de solicitudes al amparo del artículo 153 del Código Tributario (referido a la solicitud de corrección, ampliación o aclaración de resoluciones), generando más carga procesal.

c) Propuesta

Establecer en el artículo 137, que la reclamación se debe interponer a través de un escrito en el que se identifique el acto reclamable materia de impugnación, los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho. Ello, en concordancia con lo previsto por el artículo 124 del TUO de la LPAG (que establece los requisitos de todo escrito que se presente ante cualquier entidad administrativa) que, si bien no es un requisito extraño al sistema, debe ser señalado por el Código Tributario a fin de mayor claridad a los contribuyentes antes de iniciar sus procedimientos sobre los requisitos que deben cumplir sus recursos. De igual forma, tratándose del artículo 146, la apelación debe presentarse en un escrito en el que se identifique el acto apelable materia de impugnación (por ejemplo, la resolución que declaró infundado el recurso de reclamación presentado contra un acto reclamable), los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho.

Esto tiene como objetivo que exista claridad en la formulación de los petitorios, lo que tiene implicancia en la fijación de los puntos controvertidos que deben ser materia de pronunciamiento.

Esta norma evita además la presentación de escritos de carácter dilatorio, y, por ende, que los administrados obtengan en un menor plazo el pronunciamiento de fondo que corresponda en cada caso. Asimismo, pueden identificarse aquellos casos que implican una ampliación del petitorio solicitada una vez vencido el plazo para impugnar (por ejemplo, cuando al ampliar un recurso de reclamación, se alude a un acto administrativo que no estuvo incluido en el petitorio inicial), lo que conllevaría al análisis de la admisibilidad.

Como se aprecia en la citada Exposición de Motivos, esta última modificación persigue que cuando se presente un escrito de apelación fluya claramente de su texto cuál es el acto o los actos impugnados y los argumentos de hecho y de derecho que sustentan dicha impugnación, lo que permitiría una mayor celeridad en la resolución del recurso, así como diferenciar claramente los escritos ampliatorios de aquellos meramente dilatorios o que busquen incluir en el recurso actos administrativos distintos a los impugnados inicialmente.

Asimismo, encontramos que inicialmente el penúltimo párrafo del artículo 146 del Código Tributario tenía el siguiente texto:

La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó la notificación certificada. La referida carta fianza debe otorgarse por un período de seis (6) meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si esta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. (Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF)

El 18 de junio de 2012 dicho párrafo fue modificado y quedó con el siguiente texto:

La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó la notificación certificada. La referida carta fianza debe otorgarse por un período de doce (12) meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si esta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Los plazos señalados en doce (12) meses variarán a dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. (artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 1121)

Como se puede apreciar, el cambio introducido en aquel entonces era el plazo de vigencia de la carta fianza, que pasó de 6 a 12 meses, en caso de que se presente la apelación de forma extemporánea. Asimismo, precisa que dicho plazo variará a 18

meses en el caso de apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Dichos cambios se realizaron en concordancia con los plazos máximos que tiene el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación (12 meses o 18 meses cuando el acto impugnado guarda vinculación con la aplicación de las normas de precios de transferencia), tal como se indica en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1121 que se transcribe a continuación:

Problemática:

De las citadas normas se advierte que los plazos para resolver los recursos de reclamación y apelación son mayores a los establecidos para la vigencia de la carta fianza que garantiza la deuda impugnada extemporáneamente, lo que no ocurría antes de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo n.º 981, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

Considerando que el plazo para resolver es mayor al que señala el numeral 3 del artículo 137º para la vigencia de las cartas fianzas presentadas por reclamos extemporáneos, ocurre que muchas veces el deudor tributario se ve en la obligación de renovar la carta fianza por 6 meses adicionales, plazo que incluso excede del señalado por ley para la resolución de su impugnación (9 meses), lo que acarrea mayores costos, puesto que en caso se declare fundado el recurso, la renovación por dicho plazo (mayor a los nueve meses) es innecesaria.

La situación antes descrita se presenta también respecto de la apelación y los plazos fijados para garantizar el monto reclamado vinculado a las pruebas extemporáneas y los señalados para resolver el reclamo.

Finalmente, el actual texto del penúltimo párrafo del artículo 146 del Código Tributario se introdujo el 10 de diciembre de 2016 y buscó precisar que el plazo de vigencia de las cartas fianza vinculadas a la apelación de resoluciones emitidas contra resoluciones de multa que sustituyen las sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes es de 20 días hábiles (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1263), conforme se aprecia en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263 que se detalla a continuación:

De igual forma, el artículo 146º del citado Código, prevé el plazo de vigencia de la carta fianza de doce meses y dieciocho meses, en caso de impugnación extemporánea contra las resoluciones que desestiman la reclamación, no estableciendo un plazo de vigencia para las cartas fianzas cuando se apela extemporáneamente las resoluciones de multa que sustituyen las sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.

La situación evidencia que no se condice el plazo de vigencia de la carta fianza con el plazo legal para resolver el reclamo y apelación contra la resolución de multa impuesta en sustitución de este tipo de sanciones, lo que implica un costo excesivo para el contribuyente que desea optar por esta vía.

c) Propuesta

Se modifican el ... penúltimo párrafo del artículo 146º del Código Tributario, a fin que cuando el recurso presentado fuera de término esté relacionado con las resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales

independientes el plazo de la carta fianza bancaria o financiera tenga una vigencia de 20 días hábiles, renovables por período similar dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Asimismo se permite presentar carta fianza bancaria o financiera u otra garantía que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia vinculada a las pruebas presentadas extemporáneas.

En cuanto a la jurisprudencia vinculada con el artículo 146 del Código Tributario, encontramos a la Resolución n.º 3075-2-2003, en la cual el Tribunal Fiscal precisa que el plazo de 6 meses para presentar la apelación es uno de caducidad, aunque como ya comentamos, dicha situación debió estar señalada expresamente en la norma y no ser motivo de interpretación, tal como se aprecia en la sumilla de dicha resolución publicada en su página web, la que se transcribe a continuación:

Se declara nulo el concesorio del recurso de apelación. En primer lugar se precisa que la resolución tiene como antecedentes a las Resoluciones Nos. 540-2-2001 y 1805-2-2002, en las que se encauzó el procedimiento ya que la recurrente utilizó el recurso de queja para impugnar resoluciones formalmente emitidas e impugnar aspectos de fondo, lo que no procede en dicha vía. En cuanto a la impugnación de la resolución que declaró inadmisibles su apelación, se concluye que fue presentada luego del plazo de 6 meses establecido para formular apelación, plazo que conforme con el criterio del Tribunal Fiscal, es uno de caducidad. En tal sentido, la Administración no debió admitir a trámite dicho recurso y elevarlo a este Tribunal, siendo nulo el concesorio de la apelación.

De igual manera, vemos que, en la sumilla de la Resolución n.º 03394-1-2017 publicada en la página web del Tribunal Fiscal, el Tribunal Fiscal ratifica su posición respecto de que el plazo de 6 meses para presentar la apelación es uno de caducidad, como se detalla a continuación:

Se confirman las apeladas en los extremos en que declaran la improcedencia de las apelaciones contra la Resolución Subgerencial n.º 414-2010-MDLM/GR/SGRTR, emitida en cumplimiento de la Resolución n.º 07506-7-2009, que declaró procedente en parte la solicitud de devolución por pagos indebidos efectuados por concepto de Arbitrios Municipales de los ejercicios 2000 a 2004. Se señala que dicha resolución subgerencial quedó firme y consentida en la vía administrativa, siendo que al haber sido impugnada, vencido el plazo de caducidad de 6 meses, no procedía su admisión a trámite, conforme a lo establecido por el Código Tributario y los criterios señalados por este Tribunal en diversas resoluciones.

Asimismo, en pronunciamientos más recientes, como en la Resolución n.º 04128-8-2020 del 21 de agosto de 2020, el Tribunal Fiscal corrobora dicha posición, tal como se consigna en la sumilla de dicha resolución publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se confirma la apelada que declaró inadmisibles el recurso de apelación formulado contra la resolución de intendencia que declaró improcedente la solicitud de prescripción presentada por el recurrente, toda vez que a la fecha de presentación de dicho recurso ya había operado el plazo de caducidad dispuesto por el artículo 146° del Código Tributario.

En otros casos, encontramos que el Tribunal Fiscal confirma la inadmisibilidad del recurso de apelación interpuesto debido a que es extemporáneo, como ocurre con la Resolución n.º 04465-8-2020 del 4 de setiembre de 2020, tal como se indica en la sumilla de dicha resolución publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se confirma la apelada que declaró inadmisibile la apelación formulada contra la resolución que a su vez declaró inadmisibile la reclamación interpuesta contra las órdenes de pago giradas por el Impuesto General a las Ventas de agosto y octubre de 2017, toda vez que la recurrente formuló su recurso de manera extemporánea, no cumplió con cancelar o afianzar la deuda y tampoco acreditó su afiliación a la notificación por medios electrónicos, a pesar de habérselo requerido.

De igual manera, en la sumilla de la Resolución n.º 04573-3-2021 publicada en la página web del Tribunal Fiscal, vemos que dicho colegiado ratifica la inadmisibilidad del recurso de apelación por incumplimiento de requisitos:

Se confirma la apelada que declaró inadmisibile la apelación formulada contra una resolución de intendencia que a su vez declaró inadmisibile la reclamación formulada contra una resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta-Rentas del Trabajo del ejercicio 2016 y una resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario dado que la recurrente no cumplió con afiliarse a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, dentro del plazo otorgado por el requerimiento notificado por la Administración para tal efecto.

Por el contrario, en la sumilla de la Resolución n.º 08197-3-2020 publicada en la página web del Tribunal Fiscal, encontramos que el Tribunal Fiscal revocó la declaración de inadmisibilidad del recurso de apelación interpuesto por incumplimiento de requisitos:

Se revocan las resoluciones de intendencia que declararon la inadmisibilidad de las apelaciones, dado que no correspondía que la Administración requiriera la subsanación del requisito referido a la fundamentación de aquellas al haber consignado la recurrente en sus recursos de apelación argumentos que sustentaban sus impugnaciones. Se confirma la resolución de intendencia que declaró infundada la reclamación interpuesta contra una resolución de intendencia que declaró la pérdida del aplazamiento con fraccionamiento otorgado al amparo del artículo 36 del Código Tributario, toda vez que la recurrente no efectuó el pago del interés del aplazamiento según el cronograma respectivo, configurándose la causal de pérdida del aplazamiento con fraccionamiento prevista por el acápite c.1) del inciso c) del artículo 21 de la Resolución de Superintendencia n.º 190-2015/SUNAT.

Igualmente, se aprecia que en la Resolución n.º 05325-4-2021 del 18 de junio de 2021, el Tribunal Fiscal revocó la inadmisibilidad de la apelación dado que el recurrente cumplió con subsanar los requisitos, según la sumilla de dicha resolución publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se revoca la apelada que declaró inadmisibile la apelación formulada contra la resolución de intendencia que a su vez declaró improcedente la solicitud de compensación presentada, debido a que contrariamente a lo afirmado por la Administración, la recurrente sí cumplió con subsanar los requisitos de admisibilidad dentro del plazo otorgado. Se revoca la citada resolución de intendencia, ya que la Administración se sustenta en la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2020, a efecto de verificar el crédito por retenciones sujeto a compensación; sin embargo, de lo dispuesto por el inciso b) del numeral 1 de la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo n.º 981 y el numeral 1 del artículo 7 de la R.S. n.º 175-2007/SUNAT, se desprende que, en el caso de percepciones del Impuesto General a las Ventas, el crédito materia de compensación para el caso de autos debe ser el correspondiente a diciembre de 2020, en razón de que por dicho período ya se había presentado la declaración respectiva; en tal sentido, se

dispone que la Administración proceda a compensar las percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2020, con la deuda existente por el Impuesto a la Renta del mismo período, debiendo verificar previamente que dicho crédito no haya sido objeto de devolución y/o compensación.

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del Código Tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios-Volumen II (pp. 967–991). Instituto Pacífico.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Internacional; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código Tributario, Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo n.º 135–99–EF. (1999, 19 de agosto). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H630906>
- Decreto Legislativo n.º 1121. (2012, 18 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1059560>
- Decreto Legislativo n.º 1263. (2016, 10 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1169512>
- Decreto Legislativo n.º 1528. (2022, 3 de marzo). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1306350>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1121. (s.f.). <https://www.conexiontributaria.com/descargas/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos/EXP-DL-1121.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/10/EXP-DL-1263.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528. (s.f.). <https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2021/Constitucion/files/dl/dl-1528-2022-of.pdf>
- Huamaní, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Robles, C. del P. (2018). La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). Derecho tributario peruano–Principios y fundamentos (Vol. 1). Palestra Editores.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2012, 3 de agosto). Informe n.º 077–2012–SUNAT/4B000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i077-2012.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013, 27 de marzo). Informe n.º 061–2013–SUNAT/4B0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i061-2013.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2003, 30 de mayo). Sumilla de la Resolución n.º 3075–2–2003. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2003003075>
- Tribunal Fiscal. (2017, 20 de abril). Sumilla de la Resolución n.º 03394–1–2017. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2017003394>

- Tribunal Fiscal. (2020, 21 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 04128–8–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020004128>
- Tribunal Fiscal. (2020, 4 de setiembre). Sumilla de la Resolución n.º 04465–8–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020004465>
- Tribunal Fiscal. (2020, 21 de diciembre). Sumilla de la Resolución n.º 08197–3–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020008197>
- Tribunal Fiscal. (2021, 18 de junio). Sumilla de la Resolución n.º 05325–4–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021005325>
- Villalobos, S. (2019). Comentario a los artículos 146, 147, 148 y 150 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1350–1355 y 1357–1358). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.

Artículo 147

ASPECTOS INIMPUGNABLES

Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación.

 **Walter Martín** Noriega Meléndez

Comentario

Del texto del artículo 147 del Código Tributario se desprende claramente que en la etapa de apelación únicamente puede discutirse los aspectos que fueron objeto de controversia en la etapa de reclamación, lo cual resulta razonable, dado que al Tribunal Fiscal, como órgano superior de revisión, le compete evaluar si todos los aspectos controvertidos planteados por el recurrente en primera instancia fueron debidamente resueltos por la Administración Tributaria. Además, se entiende que si un determinado hecho no fue impugnado se considera consentido y queda firme. Al respecto, el artículo 222 del Texto Único Ordenado de la Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS (LPAG), indica que una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho a articularlos y quedará firme el acto.

No obstante lo señalado, la norma en cuestión también establece que si la Administración Tributaria, al momento de resolver en primera instancia incluye en su resolución aspectos que no formaron parte de los asuntos controvertidos inicialmente planteados por el recurrente en su recurso de reclamación, estos nuevos elementos sí podrán ser discutidos en el recurso de apelación que se presente ante el Tribunal Fiscal.

Sobre el particular, se efectuó una consulta a la Administración Tributaria sobre qué debe entenderse por “aspectos” en el artículo 147 del Código Tributario, esto es, qué debe considerarse por “aspectos que no se impugnó al reclamar”, y acerca de si la Administración Tributaria puede discutir aspectos que no se impugnó al reclamar. Dando respuesta a dicha interrogante, la Administración Tributaria llegó a la siguiente conclusión:

3. Cuando el artículo 147° del Código Tributario regula los aspectos inimpugnables ante el Tribunal Fiscal, deberá entenderse como tales a todos aquellos elementos, facetas o matices de la determinación, reparo o motivo que figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, no hubieran sido discutidos por el deudor tributario en su reclamación; siendo que la delimitación de tales aspectos dependerá de la evaluación de cada caso concreto. (Informe n.º 082-2013-SUNAT/4B000)

Sobre los aspectos que no pueden ser impugnados en el recurso de apelación según el artículo en comentario, Bravo (2014) señala que lo señalado en el presente artículo no significa que el recurrente no pueda variar su estrategia de defensa y variar su alegato jurídico, y precisa que no puede discutir aspectos no impugnados en la reclamación, vale decir, observaciones efectuadas por la Administración Tributaria que no fueron cuestionadas oportunamente en la etapa de la reclamación (p. 973).

Por su parte, Huamaní (2019) señala que de la primera parte del artículo 147 del Código Tributario se entiende que el deudor, al haber tenido la oportunidad de impugnar los valores con todos sus aspectos conocidos (que sin duda incluían el sustento y la motivación de los actos), debió hacerlo contra todos los aspectos que considerase controvertidos (es decir, fijando los puntos o aspectos en controversia) ante el órgano encargado de resolver en primera instancia. Agrega que prima facie se asume que los aspectos no discutidos o no impugnados son aspectos consentidos. Asimismo, en cuanto a la segunda parte del citado artículo, señala que el recurrente sí podrá discutir en apelación los aspectos incorporados por el órgano de resolución al resolver la apelación, y que tal posibilidad resulta pertinente, razonable y justa en la medida que el deudor interesado no puede quedar en indefensión respecto de nuevos hechos, nuevas pruebas actuadas o la ampliación de argumentos por la Administración Tributaria, usualmente generados luego del ejercicio de la facultad de reexamen. Además, sostiene que es posible plantear la prescripción tributaria en apelación sin haberlo hecho previamente en reclamación (pp. 2463-2464).

De igual manera, Sarmiento (2022) manifiesta que este artículo dispone que el deudor tributario no puede ampliar su impugnación a hechos o aspectos que no fueron impugnados en la etapa de reclamación. Considera que esta limitación impuesta por el artículo 147 del Código Tributario obedece al criterio de que el Tribunal Fiscal cumple principalmente las funciones de un revisor de lo ya actuado y argumentado en la etapa de reclamación, que es la etapa en donde la oposición de intereses entre la Administración y el Administrado permite que se discutan y exhiban todos los documentos, hechos y pruebas —en general— que están en poder de ambos. De esta manera concluye que un nuevo aspecto impugnado obligaría al Tribunal Fiscal a pedir la opinión de la Administración Tributaria y, de ser el caso, la presentación de pruebas a ambas partes con la consiguiente dilación innecesaria del procedimiento (p. 516).

Refiriéndose al artículo 147 del Código Tributario, Arancibia (2012) comenta que

cuando el contribuyente apela al Tribunal Fiscal, solo podrá discutir aspectos que impugnó en primera instancia, salvo que su reclamación hubiera sido puesta de manifiesto por la Administración Tributaria. Sin embargo, si la Administración Tributaria en primera instancia no se hubiera pronunciado sobre todos los aspectos de la reclamación, el contribuyente tendrá derecho a pedir la nulidad de la resolución ante el Tribunal Fiscal, por no haber sido resueltos cada uno de los extremos considerados en su solicitud. (p. 465)

Por su parte, Villalobos (2019) agrega que si bien la norma objeto de análisis establece que en el recurso de apelación no se puede plantear aspectos no discutidos en la etapa de reclamación, el deudor tributario sí puede plantear la prescripción de la deuda en controversia debido a que la prescripción puede oponerse en cualquier momento del procedimiento contencioso tributario, incluso en el proceso judicial, según lo dispuesto por el artículo 48 del Código Tributario.

En relación con los aspectos inimpugnables en la etapa de apelación encontramos que en la sumilla de la Resolución n.º 04317-1-2021 publicada en la página web del Tribunal Fiscal, dicho colegiado, pronunciándose sobre una solicitud de ampliación y/o aclaración de parte del recurrente, dispuso lo siguiente:

Se declarara fundada la solicitud de ampliación presentada por la recurrente en el extremo referido al argumento presentado en un escrito de alegatos relativo al motivo por el que no se incluyó en el análisis las adiciones que introdujo en su cálculo de la renta neta del ejercicio 2009, señalándose que dichos aspectos no fueron alegados en la reclamación, no pudiendo en esta instancia discutirse estos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario, que señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación, situación que no se presenta en autos, por lo que no cabe emitir pronunciamiento al respecto. Se declara infundada en lo demás que contiene.

Por su parte, en la sumilla de la Resolución n.º 01685-2-2021, publicada en la página web del Tribunal Fiscal, el Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada toda vez que la recurrente no formuló ningún argumento para impugnar los valores emitidos por la Administración Tributaria, como se detalla a continuación:

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las resoluciones de determinación giradas por Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2016 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario de agosto a octubre de 2016, pues la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuarlas y, toda vez que se ha verificado que se encuentran arregladas a ley. Se precisa que la recurrente no cuestiona el hecho de la no fehaciencia de las operaciones, sino alega nulidades del procedimiento de fiscalización y nulidad de los valores y de la apelada, los cuales carecen de sentido dado que la recurrente no ha visto afectado su derecho al debido procedimiento, además que los valores y apelada fueron emitidos conforme a ley. Se indica que, si bien la Administración no realizó reparos a Impuesto General a las Ventas de julio y noviembre de 2016, emitió los mencionados valores, conforme con lo consignado por la recurrente en las declaraciones juradas presentas por el citado tributo y períodos, a fin de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, asimismo se verificó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Voto discrepante: En el sentido que se aprecia que la Administración no ha efectuado reparos al Impuesto General a las Ventas de julio y noviembre de 2016, emitiendo los citados valores, con la única finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, por lo que resulta claro que estos valores nunca fueron impugnados por la recurrente, por tanto en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que señala que son nulos los actos dictados prescindiéndose totalmente del procedimiento legal establecido, soy de opinión que se declare nula la apelada en tal extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a ello.

De igual manera, en la Resolución n.º 05256-2-2020, el Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada toda vez que la recurrente no formuló ningún argumento para desvirtuar los reparos impugnados, tal como se aprecia en la sumilla de dicha resolución publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se confirma la apelada respecto del reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta, al detectar diferencias en los gastos de ventas y gastos administrativos declarados con aquellos registrados en los libros contables, por el cual la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo, por lo que dado que de su revisión se aprecia que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo. No resulta amparable la nulidad alegada en tanto que, respecto al primer requerimiento emitido en la fiscalización, de no haber sido notificado según lo señalado por la Administración, se habría producido su notificación tácita. Con un voto discrepante en parte debido a que la recurrente debía acreditar que ha abonado la parte no impugnada, por lo que corresponde declarar su nulidad y se remitan actuados a la Administración para que dé cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 136 del Código Tributario.

Por otra parte, encontramos en la página web del Tribunal Fiscal la Resolución n.º 03873-3-2017, que, en cuanto a los aspectos inimpugnables en la etapa de apelación, señaló lo siguiente:

Que con relación a los argumentos dirigidos a cuestionar los reparos efectuados por diferencias entre lo anotado en el Registro de Ventas y el Libro Mayor, debe indicarse que dicho aspecto no fue cuestionado por la recurrente en la etapa de reclamación, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto en aplicación de lo establecido en el artículo 147º del Código Tributario, según el cual al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación, lo que no ocurre en el presente caso.

Asimismo, en la página web del Tribunal Fiscal encontramos la sumilla de la Resolución n.º 21987-3-2011, en la que dicho colegiado confirmó la resolución apelada toda vez que la recurrente no cuestionó la comisión de la infracción que se le imputaba, tal como se detalla a continuación:

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de intendencia que dispuso el cierre temporal de su establecimiento por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, toda vez que en la reclamación presentada por la recurrente no se cuestionó la comisión de la infracción que se le imputaba habiendo únicamente discutido la sustitución de la sanción de cierre por la de una multa, por lo que con relación a lo alegado en la apelación sobre una supuesta inconsistencia en los hechos descritos en el acta probatoria, al haberse señalado que la intervención fue realizada por una fedataria, lo cual no es posible ya que su empresa atiende únicamente a personas del sexo masculino, se indica que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular, en aplicación de lo establecido por el artículo 147º del Código Tributario.

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del

- P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios–Volumen II (pp. 967–991). Instituto Pacífico.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
 - Huamani, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
 - Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
 - Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013, 29 de abril). Informe n.º 082–2013–SUNAT/4B000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/1082–2013.pdf>
 - Tribunal Fiscal. (2011, 28 de diciembre). Sumilla de la Resolución n.º 21987–3–2011. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2011021987>
 - Tribunal Fiscal. (2017, 5 de mayo). Sumilla de la Resolución n.º 03873–3–2017. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/3/2017_3_03873.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2020, 25 de setiembre). Sumilla de la Resolución n.º 05256–2–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020005256>
 - Tribunal Fiscal. (2021, 19 de febrero). Sumilla de la Resolución n.º 01685–2–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021001685>
 - Tribunal Fiscal. (2021, 18 de mayo). Sumilla de la Resolución n.º 04317–1–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021004317>
 - Villalobos, S. (2019). Comentario a los artículos 146, 147, 148 y 150 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2) (pp. 1350–1355 y 1357–1358). Editora y Distribuidora Ediciones L

Artículo 148

MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

No se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

El artículo 148 del Código Tributario dispone que en la etapa de apelación no debe admitirse como medio probatorio la documentación que a pesar de haber sido requerida por la Administración Tributaria en primera instancia no fue presentada

y/o exhibida por el recurrente. No obstante, de la lectura del citado artículo se aprecia que dicha restricción no es absoluta, puesto que si el deudor tributario demuestra que la omisión de su presentación no se generó por su causa o cancela el monto impugnado vinculado a dichas pruebas, debidamente actualizado a la fecha de pago, o lo garantiza con carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, debidamente actualizada según el tiempo exigido por dicha norma, el Tribunal Fiscal deberá aceptar, admitir y actuar dichos medios probatorios. Ahora bien, no es exigible que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa, que efectúe el pago actualizado de la deuda o que presente carta fianza bancaria o financiera cuando en el acto impugnado no se determinó un importe a pagar.

A partir de la redacción del artículo resulta discutible determinar lo que realmente se busca. Por un lado, parece que se trata de la colaboración oportuna del contribuyente para resolver el asunto controvertido aportando los elementos de prueba requeridos, de modo que si se presentan de manera extemporánea no deberían ser aceptados por el órgano resolutor dado que ello dificulta la conclusión oportuna del procedimiento al dilatarlo innecesariamente. Sin embargo, al permitirse la presentación extemporánea de los medios probatorios con el solo hecho del pago, parece que el objetivo antes señalado se deja de lado, y más bien se prioriza el aspecto recaudatorio.

En la legislación comparada, por ejemplo en Panamá, vemos que en la segunda instancia únicamente se admitirán al recurrente las pruebas que se hallen en alguno de los siguientes casos: 1) cuando por cualquier causa no imputable al que solicite la prueba, esta no hubiera sido admitida o no hubiera podido practicarse en la primera instancia, y 2) cuando hubiera ocurrido algún hecho nuevo de influencia en la decisión del expediente con posterioridad al escrito en que se formuló la reclamación en primera instancia, o surja de la necesidad de contraprobar afirmaciones o hechos deducidos en la resolución de primera instancia. No obstante, en caso de que el contribuyente hubiese presentado directamente el recurso de apelación por falta de resolución del recurso de reconsideración en los términos previstos en el artículo 343, quedará facultado para aducir, presentar y practicar ante el Tribunal Administrativo Tributario todos los medios probatorios admitidos en este Código, según lo dispuesto por el artículo 352 del citado texto legal (artículo 351 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá).

De igual manera, en España encontramos que, tratándose del recurso de alzada ordinario, cuando el recurrente hubiera estado apersonado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia (numeral 2 del artículo 241 de la Ley General Tributaria).

Sobre el artículo 148 del Código Tributario, Villalobos (2019) comenta que en dicho artículo, así como en el artículo 141, se regula la extemporaneidad en la presentación de los medios probatorios, de modo que si estos no se presentan en la etapa en que fueron solicitados, ya no serán admitidos en una etapa posterior. Agrega que la diferencia entre los artículos mencionados radica en que el artículo 148 establece que el Tribunal Fiscal, en apelación, no admitirá como medio probatorio la documentación requerida en primera instancia que el deudor tributario no presentó y/o exhibió; en tanto que el artículo 141 dispone que la Administración no debe admitir como medio probatorio, en la instancia de reclamación, la documentación requerida en la etapa de fiscalización que el deudor tributario no presentó y/o exhibió (p. 1353).

Sobre la presentación de medios probatorios, Sarmiento (2012) señala que no son medios probatorios admisibles en la etapa de apelación y, en consecuencia, no será admitida en este procedimiento, la documentación requerida por la Administración

durante la etapa de reclamación que no hubiese sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. No obstante, señala que es posible que el deudor tributario presente estas pruebas, en principio inadmisibles, siempre que se pruebe que la omisión no se generó por su causa; es decir, que se acredite que la falta de presentación o exhibición sucedida en la etapa de reclamación fue provocada por circunstancias ajenas a la responsabilidad del deudor tributario, o también cuando se pague el monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas (p. 710).

Por su parte, Arancibia (2012) opina que este artículo resulta concordante con el artículo 141 del Código Tributario, en el sentido de no admitir la prueba instrumental, la que, a pesar de haber sido requerida en primera instancia, no hubiera sido presentada por el contribuyente. A modo de ejemplo, indica que una causa no imputable al deudor puede ser el hecho de estar frente a una auditoría de otras oficinas de Administración Tributaria, que implique no estar en posesión de la documentación requerida. Agrega que otras causas pueden ser de fuerza mayor, como por ejemplo la huelga de trabajadores (p. 466).

Al comentar este artículo, Huamaní (2019) señala que la norma bajo comentario dispone que los medios de prueba no ofrecidos en la etapa de reclamación, como la documentación requerida en primera instancia y que no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, no serán admitidos como medios probatorios en apelación ante el Tribunal Fiscal, pero que se admite algunas excepciones. Así, si los medios probatorios ofrecidos en apelación están relacionados con hechos, actos, pruebas o fundamentos incorporados por el órgano resolutor al resolver la reclamación, de acuerdo con el artículo 147, estos no pudieron haber sido presentados en reclamación, por lo que en apelación deben ser admitidos y actuados. Igualmente, considera que el Tribunal Fiscal deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestra que la omisión de su presentación no se generó por su causa (caso fortuito o fuerza mayor); o si el deudor acredita la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, actualizada a la fecha de pago; o cuando presenta carta fianza bancaria o financiera. Otra excepción razonable es que no corresponde exigir la cancelación del acto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado (pp. 2467–2471).

En relación con este artículo se efectuó una consulta a la Administración Tributaria: si en aplicación del artículo 148 del Código Tributario, un contribuyente efectúa el pago de la deuda tributaria impugnada a efectos de que el órgano resolutor admita y valore medios probatorios, y con posterioridad el Tribunal Fiscal declara fundada la impugnación, ¿la devolución del pago que deviene en indebido debe efectuarse por mérito de la resolución del Tribunal Fiscal que revoca los reparos, no siendo necesario iniciar un procedimiento no contencioso de devolución? En respuesta a dicha interrogante, la Administración Tributaria emitió el Informe n.º 036–2010–SUNAT/2B000 en el cual concluyó lo siguiente:

La Administración Tributaria debe devolver de oficio el monto cancelado vinculado a pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, cuando el Tribunal Fiscal ha dejado sin efecto la resolución que sustentaba el cobro de dicho monto.

Complementando la interrogante anterior se hizo una nueva consulta a la Administración Tributaria respecto de si tratándose de un contribuyente que al amparo del artículo 148 del Código Tributario efectúa el pago de una deuda tributaria en impugnación a fin de quedar habilitado para presentar de manera extemporánea nuevos medios probatorios en la etapa de apelación, y el Tribunal Fiscal, posteriormente, resuelve a su favor, la Administración Tributaria debería

proceder a devolver dicho pago aplicando los intereses dispuestos en el artículo 38 del citado código. La Administración Tributaria respondió a dicha interrogante mediante el Informe n.º 074-2010-SUNAT/2B000, en cuya conclusión precisó lo siguiente:

Si al amparo del artículo 148° del TUO del Código Tributario se hubiese efectuado un pago para posibilitar la admisión de medios probatorios durante el trámite de una apelación y, posteriormente, el Tribunal Fiscal deja sin efecto la resolución que sustentaba la deuda tributaria, la devolución de dicho pago debe incluir los intereses contemplados en el artículo 38° del mismo TUO.

En cuanto a la evolución normativa de este artículo encontramos que su texto inicial fue sustituido el 5 de febrero de 2004 por el siguiente texto:

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147. (artículo 72 del Decreto Legislativo n.º 953)

Al respecto, en el punto 4.29 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 953 se señala que dicha modificación buscaba precisar el órgano encargado de admitir y actuar las pruebas, así como guardar concordancia con lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario de aquel entonces, como se aprecia a continuación:

4.29 Medios probatorios admisibles (Artículo 148°)

Se precisa que el Tribunal Fiscal es el órgano competente para admitir y actuar las nuevas pruebas que el deudor tributario presente en la etapa de apelación.

De otro lado, se adiciona el término “vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia”, en concordancia con lo establecido en el artículo 141°.

Posteriormente, el primer párrafo del artículo 148 del Código Tributario fue modificado el 10 de diciembre de 2016 por el siguiente texto:

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de

precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1263)

En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263 se aprecia que dicha modificación buscó equiparar las posibilidades del contribuyente para presentar medios probatorios tanto a nivel de la etapa de reclamación como de apelación, como puede verse a continuación:

b) Problemática

Existe una en cuanto a las posibilidades que tiene el deudor tributario cuando pretende presentar medios probatorios extemporáneos en la etapa de reclamación, en la cual tiene dos opciones: (i) pagar o (ii) presentar carta fianza bancaria o financiera; sin embargo, en la etapa de apelación solo se prevé la opción de acreditar la cancelación o acreditar que la no presentación de dichos medios probatorios no se debió a su causa.

c) Propuesta

En ese sentido, se modifica el primer párrafo del artículo 148º del Código Tributario, para que en el caso de presentación de medios probatorios extemporáneos durante la etapa de apelación también se le permita al administrado presentar carta fianza por el monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o no exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, a fin de dar el mismo tratamiento de la presentación de pruebas extemporáneas en instancia de reclamación.

Finalmente, el actual texto del primer párrafo del artículo 148 del Código Tributario fue introducido por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018, y conforme al punto D de la Exposición de Motivos del citado decreto legislativo, el sustento de su modificación obedeció a que se buscaba eliminar aquella situación en la que no había importe a pagar, por lo que el contribuyente no podía sustentar que la omisión no se generó por su causa y por ende no se admitía a trámite los medios probatorios extemporáneos presentados, como se detalla a continuación:

b) Problemática

En el caso de los medios probatorios que pueden ser admitidos a trámite en el procedimiento contencioso tributario la regla general indica que no se admitirán los que fueron requeridos en la instancia previa y no fueron presentados y/o exhibidos por el deudor tributario¹.

La citada norma prevé supuestos en los que pese a considerarse extemporáneos, se admitirán dichos medios probatorios 1. Que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o 2. Que acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las mencionadas pruebas actualizadas a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto.

Existen casos en los que no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, y el deudor tributario no puede probar que la omisión no se generó por su causa.

¹ Así, en la etapa de reclamación no se admitirá que se haya requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, y que no se presente y/o exhiba. En tanto, en la etapa de apelación no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que a pesar de haber sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario.

En estos casos, dichos deudores tributarios se encuentran en posición de desventaja en relación con aquellos a los que se les ha girado un acto administrativo en el que se ha determinado importe a pagar puesto que en el segundo caso, se logrará la admisión de los medios probatorios extemporáneos pagando o acreditando el monto a que hacen referencia los artículos 141 y 148 del Código Tributario, lo que no es equitativo.

c) Propuesta

A fin de ser equitativos con los administrados y brindarles un mejor servicio, se propone que la exigencia referida a la cancelación del monto vinculado con las pruebas extemporáneas o la presentación de cartas fianza o garantías, según corresponda, o que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa, no será aplicable cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado.

En relación con los medios probatorios admisibles en la etapa de apelación encontramos la Resolución n.º 08410-5-2021, emitida el 24 de setiembre de 2021, en la que el Tribunal Fiscal se pronunció sobre qué medios probatorios debían o no admitirse a trámite, incluso antes de la entrada en vigencia del citado Decreto Legislativo n.º 1421, como se detalla a continuación:

Que de lo expuesto se aprecia que la documentación presentada por la recurrente mediante los escritos de 17 de abril, 22 y 23 de mayo de 2018, resultó extemporánea al haber sido adjuntada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración (12 de abril de 2018). En ese sentido, en aplicación del último párrafo del artículo 75 del Código Tributario, la documentación presentada no fue merituada en el procedimiento de fiscalización, lo que resulta arreglado a ley, por lo que la nulidad del procedimiento de fiscalización invocada no se encuentra arreglada a ley, debiendo indicarse además que el escrito de 23 de mayo de 2018 fue presentado con posterioridad a la notificación de las resoluciones de determinación impugnadas.

Que la Administración en la Resolución de Intendencia n. (fojas 1641 a 1646), indicó que no correspondía merituar, en instancia de reclamación, los medios probatorios que fueron solicitados en instancia de fiscalización y que no fueron presentados por la recurrente dentro del plazo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, toda vez que la recurrente no acreditó que la omisión de su presentación no se generó por su causa ni cumplió con acreditar el pago o afianzamiento del reparo impugnado relacionado a los citados medios probatorios.

Que el artículo 141 del mismo código, modificado por el Decreto Legislativo n.º 14216, no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este

párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que en el apartado 08 del numeral II del Anexo I “Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario”, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena n.º 2019-28 de 12 de agosto de 2019, se estableció que los medios probatorios extemporáneos ofrecidos en reclamación presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1421 y que se resuelven cuando dicha norma ya está vigente, serán analizados por la Administración Tributaria.

Que el referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme al Acuerdo de Sala Plena n.º 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que en el presente caso, si bien los medios probatorios ofrecidos por la recurrente fueron presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1421, la resolución apelada fue emitida el 29 de noviembre de 2018, esto es, con posterioridad a la entrada en vigencia la referida norma legal, por lo que resulta de aplicación el criterio contenido en la mencionada sala plena.

Que en atención al referido criterio jurisprudencial, en concordancia con el artículo 141 del Código Tributario vigente a la fecha, dado que no se ha determinado un importe a pagar en las Resoluciones de Determinación emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo, abril y julio de 2016, sino más bien se determinó saldo a favor en dichos periodos, corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en la instancia de reclamación (vinculados al reparo al crédito fiscal por intereses no acreditar la vinculación con la renta gravada), en vista que no existe un importe a pagar, ni tampoco es necesario que la recurrente demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que por lo expuesto, se tiene que la Administración al resolver el recurso de reclamación infringió el procedimiento legal establecido, por lo que en virtud del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, que establece que son nulos los actos de la Administración emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en tal extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que respecto a los citados medios extemporáneos, vinculados al citado reparo por los meses de enero, mayo, junio y setiembre a noviembre de 2016, cabe indicar que en las Resoluciones de Determinación giradas por Impuesto General a las Ventas de dichos periodos, se determinó importe a pagar, por lo que teniendo en cuenta que no se ha acreditado en autos que la recurrente se encontrara en los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del Código Tributario, esto es, no adjuntó carta fianza o no pagó el importe de la deuda impugnada vinculada al citado reparo por los referidos periodos, ni acreditó que la no presentación de los medios probatorios extemporáneos no fue por causa imputable a ella, no procedía que la Administración admitiera los referidos medios probatorios, vinculados al citado reparo y periodos, por lo que la actuación de la Administración se encuentra arreglada a ley en este extremo.

De igual manera, en la página web del Tribunal Fiscal apreciamos que en la Resolución n.º 09909-11-2021, del 12 de noviembre de 2021, el Tribunal Fiscal se pronunció sobre los medios probatorios y el artículo 148 del Código Tributario, según lo consignado en la sumilla de dicha resolución:

Que en cuanto a los medios probatorios presentados en instancia de reclamación (fojas 16043 a 16090), se verifica que la Administración procedió de acuerdo con lo expuesto por el artículo 141º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo n.º 953º, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada y según el cual: "No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación", en ese sentido, no se advierte que la apelada haya incurrido en nulidad en este extremo.

Que a su vez, no corresponde que la presente instancia meritúe los medios probatorios presentados extemporáneamente, de conformidad con el artículo 148º del Código Tributario y el Acuerdo de la Sala Plena 2019-28, ya que los valores impugnados en el presente caso contienen monto por pagar.

Asimismo, en la página web del Tribunal Fiscal encontramos que, en la Resolución n.º 02911-1-2021, el Tribunal Fiscal admitió en la etapa de apelación los medios probatorios presentados por el recurrente, tal como se detalla a continuación:

Que conforme se ha indicado mediante escrito ampliatorio la recurrente solicitó se meritúe la totalidad de los medios probatorios presentados durante las diferentes instancias, toda vez que efectuó la cancelación del total de la deuda a fin de que sean admitidos, afirmación que se verifica con el pago efectuado el 30 de noviembre de 2012 (fojas 3839 a 3841); por lo que en aplicación del artículo 148 del Código Tributario, corresponde admitir los medios probatorios presentados por la recurrente en las instancias de reclamación y apelación.

A su vez, en la página web del Tribunal Fiscal se encuentra la Resolución n.º 06524-3-2021, en la que dicho colegiado, al evaluar la admisión a trámite de los medios probatorios presentados por el recurrente, indicó lo siguiente:

Que previamente sobre la nulidad de la apelada deducida por la recurrente bajo el argumento que cumplió con presentar una serie de documentos, libros contables y comprobantes de pago relacionados a sus adquisiciones que no han sido meritutados oportunamente; cabe indicar que de su revisión en el extremo del presente reparo, no se aprecia que la Administración haya omitido pronunciarse sobre algún medio probatorio presentado por la recurrente, más aún si a su recurso de reclamación no adjuntó otros documentos que acreditaran sus afirmaciones (folios 973 a 977), siendo que por el contrario, dicho acto se encuentra debidamente motivado, habiendo señalado los fundamentos de derecho y de hecho que le sirvieron de base de conformidad con el artículo 129 del Código Tributario, por lo que no procede amparar lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que asimismo, resulta pertinente señalar con relación a la documentación presentada por la recurrente en la instancia de apelación (folios 1087 a 1095), que en aplicación del artículo 148 del Código Tributario no corresponde que esta instancia meritúe dichos documentos, al no verificarse los supuestos establecidos para ello, por lo que no procede pronunciarse por los argumentos vertidos al respecto.

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. (2019, 13 de febrero). Ciudad de Panamá. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/tax/capsula/2019/Codigo%20de%20Procedimiento%20Tributario.pdf>
- Decreto Legislativo n.º 953. (2004, 5 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H858825>
- Decreto Legislativo n.º 1263. (2016, 10 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/HT169512>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 953. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2004/Febrero/05/EXP-DL-953.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/10/EXP-DL-1263.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1421. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1421.pdf>
- Huamani, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Sarmiento, J. (2012). La reclamación, apelación y queja. En D. I. Yacolca (Coord.), Tratado de derecho procesal tributario (Vol. 2) (pp. 639–798). Instituto Pacífico.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2010, 2 de junio). Informe n.º 074–2010–SUNAT/2B000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/Informe-oficios/i074-2010.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2021, 30 de marzo). Resolución n.º 02911–1–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_02911.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 23 de julio). Resolución n.º 06524–3–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_06524.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 24 de setiembre). Resolución n.º 08410–5–2021. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/5/2021_5_08410.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 12 de noviembre). Resolución n.º 09909–11–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/11/2021_11_09909.pdf
- Villalobos, S. (2019). Comentario a los artículos 146, 147, 148 y 150 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1350–1355 y 1357–1358). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.

Artículo 149

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO PARTE

La Administración Tributaria será considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

Lo dispuesto por el artículo 149 del Código Tributario busca precisar que la Administración Tributaria, en la medida que es considerada como parte en la etapa de apelación, se encuentra en la posibilidad de realizar diversos actos dentro del procedimiento contencioso tributario; por ejemplo, presentar medios probatorios o solicitar el uso de la palabra para efectuar un informe oral.

Lo señalado guarda concordancia con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS, el cual considera como sujeto del procedimiento administrativo a la autoridad administrativa, que se entiende como el “agente de las entidades que bajo cualquier régimen jurídico, y ejerciendo potestades públicas conducen el inicio, la instrucción, la sustanciación, la resolución, la ejecución, o que de otro modo participan en la gestión de los procedimientos administrativos”.

Comentando este artículo, Sarmiento (2022) señala que la Administración Tributaria, al ser considerada parte en el procedimiento de apelación, tiene la facultad de contestar la apelación y presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan, pero que en la práctica participa en la apelación solo para atender requerimientos de información o documentación por parte del Tribunal Fiscal, así como en el informe oral (p. 521).

Al respecto, Mejía (2019) indica que este artículo establece la facultad de la Administración Tributaria para actuar como parte en el procedimiento de apelación y que en tal sentido puede contestar la apelación; sin embargo, dado que en la etapa de apelación no existe ningún acto o tramo denominado contestación de la

apelación, debe entenderse que se refiere a la posibilidad de que la Administración presente escritos relacionados con las materias discutidas en la apelación a fin de que se tenga en cuenta al momento de resolver. Asimismo, el autor considera que si bien es atípico que la Administración actúe como parte toda vez que fue quien resolvió la controversia en primera instancia, ello obedece a que se busca generar las mayores garantías para que pueda exponer sus argumentos en defensa del interés público (p. 1356).

En igual sentido, Bravo (2014) considera que resulta indiscutible que el órgano resolutor de la reclamación por naturaleza será parte en la etapa de apelación, debido a que justamente el acto administrativo emitido por dicho órgano ha sido impugnado; sin embargo, precisa que llama la atención que el Código Tributario establezca como potestad de dicho órgano resolutor contestar la apelación y presentar medios probatorios, cuando esa debería ser su obligación (p. 975).

Por su parte, Arancibia (2012) indica sobre este artículo que “cuando el contribuyente cuestiona el accionar de la Administración Tributaria, esta en aplicación del derecho de defensa puede actuar como parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar pruebas y demás actuaciones que correspondan” (p. 467).

Para Huamaní (2019), al analizar el artículo objeto de comentario debe entenderse que la Administración Tributaria será parte en el procedimiento de apelación siempre que el interesado haya interpuesto el recurso de apelación, y que solo en tal circunstancia la Administración podrá contestar la apelación y presentar medios probatorios y demás acciones que correspondan; por lo que el deudor tributario debería tomar conocimiento de la contestación y de las pruebas aportadas por la Administración a fin de ejercer el derecho a la defensa. Agrega que el antecedente normativo de este artículo se encuentra en el segundo Código Tributario, el cual regulaba este tema en su artículo 149, y que en el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo n.º 816 adecuó el término “pruebas” por el de “medios probatorios”, conforme a lo estipulado en el artículo 125, y que desde dicha variación este artículo no ha sido modificado (p. 2472).

Al respecto, apreciamos del texto de la Resolución n.º 02986-5-2002 que el Tribunal Fiscal precisa que si bien la Administración Tributaria es considerada parte en el procedimiento de apelación no se encuentra facultada para presentar dicho recurso, como se aprecia a continuación:

Que de lo expuesto se desprende que en el procedimiento contencioso-tributario, previsto en el Código Tributario, la normatividad está orientada para que sea el contribuyente quien interponga el recurso de apelación y no la Administración, criterio que ha sido establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones n.s 450-1-97 de 4 de abril de 1997 y 138-3-99 de 12 de febrero de 1999.

Que en ese sentido, no procede que la Municipalidad Distrital de Paracas impugne una resolución expedida por su superior jerárquico, ya que es el contribuyente el que puede hacer uso de los recursos impugnatorios y no la Administración, salvo el caso previsto expresamente en el artículo 149º del Código Tributario según el cual la Administración Tributaria será considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar el recurso, presentar medios probatorios y demás actuaciones que corresponden

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios-Volumen II (pp. 967–991). Instituto Pacífico.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamani, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código Tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1346–1349, 1356, 1359, 1362–1365 y 1369–1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
- Tribunal Fiscal. (2002, 7 de junio). Resolución n.º 02986–5–2002. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_02986.pdf

Artículo 150

PLAZO PARA RESOLVER LA APELACIÓN

El Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

El apelante puede solicitar el uso de la palabra únicamente al interponer el recurso de apelación. En el caso de la Administración Tributaria, solamente puede hacerlo en el documento mediante el que eleva el expediente de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes. El informe oral puede realizarse de forma remota, haciendo uso de tecnologías digitales, o, de forma presencial conforme a lo que se disponga mediante el acuerdo de sala plena respectivo.

El Tribunal Fiscal no concede el uso de la palabra:

- Cuando considere que las apelaciones de puro derecho presentadas no califican como tales.
- Cuando declare la nulidad del concesorio de la apelación.
- En las quejas.
- En las solicitudes presentadas al amparo del artículo 153.
- En las apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, cuando este ya ha emitido pronunciamiento sobre el fondo de la controversia y/o el análisis sobre el cumplimiento verse únicamente sobre liquidaciones de montos.

Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las que las sustituyan,

y en el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo es de un (1) día. Los escritos presentados con posterioridad solamente son evaluados si habiendo transcurrido veinte (20) días hábiles desde que se llevó a cabo el informe oral, no se ha emitido la resolución correspondiente. De exceder el plazo de veinte (20) días hábiles o en los expedientes de apelación en los que no se ha llevado a cabo informe oral, se consideran para resolver los alegatos escritos presentados hasta los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación.

Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

 **Walter Martín Noriega Meléndez**

Comentario

El artículo 150 del Código Tributario, entre otros temas, establece que el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para emitir pronunciamiento sobre la apelación interpuesta es de 12 meses. No obstante, se debe considerar que dicho plazo no es aplicable a la totalidad de apelaciones; así, si la apelación es contra una resolución emitida como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, el plazo se incrementa a 18 meses. Por el contrario, el plazo disminuye a 20 días hábiles si se trata de la apelación contra resoluciones que resuelvan las reclamaciones que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, conforme a lo dispuesto por el artículo 152 del Código Tributario.

Ciertamente, resulta discutible que 12 meses sea un plazo razonable para resolver una controversia. Obviamente, existirán casos muy complejos que ameriten todo ese tiempo para resolverlos, pero quizá dicha situación no corresponda a la mayoría de los procesos en trámite ante el Tribunal Fiscal. Sin embargo, el peor escenario es cuando dicho plazo máximo para resolver es excedido largamente (en algunos casos, por años); lo cual va directamente en desmedro no solo de los contribuyentes sino de la recaudación que el Estado necesita con urgencia para atender las demandas de la sociedad.

Esta situación de demora por parte del Tribunal Fiscal nos lleva a reflexionar sobre un aspecto anteriormente tratado, esto es, si realmente resulta necesario el agotamiento de la vía administrativa como paso previo para acudir ante el Poder Judicial, considerando que este será quien en definitiva dilucide la controversia. En otras palabras, ¿es realmente necesario esperar meses o años por un pronunciamiento administrativo que no resulta definitivo (puesto que solo es cosa decidida) para recién acudir al Poder Judicial a fin de que resuelva finalmente la controversia? La respuesta parece obvia, pero no lo es tanto, dado que se debe analizar tanto las ventajas como las desventajas de llevar a cabo dicho cambio. Sin embargo, ello no debería ser óbice para que este tema sea realmente debatido y analizado a profundidad, puesto que lo peor que puede ocurrir en este escenario es la inacción o esperar que las cosas mejoren por sí solas, lo cual nunca ocurrirá.

Retomando el análisis de este artículo, es importante precisar que si el Tribunal Fiscal no resuelve la apelación interpuesta en los plazos máximos antes señalados,

la aplicación de los intereses moratorios se suspende a partir del vencimiento de estos hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de apelación, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación se deba a causa imputable al órgano resolutor, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario.

Como puede apreciarse, los intereses moratorios se suspenden cuando se ha excedido el plazo máximo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver la apelación, lo que guarda relación con el derecho al plazo razonable de los procesos en general, por lo que resulta importante conocer qué se entiende por dicho plazo razonable y qué criterios se debe tomar para establecerlo, motivo por el cual procedemos a transcribir los fundamentos 2, 3 y 4 de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente n.º 295-2012-PHC/TC:

El derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable

2. El derecho al plazo razonable de los procesos en general se encuentra expresamente reconocido en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 14.3c) y en la Convención Americana de Derechos Humanos (artículo 8.1). Este último instrumento internacional establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. En ese sentido, está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc.

3. El derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución. El plazo de un proceso o un procedimiento será razonable solo si es que aquel comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.

4. Para determinar si, en cada caso concreto, se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable, este Tribunal, siguiendo la jurisprudencia establecida básicamente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ha precisado que se deben evaluar los siguientes criterios:

i) la complejidad del asunto, en el que se consideran factores tales como la naturaleza y gravedad del delito, los hechos investigados, los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de agraviados o inculpados, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

ii) la actividad o conducta procesal del interesado, en el que se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el proceso, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procesales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del interesado, la cual estaría materializada en la interposición

de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban destinados a la desestimación. En todo caso, corresponde al juez demostrar la conducta obstruccionista del interesado; y,

iii) la conducta de las autoridades judiciales, donde se evalúa el grado de celeridad con el que se ha tramitado el proceso, sin perder de vista en ningún momento el especial celo que es exigible a todo juez encargado de dilucidar una causa. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos judiciales en la tramitación de la causa. Las indebidas e injustificadas acumulaciones o desacumulaciones de procesos; la suspensión reiterada e injustificada del juicio oral; la admisión y/o actuación de una prueba manifiestamente impertinente; la reiterada e indebida anulación por parte del órgano jurisdiccional de segundo grado respecto de las decisiones del órgano jurisdiccional de primer grado, etc., vienen a ser ejemplos de lo primero. La inobservancia injustificada de los horarios para la realización de las diligencias; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc. vienen a ser ejemplos de lo segundo.

Estos criterios permitirán apreciar si el retraso o dilación es indebido o no, y han de ser analizadas caso por caso: es decir, según las circunstancias de cada caso concreto.

Sobre este tema, cabe resaltar que el 7 de febrero de 2023 se publicó en el diario oficial El Peruano la Sentencia del Tribunal Constitucional, emitida el 22 de noviembre de 2022 en el Expediente n.º 03525-2021-PA/TC, en cuyo Fundamento 69 se estableció como precedente constitucional vinculante lo siguiente:

Regla sustancial:

A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal:

En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el Tribunal Fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que

deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo. Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

Asimismo, en el punto 4 del Auto del 7 de marzo de 2023 emitido en el mismo Expediente n.º 03525-2021-PA/TC, el Tribunal Constitucional precisó que con posterioridad al vencimiento de los plazos legales para resolver los medios impugnatorios corresponde aplicar a la deuda tributaria el índice de precios al consumidor, tal como lo establece el artículo 33 del Código Tributario.

De otro lado, es importante señalar que en caso de que el Tribunal Fiscal exceda el plazo máximo para resolver la apelación mantiene la obligación de resolver el recurso interpuesto de conformidad con lo dispuesto por el numeral 199.4 del artículo 199 del Texto Único Ordenado de la Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS (LPAG), el cual establece que aun cuando opere el silencio administrativo negativo, la Administración mantiene la obligación de resolver, bajo responsabilidad, hasta que se le notifique que el asunto ha sido sometido a conocimiento de una autoridad jurisdiccional.

Además, debe tenerse en consideración que si el Tribunal Fiscal excede el plazo legal para resolver la apelación, tal exceso afecta la suspensión del cómputo de plazo de prescripción de la acción que tiene la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, conforme lo dispone el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario¹.

Sin embargo, en el supuesto de que se exceda el plazo máximo para resolver la apelación, el recurrente siempre tendrá la posibilidad de interponer una demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial, considerando que la vía administrativa también se agota por efectos del silencio administrativo negativo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 228 de la LPAG.

Revisando la legislación comparada encontramos que en Panamá la resolución que decide la apelación debe notificarse en el plazo de un año, contado desde la interposición del recurso, y que transcurrido el plazo indicado sin que el Tribunal Administrativo Tributario hubiera notificado su resolución expresa se suspenderá la aplicación de intereses moratorios hasta la emisión de la resolución correspondiente, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a aquel. La resolución agrega que en este escenario el interesado podrá considerar rechazado el recurso de apelación a efectos de interponer los recursos que sean procedentes y que la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios cesará a partir de que el interesado accione la jurisdicción contencioso-administrativa ante la Corte Suprema de Justicia (artículo 356 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá).

De igual manera, en España encontramos que la duración del recurso de alzada ordinario debe efectuarse a partir de un año contado desde la interposición del recurso y que transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimado su recurso con el objeto de interponer el recurso procedente. La Ley General Tributaria

¹ Al respecto, debe tenerse en consideración lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo n.º 1311.

agrega que el tribunal deberá resolver expresamente en todo caso y que los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa. También indica que, transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 (artículo 240 y numeral 4 del artículo 241 de la Ley General Tributaria).

Por otro lado, se aprecia que el artículo 150 del Código Tributario regula la oportunidad en la que el apelante y la Administración Tributaria pueden solicitar el uso de la palabra. Así, el apelante solo podrá hacerlo cuando interpone el recurso de apelación, mientras que la Administración Tributaria únicamente podrá efectuarlo en la oportunidad en que eleva el expediente de apelación. Por su parte, el Tribunal Fiscal está obligado a señalar una misma hora y fecha para el informe oral de ambas partes. Sobre este tema, igualmente establece en qué casos particulares no se concederá el uso de la palabra; por ejemplo, cuando el Tribunal declare la nulidad del concesorio, cuando se interponga una queja o cuando se trate de solicitudes de corrección, ampliación o corrección de resoluciones del Tribunal Fiscal.

En este artículo también se regula la presentación de alegatos por las partes, que debe ocurrir dentro de los tres días de realizado el informe oral, plazo que disminuye a un día cuando se trata de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes. No obstante, los escritos presentados fuera de dichos plazos serán evaluados, siempre que se hayan presentado dentro de los 20 días hábiles desde que se realizó el informe oral y aún no se hubiera emitido la resolución respectiva. Asimismo, este artículo indica que se tomará en cuenta para resolver aquellos alegatos escritos presentados hasta 5 días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución que resuelve la apelación, aunque hubieran excedido el plazo de 20 días hábiles, o cuando no se hubiera realizado en el expediente informe oral.

En cuanto al informe oral, alegatos y escritos, Ruiz de Castilla (2021) señala que tanto el administrado como la Administración Tributaria pueden solicitar el uso de la palabra al Tribunal Fiscal para realizar sus informes orales, los que deben llevarse a cabo en audiencia única; presentar alegatos escritos donde de modo resumido expliquen las razones jurídicas que sustentan sus posiciones y cuestionen las razones invocadas por la otra parte; y presentar escritos aclaratorios. El autor también señala que respecto del plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver la apelación interpuesta se debe considerar que si transcurre el plazo de doce meses para que el Tribunal Fiscal resuelva la apelación y no lo hace, entonces a partir del día siguiente de vencido este plazo los intereses moratorios dejarán de correr. A partir de este momento la deuda tributaria se actualiza en función del índice de precios al consumidor, según el artículo 33 del Código Tributario (pp. 471 y 473).

De igual manera, el artículo en comentario dispone que el Tribunal Fiscal no solo debe declarar la nulidad del procedimiento cuando constate la existencia de vicios de nulidad, sino que también debe emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto cuando cuente con los elementos suficientes para ello; en caso contrario dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad. Esta disposición guarda concordancia con lo dispuesto por el numeral 213.2 del artículo 213 de la LPAG, sobre la nulidad de oficio, cuando precisa que “además de declarar la nulidad, la autoridad puede resolver sobre el fondo del asunto de contarse con los elementos suficientes para ello”.

Sobre este último punto, Villalobos (2019) comenta que un aspecto importante que regula el artículo 150 del Código Tributario es la aplicación del principio de economía procesal, debido a que de forma imperativa establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, si se cuenta con los

elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y que cuando ello no sea posible se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad (p. 1358).

En la legislación comparada, encontramos otras similitudes y diferencias con lo establecido en el artículo 150 del Código Tributario. Por ejemplo, en la legislación panameña se establece que los alegatos por escrito se presentan únicamente en caso de no haberse celebrado audiencia y en el plazo de cinco días hábiles de vencido el término probatorio. Asimismo, se dispone que el Tribunal Administrativo Tributario debe notificar la resolución que decide la apelación en el plazo de un año y que, de no hacerlo, se suspenden los intereses moratorios hasta la emisión de la resolución correspondiente, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable al tribunal. El citado código dispone de modo expreso que vencido el plazo indicado, el interesado podrá considerar rechazado el recurso de apelación a efectos de interponer los recursos que sean procedentes, agregando que la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios cesará a partir de que el interesado accione la jurisdicción contencioso-administrativa ante la Corte Suprema de Justicia. Asimismo, llama la atención que en dicha normatividad se contemple la posibilidad de acudir a métodos alternativos para la resolución de las controversias tributarias tales como la transacción o el arbitraje tributario, cuando los montos superen determinadas cuantías, a diferencia de lo regulado en nuestro país (artículos 312, 356 y 357 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá).

Por su parte, si bien el CIAT no propone un número de días específico para que el Tribunal Administrativo resuelva el recurso interpuesto y deja a criterio de cada país considerar el plazo que estime pertinente, sí menciona que vencido dicho plazo se suspende el cómputo de intereses moratorios, cuando la demora es imputable al órgano resolutor, y además que en tal situación el administrado puede considerar rechazado su recurso e interponer los recursos pertinentes, pero que en caso de no interponerse tales recursos, se mantiene la obligación del Tribunal Administrativo de resolver la apelación interpuesta, como se aprecia a continuación:

2. La resolución deberá notificarse en el plazo de ... días, contados desde la interposición del recurso. Transcurrido el indicado plazo sin que el Tribunal Administrativo hubiere notificado su resolución expresa, se suspenderá la aplicación de intereses moratorios hasta la emisión de la resolución correspondiente, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a aquel.

3. Vencido el plazo a que se refiere el numeral anterior, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efecto de interponer los recursos que sean procedentes, reiniciándose el cómputo de los intereses moratorios.

4. De no mediar la interposición de recursos a que se refiere el numeral anterior, el Tribunal Administrativo estará obligado a resolver en todo caso, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo para recurrir del Tribunal Administrativo a partir de su notificación. (numerales 2, 3 y 4 del artículo 200 del Modelo de Código Tributario del CIAT)

En cuanto a la evolución normativa del texto del artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, apreciamos que ha sido objeto de diversas modificaciones. Así, mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, se modificó su segundo y último párrafos por los siguientes textos:

La Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los treinta (30) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes.

...

Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1263)

Según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263, dichas modificaciones buscaron permitir que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto cuando advierta la existencia de vicios de nulidad y cuente con elementos suficientes para ello, de conformidad con lo expresamente dispuesto por el numeral 217.2 del artículo 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, como puede apreciarse a continuación:

8. Del plazo para resolver y pronunciamiento sobre el fondo del asunto por el Tribunal Fiscal

a) Situación actual

El artículo 129° del Código Tributario establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Asimismo, el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, prescribe que el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarará la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

b) Problemática

De acuerdo a los artículos citados en el literal precedente, actualmente el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia, por lo que declara la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el procedimiento al estado en que corresponda.

Como puede apreciarse según lo establecido en el Código Tributario impide lograr la simplificación de procedimientos, así como dar cumplimiento a los principios de economía procesal y celeridad procesal; conllevando a que los contribuyentes no puedan acceder a una pronta resolución de los recursos que interponen ante el Tribunal Fiscal.

c) Propuesta

De acuerdo al numeral 217.2 del artículo 217° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto de contar con los elementos suficientes para ello, siendo que de no ser posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio.

Al respecto, el Dr. Morón Urbina, sobre la falta de pronunciamiento por el superior jerárquico y devolución del expediente a primera instancia indica: "(...) Esta situación tenía serios inconvenientes en el ámbito administrativo primero, atentaba contra la celeridad del procedimiento, por cuanto

probablemente habiéndose acogido el recurso al administrado, y estando la materia evidentemente clara, se posponía la resolución final del caso; en segundo orden, esta acción favorecía las conductas elusivas de las autoridades superiores que ante casos complejos, recarga de labores, o simplemente para evitar analizar completamente los casos, prefería identificar un error o causal aparente o real de nulidad, para determinarla, devolver el expediente y transferir la carga nuevamente al inferior.

Por ello la norma exige que la autoridad del recurso, cuando advierta la nulidad la declare, pero además dicte resolución de fondo. Si para ello, requiere actuación de elementos probatorios complementarios, estará habilitada para ello. La única excepción será cuando de la lectura del expediente alcanzado no pueda apreciarse íntegramente la información instruida como para resolver el caso."

Cabe indicar que el Tribunal Fiscal en aras de dar cumplimiento a la simplificación y principios de economía procesal y celeridad en beneficio del contribuyente, en algunos procedimientos se ha pronunciado sobre el fondo del asunto, aun cuando la resolución apelada incurrió en causal de nulidad al haber sido emitida prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido (causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario).

Se modifica el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, a fin de permitir al Tribunal Fiscal que en casos advierta la existencia de vicios de nulidad, además de declarar esta, pueda pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contar con elementos suficientes, sin perjuicio que también pueda actuar medios probatorios de oficio; lo cual, se encuentra de acuerdo a las reglas previstas en el numeral 217.2 del artículo 217° de la LPAG. Y como consecuencia de esta disposición se modifica el artículo 129° del Código Tributario, a fin de establecer que en caso las resoluciones no contengan la debida motivación será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario.

9. De la solicitud de uso de la palabra ante el Tribunal Fiscal

a) Situación actual

El segundo párrafo del artículo 150° del Código Tributario prevé como plazo para solicitar el uso de la palabra de cuarenta y cinco (45) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso.

b) Problemática

Lo previsto en el segundo párrafo del artículo 150° del citado Código, conlleva a que necesariamente se deba esperar los cuarenta y cinco (45) días hábiles para que el Tribunal Fiscal pueda resolver el expediente aun cuando se cuente con todos los elementos, alargándose innecesariamente el procedimiento contencioso tributario (recurso de apelación) en perjuicio de los contribuyentes.

c) Propuesta

Se modifica el segundo párrafo del artículo 150° del Código Tributario a fin de reducir el plazo para solicitar el uso de la palabra ante el Tribunal Fiscal, de cuarenta y cinco (45) días hábiles a treinta (30) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso, lo que posibilitaría a los Vocales del Tribunal Fiscal a resolver apelaciones en un plazo más corto.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 2016 se modificó el cuarto y el quinto párrafo del artículo 150 del Código Tributario por el siguiente texto:

Artículo 150°. – PLAZO PARA RESOLVER LA APELACIÓN

...

El Tribunal Fiscal no concederá el uso de la palabra:

- Cuando considere que las apelaciones de puro derecho presentadas no califican como tales.
- Cuando declare la nulidad del concesorio de la apelación.
- En las quejas.
- En las solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°.

Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las que las sustituyan, y en el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo será de un (1) día. Asimismo, en los expedientes de apelación, las partes pueden presentar alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1311)

Según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1311, las modificaciones efectuadas al cuarto y el quinto párrafo del artículo 150 del Código Tributario buscaron eliminar la prohibición de que el tribunal conceda el uso de la palabra cuando declaraba la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada, dado que no guardaba coherencia con las modificaciones legales efectuadas al citado artículo, y porque afectaba al derecho de los contribuyentes a exponer sus argumentos y ser escuchados por los miembros del Tribunal Fiscal. Asimismo, en cuanto a los alegatos, se eliminó el plazo de dos meses para que estos se presenten, toda vez que las partes siempre pueden presentarlos hasta la fecha de emisión de la resolución que resuelve la apelación; y finalmente se uniformizó a un día el plazo para presentar alegatos en los casos de procedimientos sumarios como las apelaciones contra las resoluciones que imponen sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las multas que las sustituyan, como puede apreciarse a continuación:

3. Modificación del cuarto y quinto párrafo del artículo 150° del Código Tributario

a) Situación actual

En el cuarto párrafo del artículo 150° del Código Tributario se prevé que el Tribunal Fiscal no concederá el uso de la palabra cuando, entre otros, fuere de aplicación lo previsto en el último párrafo de este artículo, el cual antes de su modificación por el Decreto Legislativo n.º 1263, estaba referido al supuesto en que el Tribunal Fiscal declaraba la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada, supuesto en el cual no se emitía pronunciamiento sobre el fondo de la apelación, sino que se reponía a primera instancia para que la Administración Tributaria emita un nuevo pronunciamiento.

Igualmente, en el quinto párrafo del artículo 150° se establece que las partes pueden presentar alegatos en un plazo de tres días siguientes a la realización del informe oral, y tratándose de intervenciones excluyentes de propiedad

el plazo para presentar alegatos es de un día. El plazo para resolver las intervenciones excluyentes de propiedad de veinte (20) días hábiles, motivo por el cual se otorga un plazo sumario para presentar alegatos.

También se indica que, en los expedientes de apelación, las partes pueden presentar alegatos dentro de los dos meses siguientes a la presentación del recurso y/o hasta la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación; sin embargo, existen casos cuyos procedimientos son sumarios que podrían conllevar a que el Tribunal Fiscal pueda resolver en menor plazo; por lo que, el plazo de dos meses aludido resulta extenso.

b) Problemática

Al mantenerse la posición prevista en el cuarto párrafo del artículo 150° del Código Tributario, respecto de no conceder el uso de la palabra en los casos que resulte de aplicación el último párrafo de dicho artículo, se estaría afectando el derecho de los administrados a exponer sus argumentos ante los vocales que van a resolver su apelación, pues al haberse modificado dicho último párrafo, es posible que el Tribunal Fiscal, pese a que constate un vicio de nulidad, pueda emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Además de las intervenciones excluyentes de propiedad, existen otros casos que también tienen el mismo plazo de veinte (20) días hábiles para ser resueltos, como los vinculados a las sanciones de comiso, cierre temporal e internamiento de vehículos o las multas que las sustituyen, y no obstante, no se ha previsto un plazo sumario para que los administrados puedan presentar sus alegatos.

De otro lado, teniendo en consideración que las partes, siempre podrán presentar alegatos hasta la fecha de emisión de resolución que resuelve la apelación, no resulta coherente ni razonable que se establezca un plazo de dos meses para que presenten alegatos, más aún cuando existen procedimientos que tienen plazos sumarios para ser resueltos, con lo cual el citado plazo puede resultar excesivo.

c) Propuesta

Considerando la modificación del último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, por el Decreto Legislativo n.º 1263, que permite al Tribunal Fiscal además de declarar la nulidad, emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto si cuenta con los elementos suficientes; y asimismo, considerando la incorporación del último párrafo del artículo 109° del Código Tributario por el Decreto Legislativo n.º 1263 que establece que la declaración de nulidad de los actos administrativos puede ser total o parcial, entonces no procede mantener en el cuarto párrafo del citado artículo 150°, el supuesto que el Tribunal Fiscal no conceda el uso de la palabra cuando declare la nulidad e insubsistencia prevista en el último párrafo mencionado, por lo que, se está derogando este supuesto.

De otro lado, dado que las apelaciones contra las resoluciones que imponen sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las multas que las sustituyan, son procedimientos con plazos sumarios similar al de la intervención excluyente de propiedad, se establece que tengan el mismo plazo para presentar alegatos, esto es de un día.

Finalmente, se modifica el quinto párrafo del artículo 150° dado que las partes siempre van a poder presentar alegatos hasta antes de la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal, por lo que, se elimina el plazo de dos meses

pues carece de sentido mantenerlo, considerando que hay determinadas apelaciones que deben resolverse en plazos sumarios (20 días).

El 13 de setiembre de 2018 se modificó el artículo 150 del Código Tributario por el siguiente texto:

Artículo 150. PLAZO PARA RESOLVER LA APELACIÓN

El Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

El apelante puede solicitar el uso de la palabra únicamente al interponer el recurso de apelación. En el caso de la Administración Tributaria, solamente puede hacerlo en el documento mediante el que eleva el expediente de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes.

El Tribunal Fiscal no concede el uso de la palabra:

- Cuando considere que las apelaciones de puro derecho presentadas no califican como tales.
- Cuando declare la nulidad del concesorio de la apelación.
- En las quejas.
- En las solicitudes presentadas al amparo del artículo 153.
- En las apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, cuando este ya ha emitido pronunciamiento sobre el fondo de la controversia y/o el análisis sobre el cumplimiento verse únicamente sobre liquidaciones de montos.

Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las que las sustituyan, y en el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo es de un (1) día. Los escritos presentados con posterioridad solamente son evaluados si habiendo transcurrido veinte (20) días hábiles desde que se llevó a cabo el informe oral, no se ha emitido la resolución correspondiente. De exceder el plazo de veinte (20) días hábiles o en los expedientes de apelación en los que no se ha llevado a cabo informe oral, se consideran para resolver los alegatos escritos presentados hasta los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación.

Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1421)

Conforme a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1421, las modificaciones efectuadas buscan precisar la oportunidad en que el recurrente y la Administración Tributaria soliciten el uso de la palabra, así como incluir un supuesto adicional de que no procede admitir el uso de la palabra en el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal. Asimismo, se establece un límite razonable para la presentación de los alegatos, como se verifica a continuación:

C. MODIFICACIÓN DEL LITERAL H) DEL ARTÍCULO 120 Y DEL ARTÍCULO 150 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (RESPECTO AL USO DE LA PALABRA)

a) Situación actual

Los citados artículos están referidos al uso de la palabra en etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal.

El literal h) del artículo 120 dispone que "h) El apelante podrá solicitar el uso de la palabra dentro de los cinco (5) días hábiles de interpuesto el escrito de apelación. La Administración podrá solicitarlo, únicamente en el documento con el que eleva el expediente al Tribunal. En tal sentido, en el caso de los expedientes sobre intervención excluyente de propiedad, no es de aplicación el plazo previsto en el segundo párrafo del artículo 150".

Por su parte, el segundo, tercero y cuarto párrafo del artículo 150 prevén lo siguiente:

"La Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los treinta (30) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes.

En el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones que resuelvan las reclamaciones contra aquellas que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los cinco (5) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación.

El Tribunal Fiscal no concederá el uso de la palabra:

- Cuando considere que las apelaciones de puro derecho presentadas no califican como tales.
- Cuando declare la nulidad del concesorio de la apelación.
- En las quejas.
- En las solicitudes presentadas al amparo del artículo 153".

b) Problemática

Como se aprecia de las normas citadas, el Código Tributario prevé distintos plazos dentro de los cuales los administrados y la Administración pueden solicitar hacer el uso de la palabra, siendo que el expediente no puede ser resuelto antes del cumplimiento de dicho plazo, no obstante, existen casos en que las partes no tienen interés de solicitar el uso de la palabra y que podrían ser resueltos en un menor plazo.

Por otro lado, se aprecia que existen casos en los que el Tribunal Fiscal ya ha emitido pronunciamiento sobre el fondo de la controversia y/o en los que únicamente queda pendiente que la Administración efectúe alguna liquidación, siendo que en estos casos, de apelarse la resolución emitida por la Administración, la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal. No obstante que al apelarse dicha resolución ya no se emitirá pronunciamiento sobre algún aspecto de fondo, se observa que en algunas ocasiones se solicita el uso de la palabra, lo que en el supuesto descrito ya no es pertinente, puesto que el momento oportuno para solicitarlo fue anterior a que se emita el pronunciamiento de fondo sobre la controversia. Sin embargo, el artículo 156 prevé supuestos puntuales en los que no procede conceder el uso de la palabra, entre los que no se encuentra el descrito.

c) Propuesta

En tal sentido, se propone la modificación del segundo párrafo del artículo 150 a efecto de establecer que el apelante podrá solicitar el uso de la palabra únicamente al interponer el recurso de apelación, siendo que en el caso de la Administración, solamente podrá hacerlo en el documento mediante el que eleva el expediente de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes.

Como consecuencia de ello, se propone la modificación del literal h) del artículo 120, referido al uso de la palabra en apelaciones contra las resoluciones emitidas en procedimientos de intervención excluyente de propiedad. Asimismo, la derogación del tercer párrafo del artículo 150, que prevé el plazo para solicitar el uso de la palabra en el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones que resuelvan las reclamaciones contra aquellas que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan. Ello se explica porque en todos los casos de apelación, incluyendo el procedimiento de intervención excluyente de propiedad, será aplicable el segundo párrafo del artículo 150 conforme con la modificación propuesta.

Asimismo, se propone añadir un supuesto más en el que no procede conceder el uso de la palabra, esto es, en el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, cuando este ya ha emitido pronunciamiento sobre el fondo de la controversia y/o el análisis del cumplimiento verse únicamente sobre liquidaciones de montos. Al respecto, cabe precisar que conforme es el criterio del Tribunal Fiscal, lo que es recogido en el presente proyecto, cuando se apela una resolución emitida en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, únicamente se analiza si la Administración ha dado estricto cumplimiento de ello. En tal sentido, el momento oportuno para solicitar el uso de la palabra es anterior a la emisión del pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

Esta medida se enmarca en las facultades delegadas puesto que, por un lado, contribuye a hacer más eficiente y optimizar la gestión de los procedimientos de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, puesto que ayudaría a identificar casos en los que a las partes no les es de interés hacer uso de la palabra, y de ser posible, resolverlos en menor tiempo, lo que conlleva a un uso más eficiente de los recursos para resolver los demás procedimientos que tienen a su cargo, sin menoscabar el derecho de los administrados a solicitar el uso de la palabra cuando lo consideren conveniente, al interponer el recurso de apelación.

...

E. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 150 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO REFERIDO A LA PRESENTACIÓN DE ALEGATOS

a) Situación actual

El artículo 150 del Código Tributario establece que:

...

“Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las que las sustituyan, y en el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo será de un (1) día. Asimismo, en los expedientes de apelación, las partes pueden presentar alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación” (énfasis agregado).

b) Problemática

Existen casos en los que dada la complejidad del asunto controvertido, la sesión del expediente puede demorar tras la realización del informe oral, por lo que las partes se ven en la necesidad de presentar alegatos adicionales antes de la resolución del expediente. No obstante, en otros casos se aprecia que la presentación de dichos escritos solo tiene finalidad dilatoria, lo que demora el despacho de expedientes. De otro lado, existen casos en los que no se lleva a cabo informe oral, por ejemplo, porque no fue solicitado por ninguna de las partes, supuesto en los que podrían presentarse alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución, lo que no es eficiente.

c) Propuesta

A efecto de optimizar la gestión de los procedimientos y mejorar la eficiencia en su resolución, es necesario fijar un límite que al mismo tiempo sea razonable a efecto de la defensa de los intereses y derechos de los administrados.

Con tal fin se propone que luego de vencidos los tres (3) días o un (1) día para presentar alegatos por escrito después de la diligencia de informe oral (según sea el caso), los escritos presentados con posterioridad solamente serán evaluados si habiendo transcurrido veinte (20) días hábiles desde que se llevó a cabo el informe oral, no se ha emitido la resolución correspondiente.

De exceder el plazo de veinte (20) días o en los expedientes de apelación en los que no se ha llevado a cabo informe oral, se considerarán para resolver los alegatos escritos presentados hasta los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación.

Posteriormente, el segundo párrafo del citado artículo 150 fue modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1523, publicado el 18 de febrero de 2022, cuyo texto es el actualmente vigente. Conforme a lo señalado en la Exposición de Motivos del citado decreto legislativo, dicha modificación tuvo el siguiente fundamento:

C. Propuesta

...

xi. Modificar el segundo párrafo del artículo 150 del Código Tributario a fin de señalar expresamente que el informe oral puede realizarse, de forma remota haciendo uso de tecnologías digitales o de forma presencial, conforme a lo que se disponga mediante el acuerdo de sala plena respectivo.

Ello con el objeto de habilitar a que por acuerdo de sala plena se pueda regular, en situaciones normales, la realización de informes orales en ambas modalidades.

Asimismo, y en concordancia con lo anteriormente mencionado, se incluye una disposición complementaria final en la que se señala que la forma en la que se viene realizando los informes orales ante el Tribunal Fiscal, a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto legislativo, se mantiene en tanto el acuerdo de sala plena con el que ella se aprobó no sea modificado por la adopción de otro.

En cuanto a la normatividad aplicable para presentar alegatos y pruebas, encontramos en la página web del Tribunal Fiscal que en la Resolución n.º 15640-9-2012 el Tribunal Fiscal, al pronunciarse sobre una apelación vinculada a la aplicación de la sanción de cierre temporal de establecimiento tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, precisa lo siguiente:

Que respecto a que la Administración no le otorgó el plazo de cinco (5) días para presentar alegatos y pruebas de acuerdo con lo establecido por la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que la sanción de cierre temporal de su establecimiento está afectada de nulidad, cabe indicar que el acta probatoria constituye un medio de prueba en la que se sustenta la Administración para detectar la comisión de la infracción y emitir la resolución de cierre, la cual una vez notificada al contribuyente, puede ser impugnada por este, iniciando así un procedimiento contencioso mediante un recurso de reclamación, en el que puede ejercer su derecho a ofrecer y actuar pruebas que considere conveniente, conforme con el procedimiento contencioso establecido por el Código Tributario, norma aplicable al caso de autos y no la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como lo hizo la recurrente al reclamar la resolución de cierre y luego apelar contra la resolución de intendencia que resolvió su reclamación, por lo que carece de sustento la nulidad invocada por la recurrente.

Asimismo, resulta importante que los alegatos presentados por las partes se encuentren debidamente acreditados, tal como lo señala el Tribunal Fiscal en el texto de la Resolución n.º 02965-10-2020, que a continuación se transcribe:

Que en cuanto a lo alegado por el recurrente en el sentido que no correspondía que el dinero depositado en su Cuenta Sueldo fuese embargado o retenido, salvo que existiese una orden judicial; cabe señalar que aquel no ha demostrado con algún medio probatorio ni se aprecia de autos que los pagos solicitados en devolución hayan sido efectuados como consecuencia de algún embargo trabado en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva, por lo que al carecer de sustento dicho alegato no resulta pertinente considerarlo.

De otro lado, respecto de la potestad del Tribunal Fiscal para declarar la nulidad del procedimiento, encontramos que en la Resolución n.º 01909-3-2020 el tribunal señaló que:

Se declara la nulidad de los valores y de la apelada. Se indica que el plazo de fiscalización de un año establecido en el artículo 62-A del Código Tributario culminó el 20 de mayo de 2016, en tal sentido, los Requerimientos notificados con posterioridad a la citada fecha, esto es, cuando la Administración ya no se encontraba facultada a requerir a la recurrente información y/o documentación adicional, sobre la base de cuyos resultados se han emitido los valores materia de impugnación, son nulos así como sus resultados, en virtud del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario; en consecuencia, se declaró la nulidad de los valores, así como de la apelada en el extremo del reparo por presunción de ventas omitidas por diferencia de inventarios.

De igual manera, en el texto de la Resolución n.º 05072-3-2021 se aprecia que el Tribunal Fiscal se pronuncia por la nulidad de la resolución apelada y, dado que cuenta con los elementos suficientes, procede a emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, como se aprecia a continuación:

Que en tal sentido, toda vez que en la apelada la Administración modificó el fundamento del reparo, incorporando nuevos elementos que no fueron considerados en la Resolución de Determinación n.º y como consecuencia de ello, incrementó el importe del reparo de S/ 857 401,00 a S/ 2 727 636,00 lo que no se ajusta a lo dispuesto en el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar nula la apelada en dicho extremo y en aplicación del artículo 150 del citado código, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto al contarse con los elementos suficientes para ello, de acuerdo con el artículo 150 del Código Tributario.

A propósito de las solicitudes de nulidad que los contribuyentes plantean ante el Tribunal Fiscal, resulta interesante el razonamiento que dicho colegiado efectuó a una solicitud de nulidad planteada por la recurrente contra la Resolución de Intendencia que resolvió la reclamación interpuesta, así como respecto de las resoluciones de determinación y multa por supuestamente contravenir el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios impugnados oportunamente, y la encauzó como una pretensión de revocatoria de acto administrativo, como se aprecia del texto de la Resolución n.º 04709-3-2021 que transcribimos a continuación:

Que de los argumentos expuestos por la recurrente, se advierte que la supuesta contravención del principio de no ejecutoriedad del acto administrativo tributario impugnado oportunamente no corresponde ser analizado bajo los supuestos de una causal de nulidad, ya que la línea argumentativa en este extremo revela su discrepancia con la apelada en torno al razonamiento realizado por la Administración, la cual postula a partir de su interpretación del numeral 216.1 del artículo 216 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y de los artículos 115 y 119 del Código Tributario, esto es, que la interposición de un recurso impugnatorio suspende la ejecutoriedad de cualquier acto administrativo tributario.

...

Que estando a que la institución de la revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico, que en doctrina se conoce como error in iudicando o error en el juzgar; mientras que la nulidad obedece a una sanción de invalidación que la ley impone contra un acto, privándolo de sus efectos jurídicos por haberse apartado de los requisitos o formas que la ley señala para la eficacia del mismo, no corresponde analizar lo alegado por la recurrente bajo las consideraciones de una pretensión de nulidad, sino que, conforme al principio de informalismo antes referido, corresponde a este

Tribunal encausar el planteamiento de la recurrente como una pretensión de revocatoria de la apelada en este extremo, por lo que amerita un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

En cuanto a la solicitud de uso de la palabra por las partes, tal como lo señala el propio artículo 150 del Código Tributario, existen situaciones en las cuales dicha solicitud no puede concederse, como se aprecia del texto de la Resolución n.º 08740-5-2014, en la que el Tribunal Fiscal manifiesta lo siguiente:

Que en virtud de lo expuesto, correspondía que la Administración hubiese requerido a la recurrente que acreditase que quien impugnaba en su nombre, tenía capacidad para hacerlo, no obstante, sin tener en cuenta ello, elevó a este Tribunal la apelación presentada, incumpliendo con lo establecido en el artículo 146º del Código Tributario, esto es, notificar a aquella a fin que subsanase el requisito de admisibilidad incumplido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º del mismo código, resulta nulo el concesorio de la apelación.

Que al haberse declarado la nulidad del concesorio de la apelación, no corresponde otorgar el uso de la palabra en virtud a lo dispuesto en [sic] artículo 150º del Código Tributario.

De igual manera, en el texto de la Resolución n.º 01470-A-2014, el Tribunal Fiscal manifiesta lo siguiente:

Que este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones n.º 17553-A-2013, 03935-1-2005, 00711-1-2004, entre otras, que el Código Tributario no ha previsto la facultad del interesado de considerar desestimada su petición (lo que en doctrina se denomina "silencio negativo") ante el vencimiento del plazo para que la Administración emita una resolución en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, conforme se desprende de lo establecido por el artículo 156º del código anteriormente citado;

Que en tal sentido, no resulta admisible la apelación formulada por la recurrente, por lo que corresponde declarar nulo el concesorio dictado por la Aduana;

...

Que siendo nulo el concesorio de la apelación presentada, no corresponde conceder el uso de la palabra solicitado por la recurrente, de conformidad con el artículo 150º del citado Código Tributario.

Similar pronunciamiento ocurre tratándose de apelaciones de puro derecho que no califican como tales, como podemos apreciar en el texto de la Resolución n.º 20619-1-2012, en la que el Tribunal Fiscal considera que

finalmente cabe anotar que si bien la recurrente solicitó el 7 de setiembre de 2012 el uso de la palabra al amparo del artículo 150º del Código Tributario, de acuerdo con la citada norma, el Tribunal Fiscal no concederá el uso de la palabra cuando considere que las apelaciones de puro derecho presentadas no califican como tales; en ese sentido, no corresponde conceder el uso de la palabra solicitado.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Internacional; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

- Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. (2019, 13 de febrero). Ciudad de Panamá. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/tax/capsula/2019/Codigo%20de%20Procedimiento%20Tributario.pdf>
- Decreto Legislativo n.º 1263. (2016, 10 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1169512>
- Decreto Legislativo n.º 1311. (2016, 30 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1171037>
- Decreto Legislativo n.º 1421. (2018, 13 de setiembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1216106>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/10/EXP-DL-1263.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1311. (s.f.). [https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/dl_1315_\(1\).pdf](https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/dl_1315_(1).pdf)
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1421. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1421.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1523. (s.f.). https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2021/Constitucion/files/dl/dl_1523_compressed.pdf
- Ley General Tributaria, Ley 58/2003. (2003, 17 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria&modo=2
- Ruiz de Castilla, F. (2021). Derecho tributario peruano–Principios y fundamentos (Vol. 1). Palestra Editores.
- Tribunal Constitucional. (2015, 14 de mayo). Expediente n.º 295-2012-PHC/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00295-2012-HC.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2022, 22 de noviembre). Expediente n.º 03525-2021-PA/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00295-2012-HC.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2012, 19 de setiembre). Resolución n.º 15640-9-2012. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/9/2012_9_15640.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012, 10 de diciembre). Resolución n.º 20619-1-2012. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_1_20619.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014, 30 de enero). Resolución n.º 01470-A-2014. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_01470.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014, 18 de julio). Resolución n.º 08740-5-2014. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/5/2014_5_08740.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 21 de febrero). Sumilla de la Resolución n.º 01909-3-2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020001909>
- Tribunal Fiscal. (2020, 10 de julio). Resolución n.º 02965-10-2020. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/10/2020_10_02965.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 2 de junio). Resolución n.º 04709-3-2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_04709.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 11 de junio). Resolución n.º 05072-3-2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_05072.pdf
- Villalobos, S. (2019). Comentario a los artículos 146, 147, 148 y 150 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1350-1355 y 1357-1358). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.

Artículo 151

APELACIÓN DE PURO DERECHO

Podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Tratándose de una apelación de puro derecho contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer esta ante el Tribunal Fiscal será de diez (10) días hábiles.

El Tribunal para conocer de la apelación, previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho. En caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación.

El recurso de apelación a que se contrae este artículo deberá ser presentado ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el Artículo 146 y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

El presente artículo regula la posibilidad, no la obligación, de interponer este recurso excepcional de instancia única cuando la materia impugnada sea de puro derecho, en cuyo caso ya no se requiere interponer recurso de reclamación como instancia previa para posteriormente plantear el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, sino que en este supuesto el medio impugnatorio es directamente resuelto por el Tribunal Fiscal. A dicho efecto los plazos para interponer este recurso son de 20 días hábiles por regla general y de 10 días hábiles en caso de que la apelación de puro derecho se dirija contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento

u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan. Es importante precisar que si bien el recurso de apelación se presenta ante el órgano recurrido, este solo debe verificar que dicho recurso cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 146 del Código Tributario y que no exista reclamación en trámite sobre la misma materia, puesto que solo el Tribunal Fiscal tiene la competencia para calificar la apelación interpuesta como de puro derecho, por lo que en caso de que no califique como tal, remitirá los actuados a la Administración Tributaria para que se le otorgue el trámite de recurso de reclamación.

Es importante precisar que en la apelación de puro derecho no existe la posibilidad de ofrecer o actuar medios probatorios, dado que la controversia versa únicamente sobre la correcta aplicación normativa.

Respecto de los recursos impugnatorios de instancia única, encontramos que la legislación tributaria comparada también contempla este tipo de recursos. Encontramos un ejemplo en España, donde se establece que el Tribunal Económico-Administrativo conocerá:

En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, por los órganos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en la letra anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente o, en su caso, ante el órgano económico administrativo de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo. (numeral 1 del artículo 229 de la Ley General Tributaria)

De igual manera, el artículo 346 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá establece que los contribuyentes pueden optar por interponer el recurso de apelación directamente al Pleno del Tribunal Administrativo Tributario antes de interponer el recurso de reconsideración, dentro de los 15 días hábiles siguientes de la notificación de la resolución objeto de impugnación. Es importante resaltar que en el caso de Panamá no se exige como requisito para acceder directamente a la apelación que la impugnación sea de puro derecho como en el caso peruano.

En cuanto a la apelación de puro derecho establecida en el artículo 151 del Código tributario, Sarmiento (2022) comenta que es el recurso que se interpone contra los actos de la Administración Tributaria que afectan al deudor tributario, pero

cuya controversia se basa solo en asuntos de mera aplicación de normas, sin que existan hechos que probar, y aclara que es posible interponer la apelación de puro derecho fuera de los plazos establecidos, considerando la remisión al artículo 146 por parte del último párrafo del artículo 151 y que ofrece la posibilidad de la apelación extemporánea (p. 528).

Por su parte, Ruiz de Castilla (2021), citando a la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8619-7-2009, señala que cuando un contribuyente pretende impugnar una Resolución de Determinación y/o una Resolución de Multa que le ha sido notificada por la Administración Tributaria sin discutir los hechos, sino tomando en cuenta cuestiones que son solamente de puro derecho, tiene dos alternativas: la primera consiste en presentar una reclamación ante la Administración Tributaria, dentro del plazo de 20 días hábiles de notificadas las resoluciones que desea impugnar, de conformidad con lo establecido por el artículo 137 del Código Tributario. La segunda es que puede apelar, dentro del plazo de 20 días hábiles de notificadas las resoluciones que desea impugnar, sin necesidad de haber interpuesto una reclamación previa, de acuerdo con lo establecido por el artículo 151 del Código Tributario (p. 459).

De igual manera, Mejía (2019) opina que en el artículo 151 del Código Tributario se regula un recurso de excepción que tiene particularidades respecto de lo regulado en los artículos 143 y siguientes del Código Tributario, dado que solo se discute la aplicación del derecho y no los hechos, y permite dejar de lado el recurso de reclamación y pasar directamente a la apelación, motivo por el cual es requisito de admisibilidad que no exista reclamación en trámite sobre la misma materia, ya que la apelación de puro derecho implica la renuncia a la instancia de reclamación. Asimismo, en cuanto a los plazos, señala que también existen diferencias con la apelación regular, ya que el plazo general es de 20 días hábiles, a diferencia de la apelación regulada en el artículo 146 que es de 15 días hábiles, precisando que la razón de ser de dicha diferencia estriba en los actos a los cuales va dirigido, que son los detallados en el artículo 135, buscando con ello equiparar el plazo de reclamación con el de la apelación de puro derecho para que el interesado pueda decidir qué recurso interponer en caso de que se dé la posibilidad de interponer ambos (pp. 1359-1360).

Para Huamaní (2019), en este tipo de apelación la controversia debe tratarse sobre cuestiones de puro derecho, esto es, cuestiones referidas al régimen legal aplicable, la jerarquía de las normas o a divergencias en la interpretación legal; en buena cuenta, sobre la interpretación del sentido y los alcances de las normas tributarias; sin que haya controversia sobre los hechos y los instrumentos vinculados, con los que se entiende se encuentran de acuerdo la Administración y el impugnante. Así, no existen hechos que probar ni documentos ajenos a las cuestiones de derecho que analizar (pp. 2489-2490).

Según Cachay (2018), la Administración Tributaria no está facultada para calificar si el recurso interpuesto constituye o no una apelación de puro derecho, por lo que su actuación se limita a verificar si el apelante cumplió con los requisitos del artículo 146 del Código Tributario, que no exista otra reclamación en trámite sobre la misma materia, y, de ser el caso, conceder la alzada del recurso interpuesto al Tribunal Fiscal o emitir una resolución declarándolo inadmisibile en caso de que no reúna los requisitos antes citados (p. 418).

Por su parte, Bravo (2012) señala sobre este artículo que cuando la materia controvertida es de puro derecho, el Código Tributario faculta al sujeto pasivo a optar entre presentar un recurso de reclamación o uno de apelación, alternativa que se justifica en que por la circunstancia de que no hay hechos que probar, resulta razonable otorgar al perjudicado con la actuación fiscal la potestad de optar por someter la controversia directamente al Tribunal Fiscal (p. 977).

En clara alusión al segundo párrafo del artículo 151 del Código Tributario, Arancibia (2012) comenta que en él se incorpora una propuesta que tiene la finalidad de establecer plazos cortos para la tramitación de apelaciones de puro derecho contra las resoluciones sobre comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimientos (p. 470).

En la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal existen diversas resoluciones vinculadas con la apelación de puro derecho. Por ejemplo, encontramos que la Resolución n.º 04208-A-2020 se pronuncia sobre si la Ley n.º 28211 que crea el impuesto a la venta de arroz pilado contradice al Protocolo Modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano aprobado por la Resolución Legislativa n.º 23254, como se aprecia a continuación:

Se declara infundada la apelación de puro derecho contra la resolución que declaró improcedente las solicitudes de devolución por pago indebido o en exceso por concepto del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, pues este concepto creado mediante Ley n.º 28211 es uno de carácter interno y por tanto su creación y aplicación a las importaciones de arroz pilado no contradice el Protocolo Modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano aprobado por Resolución Legislativa n.º 23254, ya que este tratado señala expresamente en el numeral 9 de su artículo VIII que los gravámenes que fija el Arancel Común previsto en él son únicos y no podrán establecerse otra clase de gravámenes aplicables a la importación, excepto los pagos correspondientes a la tasa por servicios prestados y los impuestos internos establecidos por la legislación de cada país.

En otras circunstancias, el Tribunal Fiscal también se inhibió de conocer una apelación de puro derecho, como ocurrió en la Resolución n.º 04443-2-2020:

Se resuelve inhibirse del conocimiento del escrito presentado, por cuanto este Tribunal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 101º del Código Tributario, carece de competencia para emitir pronunciamiento acerca del recurso de apelación de puro derecho interpuesto contra la resolución que declaró improcedente la solicitud de libre disposición de fondos de la cuenta de detracciones presentada por la recurrente, por tratarse de un asunto no tributario. Se remiten los actuados a la administración a fin de que otorgue el trámite correspondiente, de acuerdo con lo establecido por el numeral 93.1º del artículo 93º del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Asimismo, conforme lo señala el artículo comentado, es el Tribunal Fiscal quien tiene la competencia para calificar si la apelación interpuesta califica o no como de puro derecho, tal como se aprecia en las Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09919-11-2021:

Se remiten los actuados a la Administración, toda vez que el recurso presentado como apelación de puro derecho contra la orden de pago girada por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de junio de 2021 no califica como tal, al no estar referido exclusivamente a argumentos relacionados con la interpretación o aplicación de la ley sino que por el contrario existen hechos que probar.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 10755-2-2021, tal como se consigna en la sumilla de dicha resolución publicada en la web del Tribunal Fiscal:

Se remiten los actuados al verificarse que el recurso de apelación formulado contra las órdenes de pago emitidas por el Impuesto General a las Ventas, Impuesto Temporal a los Activos Netos y Aportaciones al Régimen

Contributivo de la Seguridad Social en Salud de agosto de 2021, no califica como de puro derecho, al no estar referido a argumentos relacionados con la interpretación o aplicación de la ley, sino que resulta necesario determinar si se han producido las condiciones a que se refiere el artículo 6 del Código Tributario, lo que implica una actividad probatoria; por lo que corresponde remitir los actuados a la Administración para que otorgue a tal recurso el trámite de reclamación y se notifique a la recurrente, de acuerdo con lo establecido por el artículo 151 del Código Tributario. Con un voto discrepante en el sentido que la apelación sí califica como de puro derecho. Asimismo, para que resulte aplicable el artículo 6 del Código Tributario se requiere que exista concurrencia con otros acreedores y los activos de la empresa deudora no alcancen para cubrir los pasivos existentes, lo cual solo puede ser determinado en un proceso de liquidación o reestructuración de una empresa, un proceso judicial donde diversos acreedores concurren simultáneamente hacer valer sus pretensiones o cuando diversas medidas cautelares trabadas en distintos procedimientos administrativos y/o procesos judiciales por diversos acreedores afectan las mismas sumas de dinero o bienes; situaciones que no han sido alegadas, ni acreditadas en autos, por lo que corresponde declarar infundada la apelación de puro derecho presentada.

En otras resoluciones, el Tribunal Fiscal confirma la inadmisibilidad de la apelación de puro derecho, debido a que el recurso incumple algún requisito formal, como por ejemplo en la Resolución n.º 11527-4-2021, en la que indica lo siguiente:

Se confirma la resolución que declaró inadmisibile la reclamación formulada contra órdenes de pago emitidas de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, al no haber el recurrente cumplido con presentar escrito fundamentado, ni el comprobante de pago de las deudas reclamadas, pese a haber sido requerido para tal efecto.

En otros casos, el Tribunal Fiscal declaró la nulidad del concesorio de la apelación interpuesta por acciones u omisiones de parte de la Administración Tributaria, tal como se señala en la Resolución n.º 06232-11-2021:

Se declara nulo el concesorio de la apelación presentada, ya que la Administración remitió a esta instancia la apelación de puro derecho interpuesta contra una resolución de intendencia, sin haber informado si ha verificado la inexistencia de reclamación en trámite contra dicha resolución.

En igual sentido se manifestó el Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 02145-7-2021 del 3 de marzo de 2021:

Se declara nula la resolución apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de determinación girada por Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Parques y Jardines del año 2019, por un predio, toda vez que con la interposición del recurso de apelación de puro derecho contra la citada resolución de determinación, la Administración únicamente debió verificar los requisitos de admisibilidad para elevar los actuados a este Tribunal, y no emitir pronunciamiento al respecto. Se remiten los actuados a la Administración pues el escrito presentado no constituye una apelación de puro al existir hechos que verificar y documentación que analizar y actuar, referidos a las diligencias realizadas en el procedimiento de fiscalización, debiendo la Administración, previa verificación de los requisitos de admisibilidad, darle el trámite de reclamación y notifique al interesado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 151º del Código Tributario.

Por otro lado, existen casos en los que la resolución de la Sala del Tribunal Fiscal no es compartida por la totalidad de sus integrantes. En dicho caso, si bien prima la

opinión mayoritaria¹, se deja constancia del voto discrepante², como se aprecia en la Resolución n.º 10756–2–2021:

Que habida cuenta que la recurrente presentó apelación de puro derecho, invocando la aplicación del artículo 24º de la Constitución y el artículo 6º del Código Tributario, a fin de impedir el cobro por parte de la Administración Tributaria de las deudas tributarias contenidas en las Órdenes de Pago n. y n. emitidas por el Impuesto General a las Ventas, Impuesto Temporal a los Activos Netos, Aportaciones al régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto de 2021, y priorizar el pago de las remuneraciones y beneficios sociales de sus trabajadores, sin alegar la existencia de una concurrencia de acreedores, solo corresponde determinar si, pese a calificar como una empresa en marcha, resulta aplicable, a efecto de no cumplir con sus obligaciones tributarias, el artículo 6º del Código Tributario, alegándose en forma genérica la existencia de deudas con sus trabajadores, por lo que la apelación sí califica como de puro derecho.

...

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que no atender a la verdadera naturaleza de la impugnación presentada por la recurrente, sometiendo a prueba aspectos no cuestionados por ambas partes, implica una vulneración a su derecho de defensa, previsto por el numeral 14 del artículo 139º de la Constitución Política del Perú, ya que se le niega, en esencia, presentar una apelación sin debatir hecho que probar como lo hace el voto en mayoría, al someter a prueba hechos que claramente no contraviene.

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios–Volumen II (pp. 967–991). Instituto Pacífico.
- Cachay, J. (2018). Código tributario–Casos prácticos y consultas frecuentes. Gaceta Jurídica.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Huamani, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Ley General Tributaria, Ley 58/2003. (2003, 17 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacon_Tributaria&modo=2
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código Tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2) (pp. 1346–1349, 1356, 1359, 1362–1365 y 1369–1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). Derecho tributario peruano–Principios y fundamentos (Vol. 1). Palestra Editores.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso

¹ Según el artículo 101 del Código Tributario, para adoptar resoluciones se requiere de 2 votos conformes de los 3 vocales, salvo en las materias de menor complejidad, que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales.

² En este caso, el voto discrepante fue del vocal Velásquez López Raygada.

- contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
- Tribunal Fiscal. (2020, 24 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 04208–A–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020004208>
 - Tribunal Fiscal. (2020, 2 de setiembre). Resolución n.º 04443–2–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020004443>
 - Tribunal Fiscal. (2021, 3 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 02145–7–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021002145>
 - Tribunal Fiscal. (2021, 16 de julio). Sumilla de la Resolución n.º 06232–11–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021006232>
 - Tribunal Fiscal. (2021, 12 de noviembre). Sumilla de la Resolución n.º 09919–11–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021009919>
 - Tribunal Fiscal. (2021a, 3 de diciembre). Resolución n.º 10755–2–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/2/2021_2_10755.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2021b, 3 de diciembre). Resolución n.º 10756–2–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/2/2021_2_10756.pdf
 - Tribunal Fiscal. (2021, 28 de diciembre). Sumilla de la Resolución n.º 11527–4–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021011527>

Artículo 152

APELACIÓN CONTRA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE LAS RECLAMACIONES DE CIERRE, COMISO O INTERNAMIENTO

Las resoluciones que resuelvan las reclamaciones contra aquellas que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, podrán ser apeladas ante el Tribunal Fiscal dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a los de su notificación.

El recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano recurrido quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con el plazo establecido en el párrafo anterior.

El apelante deberá ofrecer y actuar las pruebas que juzgue conveniente, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de interposición del recurso.

El Tribunal Fiscal deberá resolver la apelación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles contados a partir del día siguiente de la recepción del expediente remitido por la Administración Tributaria. La resolución del Tribunal Fiscal puede ser impugnada mediante demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial.

 **Walter Martín** Noriega Meléndez

Comentario

En la medida que las sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos están vinculadas a la comisión de infracciones relativamente frecuentes

en que incurrir los contribuyentes¹, su aplicación debe ser oportuna a efectos de lograr el fin disuasorio que persiguen dichas sanciones. De esta manera en el artículo 152 del TUO del Código Tributario se regula un procedimiento de apelación especial exclusivamente para la impugnación de este tipo de infracciones con plazos muy breves tanto para presentar la apelación, el ofrecimiento y actuación de medios probatorios, así como para emitir la resolución que resuelve el recurso interpuesto.

Con la aparición de los actuales avances tecnológicos, incluyendo el uso de la inteligencia artificial, sería razonable esperar que en un futuro cercano este tipo de recursos contra sanciones por infracciones tributarias se resuelva de manera mucho más ágil por parte del Tribunal Fiscal, aunque ello implique romper algunos paradigmas.

Por su parte, Sarmiento (2022) señala que el artículo 152 se trata de un procedimiento especial de apelación en el que se determina un breve plazo de interposición de la apelación de 5 días posteriores a la notificación respectiva, en el que no es posible interponer extemporáneamente los recursos contra las resoluciones que resuelven las reclamaciones de cierre, comiso e internamiento, por lo que en estos casos el plazo para interponer la apelación es también el plazo de caducidad que produce el efecto de la inadmisibilidad del recurso. Agrega que en este procedimiento especial el plazo para ofrecer y actuar pruebas es de solo 5 días hábiles, a diferencia de los 30 del procedimiento regular, y que el plazo para su resolución es de 20 días hábiles, lo cual busca minimizar la intención del deudor tributario de dilatar la sanción de cierre (pp. 530 y 531).

Bravo (2014) considera que cuando la apelación se interpone contra resoluciones que resuelven reclamaciones sobre sanciones de internamiento temporal, comiso y cierre de local, dada la inminencia y gravedad de la materia controvertida, los plazos para interponer la apelación y el prescrito para su resolución son más cortos.

En igual sentido, al comentar este artículo, Arancibia (2012) señala que teniendo en consideración que las medidas de comiso y cierre podrían causar un mayor perjuicio económico a los contribuyentes, la norma dispone que la atención de sus procesos impugnatorios sea más rápida y que inclusive el plazo para presentar medios impugnatorios adicionales se reduce a cinco días hábiles (p. 473).

Por su parte, Carbajal (2019) manifiesta una opinión crítica respecto del artículo 152 del Código Tributario puesto que considera que este artículo crea un procedimiento contencioso especial, distinto al ordinario regulado en el artículo 145 y los siguientes, con lo cual se duplican innecesariamente procedimientos que tienen el mismo propósito. Agrega que el citado artículo vulnera la igualdad procesal al establecer plazos totalmente irrazonables en dos procedimientos que persiguen el mismo fin dado que se regulan plazos diminutos para el contribuyente sin tener en consideración que muchas veces se le atribuye una infracción en un lugar distinto a su domicilio fiscal (p. 1361).

Al analizar la evolución normativa de este artículo, Huamaní (2019) nos recuerda que hasta el 31 de diciembre de 1998 las resoluciones que establecían sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes solo eran apelables, en atención a su urgencia, dadas sus particulares características, la finalidad perseguida con la sanción y su gravedad, pero que luego de las sustituciones de los artículos 135 y 152 del Código Tributario por la Ley n.º 27038 se mantuvo el esquema de plazos breves para su impugnación y resolución, estableciéndose que dichas sanciones sean reclamables y que las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones sean apelables ante el Tribunal Fiscal (pp. 2498–2499).

¹ Por ejemplo, la infracción de "no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos", contemplada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

Por otro lado, entre los diversos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal vinculados al artículo comentado encontramos la Resolución n.º 07106-8-2019, que se pronuncia revocando la actuación de la Administración sobre la sanción de cierre de establecimiento, conforme se aprecia de la sumilla de dicha resolución publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de intendencia que dispuso el cierre de establecimiento por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174º del Código Tributario, al corroborarse que la Administración consignó un tipo legal distinto para acreditar el supuesto de hecho infractor, por lo que la infracción no se encuentra debidamente sustentada. Se deja sin efecto dicha resolución de intendencia que dispuso la mencionada sanción.

Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07599-2-2015 se pronuncia sobre una multa emitida en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento, como se aprecia en la sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de multa, girada en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, toda vez que al no haberse podido ejecutar la sanción de cierre en el establecimiento al encontrarse cerrado el local de la recurrente, la Administración procedió conforme a ley a sustituir dicha sanción por una multa.

En otros casos, vemos que el Tribunal Fiscal se pronunció declarando nula la multa emitida por la Administración Tributaria en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento, como en la Resolución n.º 10700-4-2014, cuya sumilla se transcribe a continuación:

Se revoca la apelada que declara la inadmisibilidad de la apelación en aplicación del principio de economía procesal, y se declaran nulas la resolución de multa emitida en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento, y la resolución que resuelve la reclamación, al haberse emitido prescindiendo del procedimiento legal establecido, porque la dirección en la que se pretendía ejecutar el cierre es una distinta a la que corresponde al establecimiento intervenido.

En otros pronunciamientos, encontramos que el Tribunal Fiscal confirma la aplicación de la sanción de comiso de bienes debido a que el documento con el que se remitió los bienes no reunía los requisitos para ser considerado como guía de remisión, como ocurre con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00703-2-2018, cuya sumilla señala lo siguiente:

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia que dispuso la sanción de comiso de bienes por la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174º del Código Tributario, dado que de la revisión del Documento presentada por la recurrente se aprecia que pese a que consignaba que el bien trasladado fue Cemento Portland Tipo Inkax 42.5 kg. Y que la unidad de medida era Bls., no detalló la cantidad, lo que debió hacer de acuerdo con lo establecido en el acápite 1.12 del inciso 19.2 del numeral 19 del artículo 19º del Reglamento de Comprobantes de pago, en tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente remitió los bienes con un documento que no reunían los requisitos para ser considerado como Guía de Remisión - Remitente, por lo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174º del Código Tributario.

En relación con el hecho de que no puede impugnarse extemporáneamente las resoluciones que resuelven las reclamaciones contra las sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, encontramos a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 00433-2-2004, cuya sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal se transcribe a continuación:

Se confirma la resolución apelada al concluirse que se encuentra arreglada a ley la declaración de inadmisibilidad de la apelación formulada fuera del plazo de 5 días hábiles previsto por el artículo 152º del Código Tributario, respecto de una resolución emitida en un procedimiento contra una sanción de comiso de bienes, precisándose que la inadmisibilidad no es susceptible de ser subsanada con el pago de la multa impuesta a efecto de obtener la devolución de los bienes comisados, multa que tiene una naturaleza distinta. Asimismo se declara que la resolución constituye precedente de observancia obligatoria en tanto establece el siguiente criterio: "Resultan inadmisibles los recursos de reclamación y apelación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo de cinco (5) días hábiles a que se refiere el último párrafo del artículo 137º y el primer párrafo del artículo 152º del Código Tributario, respectivamente, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisados, establecida por el artículo 184º del Código Tributario".

En igual sentido, encontramos que la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3129-2-2017 confirma la inadmisibilidad del recurso de apelación al no acreditarse el pago o afianzamiento de la deuda impugnada, conforme se aprecia en la sumilla publicada de dicha resolución:

Se confirma la apelada que declaró inadmisile el recurso de apelación presentada de modo extemporáneo contra la resolución que declaró inadmisile el reclamo contra la multa girada en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento, por cuanto no se acreditó el pago o afianzamiento de la deuda impugnada pese a haberse requerido mediante notificación debidamente diligenciada.

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios-Volumen II (pp. 967-991). Instituto Pacífico.
- Carbajal, C. (2019). Comentario al artículo 152 del código tributario. En D. Yacolca (Dir.), Código tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1361-1362). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario-Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429-536). Instituto Pacífico.
- Tribunal Fiscal. (2004, 28 de enero). Sumilla de la Resolución n.º 00433-2-2004. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2004000433>

- Tribunal Fiscal. (2014, 5 de setiembre). Sumilla de la Resolución n.º 10700-4-2014. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2014010700>
- Tribunal Fiscal. (2015, 5 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 07599-2-2015. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2015007599>
- Tribunal Fiscal. (2017, 7 de abril). Sumilla de la Resolución n.º 3129-2-2017. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2017003129>
- Tribunal Fiscal. (2018, 26 de enero). Sumilla de la Resolución n.º 00703-2-2018. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2018000703>
- Tribunal Fiscal. (2019, 7 de agosto). Sumilla de la Resolución n.º 07106-8-2019. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2019007106>

Artículo 153

SOLICITUD DE CORRECCIÓN, AMPLIACIÓN O ACLARACIÓN

Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal Fiscal, de oficio, podrá corregir errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución, o hacerlo a solicitud de parte, la cual deberá ser formulada por única vez por la Administración Tributaria o por el deudor tributario dentro del plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución.

En tales casos, el Tribunal resuelve dentro del quinto día hábil de presentada la solicitud, no computándose, dentro del mismo, el que se haya otorgado a la Administración Tributaria para que dé respuesta a cualquier requerimiento de información o el plazo que se otorgue al deudor tributario para que se afilie a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, en caso de estar obligado a ello conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas. La presentación de solicitudes al amparo del presente artículo no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Por medio de estas solicitudes no procede alterar el contenido sustancial de la resolución.

Contra las resoluciones que resuelven estas solicitudes, no cabe la presentación de una solicitud de corrección, ampliación o aclaración.

Las solicitudes que incumpliesen lo dispuesto en este artículo no serán admitidas a trámite.

Comentario

En el artículo 153 del Código Tributario se establece la facultad que asiste al contribuyente como a la Administración Tributaria para solicitar al Tribunal Fiscal que corrija, amplie o aclare la resolución emitida, en caso de que detecten la existencia de omisiones, errores materiales o aspectos poco claros en la misma. De igual manera, el propio Tribunal Fiscal está facultado para efectuar dichas correcciones de oficio.

Debe tenerse en consideración que la presentación de la solicitud de corrección, ampliación o aclaración de fallo debe efectuarse por única vez y dentro el plazo máximo de 10 días hábiles desde que se notificó la resolución respecto de la cual se presente dicha solicitud, entendiéndose dicho plazo como uno de caducidad. No obstante, dicho plazo no resulta aplicable cuando la corrección, ampliación o aclaración se efectúa de oficio por parte del Tribunal Fiscal.

Una vez presentada la solicitud, el Tribunal Fiscal debe emitir pronunciamiento en el plazo máximo de 5 días hábiles de presentada, sin incluir dentro de dicho plazo al que se otorgue a la Administración Tributaria para responder a requerimientos de información o al otorgado al contribuyente para que se afilie a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal. Es importante precisar que contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe presentar una nueva solicitud de corrección, ampliación o aclaración. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la presentación de dicha solicitud no interrumpe la ejecución de los actos o las resoluciones de la Administración Tributaria.

Resulta una práctica común que los contribuyentes presenten solicitudes de corrección, ampliación o aclaración de fallo buscando que el Tribunal Fiscal modifique su pronunciamiento inicial, como si se tratase de la presentación de un nuevo recurso impugnatorio, a cuyo efecto adjuntan nuevos medios probatorios y sustento adicional que fundamenta su pedido. Sin embargo, debe tenerse en consideración que la propia norma establece que contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe interponer ningún recurso en la vía administrativa, y que con la presentación de estas solicitudes no se puede modificar el contenido sustancial de la resolución emitida en segunda y última instancia, por lo que si el contribuyente no se encuentra conforme con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, correspondería más bien que interponga una demanda contencioso-administrativa en la vía judicial, aplicando lo establecido en el artículo 157 y siguientes del Código Tributario y el Texto Único Ordenado de la Ley n.º 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo n.º 011-2019-JUS.

En la legislación comparada encontramos que de modo similar a lo señalado en el artículo 153 del Código Tributario, en la legislación tributaria panameña se establece que la resolución que emita el Tribunal Administrativo Tributario agota la vía gubernativa, salvo en el proceso ejecutivo de cobro coactivo, en el que se ejerce como única instancia, y que no cabe recurso alguno contra ella en la vía administrativa, con excepción de la solicitud de corrección de errores materiales o numéricos, ampliación de fallo sobre puntos omitidos o aclaración de fallo de algún concepto dudoso de la resolución. Agrega que el Tribunal Administrativo Tributario podrá proceder de oficio en tales casos (artículos 355 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá).

De igual manera, el CIAT precisa que la resolución que emita el Tribunal Administrativo agota la vía administrativa y que no cabe recurso alguno contra ella en la vía administrativa, con excepción de la solicitud de corrección de errores materiales o numéricos, ampliación de fallo sobre puntos omitidos o aclaración de fallo de algún concepto dudoso de la resolución, en cuyo caso el Tribunal Administrativo puede proceder de oficio (numeral 1 del artículo 200 del Modelo de Código Tributario del CIAT).

Respecto de lo señalado por el artículo 153 del Código Tributario, cuando precisa que “contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa”, Salas (2021) señala que

el agotamiento de la vía administrativa significa haber transitado y concluido todo el procedimiento administrativo previsto para resolver los conflictos que se presenten entre los administrados y la Administración. Técnicamente, el agotamiento de la vía administrativa consiste en que el afectado por la actuación de la Administración inicie, participe en el procedimiento establecido, interponga los medios impugnatorios habilitados y obtenga decisión de última instancia en sede administrativa. (p. 47)

Al comentar el 153 del Código Tributario, Sarmiento (2022) manifiesta que cualquiera de las partes puede solicitar la corrección de errores materiales o numéricos, la ampliación del fallo sobre puntos omitidos en su resolución o la aclaración de algún concepto dudoso de la resolución, y que el Tribunal Fiscal no puede, en ningún caso, alterar el contenido sustancial de la resolución. Agrega que se toma el concepto de aclaración y corrección de los artículos 406 y 407 del Código Civil y precisa que este mecanismo no puede ser utilizado por el deudor tributario con otras finalidades como conseguir un pronunciamiento en sentido diferente al ya resuelto, es decir, modificar el fallo. Finalmente, señala que contra las resoluciones que resuelven estas solicitudes, no cabe la interposición de una nueva solicitud de corrección, ampliación o aclaración, con el fin de evitar dilaciones innecesarias y convertirse en un mecanismo de prórroga indefinida del procedimiento (pp. 531–532).

Por su parte, Huamaní (2019) señala que a partir de la resolución del Tribunal Fiscal no cabe recurso ni medio impugnativo alguno en la vía administrativa. Sin embargo, como contra cualquier resolución administrativa que cause estado, contra la resolución del Tribunal Fiscal cabe la interposición de demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial. Asimismo, el autor considera que presentada una solicitud de corrección, ampliación o aclaración cabe la posibilidad de una eventual corrección por parte del Tribunal Fiscal de aquellos errores materiales (de transcripción, mecanográficos, de redacción, etc.) o numéricos existentes en la resolución, mas no de errores de derecho, toda vez que mediante dichas correcciones el tribunal no puede alterar lo sustantivo de la resolución puesto que no tiene cómo ni por qué resolver o pronunciarse nuevamente sobre el fondo del asunto. De esta manera, si existen errores graves, que no correspondan a la calificación de errores materiales o numéricos (por ejemplo, errores de derecho), y que involucren incluso eventuales nulidades, estos no podrán ser corregidos por esta vía (ni de oficio ni a pedido de parte) y se deberá recurrir a la vía pertinente, es decir, a la demanda contencioso-administrativa (pp. 2504–2508).

Por su parte, Mejía (2019) indica que es posible que las resoluciones del Tribunal Fiscal tengan algunas deficiencias como incurrir en errores materiales o numéricos, omitir pronunciarse sobre algún punto controvertido, o que en ellas exista algún concepto dudoso, en cuyo caso, de oficio o a solicitud de parte, el Tribunal Fiscal podrá corregir, ampliar o aclarar su resolución, sin que ello implique emitir un nuevo pronunciamiento sobre lo ya decidido. Agrega que si la solicitud es presentada de manera extemporánea (luego de los 10 días hábiles de notificada la resolución) será rechazada, pero si el error es evidente o la omisión es clamorosa, el Tribunal Fiscal puede hacer suya la información y, de oficio, corregir, ampliar o aclarar la resolución. Asimismo, precisa que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, mediante la solicitud de corrección, ampliación o aclaración no procede que en esta vía se varíen los criterios adoptados, se modifique el fallo o se emita nuevo pronunciamiento sobre los asuntos y/o argumentos analizados en su oportunidad, por lo que las solicitudes que tengan dicho objeto serán declaradas improcedentes (pp. 1362–1363).

Al comentar este artículo, Bravo (2014) señala que “más que una solicitud, entendemos que la corrección, ampliación o aclaración es un remedio procedimental que debe ser atendido por el Tribunal Fiscal, quien luego de analizarlo, deberá emitir una Resolución motivada sobre el aspecto que el apelante alega” (p. 982).

En relación con el artículo 153 del Código Tributario, Arancibia (2012) considera que las observaciones formuladas al organismo acotador, de oficio o a solicitud de parte, sobre errores materiales incurridos al resolver en última instancia administrativa, deben ser corregidos por el Tribunal Fiscal, como por ejemplo cuando considera como año fiscal de la acotación impugnada un ejercicio distinto al real. También afirma que el propio tribunal declara que procede la ampliación de resolución solicitada cuando a dicho recurso se acompaña pruebas relativas a pagos o créditos no considerados al momento de determinarse la deuda tributaria acotada, a fin de que se determine la deuda real por la que se deba continuar la cobranza coactiva, agregando que en esta vía no puede solicitarse la variación del fallo respecto de la posición del Tribunal Fiscal sobre determinados aspectos impugnados (p. 475).

En cuanto a la evolución normativa del artículo 153 del Código Tributario, encontramos que su texto fue sustituido el 31 de diciembre de 1998 por el siguiente:

Artículo 153.- SOLICITUD DE CORRECCIÓN O AMPLIACIÓN

Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal podrá corregir errores materiales o numéricos o ampliar su fallo sobre puntos omitidos de oficio o a solicitud de parte, formulada por la Administración Tributaria o por el deudor tributario, dentro del término de cinco (5) días hábiles computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación certificada de la resolución al deudor tributario.

En tales casos, el Tribunal resolverá sin más trámite, dentro del quinto día hábil de presentada la solicitud. (artículo 46 de la Ley n.º 27038)

Posteriormente, el 5 de febrero de 2004, el artículo 153 del Código Tributario fue sustituido por el texto que se presenta a continuación:

Artículo 153.- SOLICITUD DE CORRECCIÓN. AMPLIACIÓN O ACLARACIÓN

Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal podrá corregir errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución, de oficio o a solicitud de parte, formulada por la Administración Tributaria o por el deudor tributario, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución. (artículo 74 del Decreto Legislativo n.º 953)

En tales casos, el Tribunal resolverá sin más trámite, dentro del quinto día hábil de presentada la solicitud.

Por medio de estas solicitudes no procede alterar el contenido sustancial de la resolución.

El 15 de marzo de 2007 se substituyó nuevamente el texto del artículo 153 del Código Tributario por el siguiente:

Artículo 153.- SOLICITUD DE CORRECCIÓN. AMPLIACIÓN O ACLARACIÓN

Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal Fiscal, de oficio, podrá corregir

errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución, o hacerlo a solicitud de parte, la cual deberá ser formulada por única vez por la Administración Tributaria o por el deudor tributario dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución.

En tales casos, el Tribunal resolverá dentro del quinto día hábil de presentada la solicitud, no computándose, dentro del mismo, el que se haya otorgado a la Administración Tributaria para que dé respuesta a cualquier requerimiento de información. Su presentación no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Por medio de estas solicitudes no procede alterar el contenido sustancial de la resolución.

Contra las resoluciones que resuelven estas solicitudes, no cabe la presentación de una solicitud de corrección, ampliación o aclaración.

Las solicitudes que incumpliesen lo dispuesto en este artículo no serán admitidas a trámite. (artículo 38 del Decreto Legislativo n.º 981)

A su vez, mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1123, publicado el 23 de julio de 2012, se modificó el texto del primer párrafo del artículo 153 por el texto que actualmente presenta, a fin de ampliar a 10 días hábiles el plazo de presentación de la solicitud de corrección, ampliación o aclaración, tal como se señala en la exposición de motivos de dicha norma, que se transcribe a continuación:

Problemática

De la citada norma se advierte que el plazo para presentar las solicitudes de corrección, ampliación y/o aclaración de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, es reducido.

En efecto, tratándose de la SUNAT, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal que resuelven los recursos de apelación interpuestos por los contribuyentes son notificados a la Administración Tributaria en su domicilio procesal, y para el caso de la SUNAT dicho domicilio recae en la Procuraduría ad hoc, área encargada de la defensa legal de la institución.

En consecuencia, una vez recibida la resolución del Tribunal Fiscal, en la Procuraduría, los expedientes y sus resultados son evaluados y luego de ello remitidos a las áreas encargadas de los recursos impugnatorios de cada dependencia.

Ahora bien, con el incremento a 11 Salas Especializadas en el Tribunal Fiscal, la resolución de expedientes de apelación se ha incrementado, lo que ha tenido como consecuencia la reducción de la capacidad operativa de la Procuraduría para revisar cada uno de los expedientes por cada dependencia.

Si a ello se suma el hecho que las áreas de reclamos de cada dependencia, deben verificar con posterioridad la información contenida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, a fin de constatar, entre otros, si la misma se pronunció sobre todos los actos impugnados, si los valores consignados corresponden a los actos impugnados, si la resolución señala claramente la acción que debe efectuar la Administración, el plazo de cinco días hábiles previsto en el artículo 153° del Código Tributario resulta insuficiente para realizar una adecuada evaluación de los aspectos mencionados.

Asimismo, bajo la norma vigente, se podría generar que ante la caducidad del plazo de cinco días hábiles, los contribuyentes no presenten su solicitud, incrementándose así la posibilidad de nuevas controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente, por lo que se requiere establecer un plazo razonable a fin que los contribuyentes puedan solicitar la corrección, ampliación y/o corrección de los pronunciamientos obtenidos y prevenir nuevos procedimientos.

Finalmente, el segundo párrafo del artículo 153 del Código Tributario también resultó modificado por el texto que actualmente presenta, en virtud de lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1528, publicado el 3 de marzo de 2022. La problemática y propuesta de modificación que generó dicho cambio normativo se aprecia en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528, que se detalla a continuación:

b) Problemática

No obstante que la afiliación a la notificación por medio electrónico constituye una obligación, en el caso ello sea incumplido, el Código Tributario no prevé que el plazo que se otorgue para subsanar no será computado dentro del plazo para resolver, pese a que dicho requerimiento de subsanación se emite por causa del propio contribuyente o Administración Tributaria (según sea el caso), debiéndose considerar que los plazos para resolver en estos casos son sumarios.

...

c) Propuesta

En relación con la subsanación del requisito consistente en la afiliación a la notificación por medio electrónico, se propone modificar el segundo párrafo del artículo 153 y el tercer párrafo del artículo 155, con la finalidad de establecer que el plazo que se otorgue para subsanar el incumplimiento no sea computado dentro del plazo para resolver. Asimismo, esta propuesta guarda relación con la disposición complementaria que establece que, de no cumplirse con la obligación requerida, se procederá a notificar mediante publicación en la página web del Tribunal Fiscal.

De otro lado, entre los diversos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal vinculados a solicitudes de corrección, ampliación o aclaración de resoluciones, encontramos la Resolución n.º 04317-1-2021, del 18 de mayo de 2021, en la que se declara fundada en parte dicha solicitud conforme a la sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal:

Se declarara fundada la solicitud de ampliación presentada por la recurrente en el extremo referido al argumento presentado en un escrito de alegatos relativo al motivo por el que no se incluyó en el análisis las adiciones que introdujo en su cálculo de la renta neta del ejercicio 2009, señalándose que dichos aspectos no fueron alegados en la reclamación, no pudiendo en esta instancia discutirse estos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario, que señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación, situación que no se presenta en autos, por lo que no cabe emitir pronunciamiento al respecto. Se declara infundada en lo demás que contiene.

En la Resolución n.º 03774-5-2021, el Tribunal Fiscal declaró infundada la solicitud de corrección, ampliación o aclaración interpuesta por pretender modificar el

pronunciamiento emitido por dicho colegiado, según se aprecia de la sumilla de la citada resolución:

Se declara infundada la solicitud de ampliación y/o aclaración de resolución presentada al no existir punto a ser ampliado o aclarado, e improcedente en cuanto se pretende la modificación del pronunciamiento emitido en la resolución, dado que de acuerdo con el artículo 153 del Código Tributario y reiteradas resoluciones de este Tribunal, como las Resoluciones n.º 08885-3-2010 y 12233-9-2011, el procedimiento de corrección, ampliación o aclaración de resoluciones del Tribunal Fiscal está reservado para la corrección de errores materiales o numéricos, la ampliación de puntos omitidos o la aclaración de conceptos dudosos, no procediendo que en dicha vía este Tribunal cambie el criterio emitido, modifique el fallo, ni que emita un nuevo pronunciamiento sobre un asunto controvertido analizado en su oportunidad.

De igual manera, vemos que en la Resolución n.º 02217-Q-2015 el Tribunal Fiscal declaró infundada la solicitud de ampliación presentada al considerar que no existe punto alguno que deba ser ampliado, como se aprecia de la sumilla de dicha resolución:

Se declara infundada la solicitud de ampliación presentada en tanto no existe punto omitido que deba ser ampliado. Se declara improcedente en lo referido a la revisión de la RTF n.º 01906-Q-2015.

Por otro lado, encontramos que en la sumilla de la Resolución n.º 00179-A-2017, publicada en la página web del Tribunal Fiscal, dicho colegiado declaró improcedente la solicitud de ampliación y aclaración de fallo presentada, a causa de lo siguiente:

Se declara Improcedente la solicitud de ampliación y aclaración de fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08925-A-2016, pues la recurrente pretende a través de esta vía modificar el fallo, lo cual no está permitido conforme a lo previsto en el artículo 153º del Código Tributario.

De igual manera, en la Resolución n.º 01761-8-2015 el Tribunal Fiscal declaró improcedente la solicitud de ampliación presentada, como se aprecia a continuación:

Se declara improcedente la solicitud de ampliación, aclaración y/o corrección de anterior resolución de este Tribunal, estando a que lo pretendido es cuestionar el fallo y los criterios que lo fundamentan, siendo la demanda contencioso administrativa la vía para ello, declarándose asimismo infundado lo solicitado en tanto que no se aprecia aspecto de la resolución que corregir, ampliar o aclarar.

Referencias

- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios-Volumen II (pp. 967-991). Instituto Pacífico.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Internacional; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

- Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. (2019, 13 de febrero). Ciudad de Panamá. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/tax/capsula/2019/Codigo%20de%20Procedimiento%20Tributario.pdf>
- Decreto Legislativo n.º 953. (2004, 5 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H858825>
- Decreto Legislativo n.º 981. (2007, 15 marzo). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H939484>
- Decreto Legislativo n.º 1123. (2012, 23 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1059900>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528. (s.f.). <https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2021/Constitucion/files/dl/dl-1528-2022-of.pdf>
- Huamaní, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Ley n.º 27038, Ley que modifica Decreto Legislativo n.º 816–Código Tributario, y Normas Conexas. (1998, 31 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H782594>
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código Tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2) (pp. 1346–1349, 1356, 1359, 1362–1365 y 1369–1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Salas, P. (2021). Proceso contencioso tributario. Análisis y práctica desde el enfoque de plena jurisdicción. Gaceta Jurídica.
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
- Tribunal Fiscal. (2015, 18 de febrero). Resolución n.º 01761–8–2015. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2015001761>
- Tribunal Fiscal. (2015, 22 de junio). Resolución n.º 02217–Q–2015. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2015Q02217>
- Tribunal Fiscal. (2017, 6 de enero). Resolución n.º 00179–A–2017. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2017000179>
- Tribunal Fiscal. (2021, 29 de abril). Resolución n.º 03774–5–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021003774>
- Tribunal Fiscal. (2021, 18 de mayo). Resolución n.º 04317–1–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021004317>

Artículo 154

JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores-Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

Comentario

El artículo 154 del Código Tributario establece cuatro aspectos de fondo y forma que deberán cumplir las resoluciones del Tribunal Fiscal para que se les considere como de observancia obligatoria. El primero es que la resolución emitida interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias. El segundo supuesto ocurre cuando en la resolución emitida el Tribunal Fiscal aplique la norma de mayor jerarquía conforme a lo dispuesto por el artículo 102 del Código Tributario. El tercer supuesto es que la resolución se emita en virtud de un criterio recurrente de las salas especializadas, de la Oficina de Atención de Quejas o de las emitidas por los resolutores–secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia. Finalmente, el cuarto aspecto consiste en que la resolución que se emite contiene el criterio que debe prevalecer cuando existan casos nuevos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, luego de ser sometido a debate en Sala Plena por el presidente del Tribunal Fiscal. Por otro lado, existen dos supuestos de forma. El primero es que en dichas resoluciones se señala de modo expreso que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria y el segundo, que se disponga su publicación en el diario oficial El Peruano.

Es importante precisar que si bien las resoluciones que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria resultan de ineludible cumplimiento para los órganos de la Administración Tributaria ello no involucra a los contribuyentes, quienes pueden o no aplicar dicho criterio. Este último supuesto implicaría obviamente discutir dicho pronunciamiento en la vía judicial mediante la interposición de una demanda contencioso–administrativa en contra de la resolución del Tribunal Fiscal emitida como de observancia obligatoria. No obstante, esta posibilidad se encuentra vetada legalmente para la Administración Tributaria, puesto que aun cuando eventualmente no esté de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal en una resolución de observancia obligatoria, no podrá interponer demanda contencioso–administrativa en contra de dicha resolución por disposición expresa del último párrafo del artículo 154 del Código Tributario.

Al respecto, Mejía (2019) comenta que

en el último párrafo la norma en comentario señala que en los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso–administrativa, con lo que se limita la posibilidad que tiene la Administración Tributaria de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 157 del TUO del Código Tributario. (p. 1365)

Pese a lo señalado, encontramos que el Poder Judicial es de opinión contraria, dado que en la Sentencia de Casación n.º 11880–2018 LIMA, publicada el 30 de setiembre de 2022, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema considera que la Administración Tributaria sí tiene legitimad activa para impugnar resoluciones que constituyen precedente de observancia obligatoria, como se aprecia en el fundamento 3.5 de la citada sentencia:

3.5 En el presente caso, al dar lectura a la sentencia de vista objeto de impugnación, puede advertirse que para desestimar la pretensión impugnatoria contenida en la demanda, la Sala Superior ha expresado en esencia que la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08780–5–2016 —impugnada vía proceso contencioso administrativo— contiene criterio que constituye precedente vinculante de observancia obligatoria, y que este tipo de resoluciones no pueden ser impugnadas por la prohibición del artículo 154 del Texto Único del Código Tributario, por lo cual, conforme al artículo

427 del Código Procesal Civil, al ser el petitorio no posible jurídicamente, corresponde la declaración de improcedencia. Es decir, el colegiado superior considera que al tratarse de una resolución que constituye precedente de observancia obligatoria en instancia administrativa, no puede ser impugnada mediante acción contencioso administrativa por parte de la administración tributaria. Se advierte claramente que la parte central de este proceso está referida a si en vía judicial —concretamente mediante un proceso contencioso administrativo— se puede ejercer control por parte del Poder Judicial respecto a una resolución administrativa que tendría carácter de jurisprudencia con carácter obligatorio, como una resolución materia de cuestionamiento. La entidad recurrente, en la página 4 de su recurso de casación, sostiene que tiene legitimidad para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal, conforme a lo señalado de la siguiente manera: ... esta Entidad tiene legitimidad para obrar activa, dado que el literal c) permite de modo excepcional que la administración tributaria pueda impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal a pesar que sean jurisprudencia de observancia obligatoria como en el presente caso, se incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley n.° 27444. ... Este supremo colegiado considera que desconocer este derecho invocado por la entidad recurrente podría afectar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y al derecho que tienen las partes de poder obtener del Poder Judicial una respuesta razonada conforme a la ley y a la constitución. Conforme se advierte de la demanda incoada por la entidad recurrente, se aprecia que es parte de sus fundamentos jurídicos el señalado en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú. Corresponde destacar que el dispositivo constitucional invocado por la entidad recurrente señala lo siguiente: ARTÍCULO 148.- Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa. Asimismo, la Ley n.° 27584-Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo señala: Artículo 1.- Finalidad La acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Para los efectos de esta Ley, la acción contencioso-administrativa se denominará proceso contencioso administrativo. Significa entonces que el Poder Judicial sí tiene facultad de hacer un control jurídico sobre las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo para la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Bernalles Ballesteros, cuando en La constitución de 1993: análisis comparado, comenta el artículo 148, señala: ... la acción contenciosa administrativa tiene por finalidad recurrida ante el Poder Judicial a fin de que se revise la adecuación al sistema jurídico de las decisiones administrativas que versan sobre los derechos subjetivos de las personas en este sentido es garantía de la constitucionalidad y legalidad de la actuación de la administración pública frente a los administrados. Tan es así que el Tribunal Constitucional⁷, con relación a este aspecto, ha señalado que: 4. ... [e]l Tribunal Constitucional opina lo siguiente: en primer lugar, cuando la Constitución dispone, en su artículo 148°, que las resoluciones administrativas que causan estado son impugnables mediante la acción contencioso-administrativa, la norma suprema no hace distinción entre resoluciones administrativas del gobierno central, de los gobiernos regionales y de los gobiernos locales. Dicha norma se refiere al conjunto de la Administración Pública. De otro lado, el hecho de que los actos administrativos sean revisables por el Poder Judicial no afecta la validez de las decisiones de las decisiones de la administración municipal. Por tanto, conforme al artículo 148° de la Constitución, las resoluciones administrativas derivadas de los actos de administración y los procedimientos administrativos, dentro de los cuales está el procedimiento coactivo, son susceptibles de revisión judicial. El tránsito del Estado legal

de derecho al Estado constitucional de derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una norma jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto. Admitir la tesis de la primera y de la segunda instancia en el sentido de que las resoluciones o acuerdos jurisprudenciales del Tribunal Fiscal no pueden ser cuestionados en vía contenciosa, sería desconocer el artículo 148 de la Constitución Política del Estado y que el sistema jerárquico normativo peruano comienza con la Constitución escrita y se irradia hacia varios tipos de normas de menor jerarquía, entre las cuales se encuentran las citadas por las instancias judiciales para sustentar aparentemente su fallo. De acuerdo a lo advertido, se concluye que el sustento de las instancias, en el sentido de que las resoluciones administrativas que constituyen precedentes administrativos vinculantes de observancia obligatoria no pueden ser impugnadas por la prohibición del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es aparente porque no se sustenta en el orden jurídico de un Estado constitucional de derecho.

En la legislación comparada encontramos que en España se determina que la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales, a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y al resto de la Administración Tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su pleno vinculará a las salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente (numeral 8 del artículo 239 de la Ley General Tributaria).

Comentando el artículo 154 del Código Tributario, Sarmiento (2022) nos menciona que guarda concordancia directa con el numeral 1 del artículo VI de la LPAG el tratamiento de los precedentes administrativos de observancia obligatoria en el campo tributario dado por el artículo 154 del Código Tributario, según el cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, y mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal por vía reglamentaria o por ley. El autor indica que, de presentarse un proyecto de resolución con fallo contradictorio a otro ya emitido, el Tribunal deberá someter este aspecto a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal, las cuales, junto con las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial. Finalmente, señala que la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa contra las resoluciones que establezcan jurisprudencia de observancia obligatoria (pp. 535-536).

Para Huamaní (2019), el artículo 154 del Código Tributario ha dispuesto que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, así como para los vocales del Tribunal Fiscal, las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas de acuerdo con lo establecido por los artículos 102, 154 y, eventualmente, el artículo 170. Agrega que las demás

resoluciones del Tribunal Fiscal, máxima instancia o grado administrativo en nuestro país, aunque no tienen el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, y por tanto pueden no ser consideradas en estricto como fuente de derecho tributario, habitualmente sirven como referenciales guías, o antecedentes, de actuación e interpretación para estos órganos administrativos, para el propio Tribunal Fiscal y para los deudores tributarios (p. 2516).

Por su parte, Mejía (2019) comenta este artículo señalando que no es suficiente para que exista una resolución de observancia obligatoria que 1) la resolución del Tribunal Fiscal interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributas; 2) que dicha resolución se emita en virtud del artículo 102, esto es, que el tribunal aplique la norma de mayor jerarquía o aplique el control de legalidad de las normas; 3) que se emitan resoluciones en virtud de un criterio recurrente tanto por parte de las salas especializadas como por los resolutores–secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia; y 4) que en Sala Plena, el tribunal decida qué criterio prevalece en caso de fallos contradictorios, sino que, además de verificarse dichos supuestos, para que la resolución que se emita se considere de observancia obligatoria se debe cumplir con los siguientes requisitos: a) que en la resolución emitida se señale que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, y b) que se disponga la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano (p. 1364).

No obstante, encontramos que Bravo (2014) sostiene una opinión distinta, puesto que considera que las resoluciones que encuadran en la calificación de jurisprudencia de observancia obligatoria son aquellas resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido y alcance de una norma tributaria, aun cuando no se mencione en ellas que son de observancia obligatoria, y que no sean publicadas en el diario oficial El Peruano (pp. 984–985).

En cuanto a la evolución normativa del artículo 154 del Código Tributario, encontramos que su texto fue sustituido el 31 de diciembre de 1998 por el siguiente texto:

Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa. (artículo 47 de la Ley n.º 27038)

Posteriormente, el 5 de julio de 2012 se modificó el primer párrafo del artículo 154 y se incluyó que también pueden constituir jurisprudencia de observancia obligatoria las resoluciones emitidas en virtud de un criterio recurrente de las salas especializadas, como se indica en el siguiente texto:

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1113)

El 16 de noviembre de 2014 se modificó nuevamente el primer párrafo del artículo 154 del Código Tributario, en el sentido de incorporar a las resoluciones emitidas por los resolutores-secretarios de Atención de Quejas como susceptibles de ser resoluciones de observancia obligatoria, y el texto quedó modificado de la siguiente manera:

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores-Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. (artículo 15 de la Ley n.º 30264)

Finalmente, mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1528, publicado el 3 de marzo de 2022, se modificó el primer párrafo del artículo 154 por el texto actualmente vigente, modificación que permite incluir a los criterios recurrentes vinculados a quejas como causales para emitir una resolución de observancia obligatoria, conforme a lo señalado en el inciso b del punto 6 de la Exposición de Motivos de dicho texto legal, cuyo texto se aprecia a continuación:

b) Problemática

Se aprecia de la citada norma que el Tribunal Fiscal puede emitir resoluciones de observancia obligatoria a partir de criterios recurrentes. No obstante, solamente se ha previsto que dichos criterios recurrentes provienen de resoluciones emitidas por Salas Especializadas.

Al respecto, las quejas vienen siendo resueltas por la Oficina de Atención de Quejas, emitiéndose criterios que si bien son recurrentes, no pueden ser considerados de observancia obligatoria, lo que impide una mayor difusión de aquellos mediante su publicación como tales, lo que además obliga a los administrados a seguir presentando quejas ante situaciones que cuentan con un criterio uniforme por parte del Tribunal Fiscal y que no es aplicado por la Administración Tributaria por no ser de observancia obligatoria pese a su reiterancia.

Entre las más recientes resoluciones de observancia obligatoria emitidas por el Tribunal Fiscal en el 2022 encontramos a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 07682-7-2022, publicada en el diario oficial El Peruano el 12 de noviembre de 2022, la cual estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

La apelación contra la resolución emitida respecto de una solicitud no contenciosa, será admitida vencido el plazo de quince (15) días hábiles

previsto en el artículo 146 del Código Tributario, siempre que se hubiera formulado dentro del plazo de seis (6) meses que dicha norma establece, toda vez que no existe monto a pagar.

Asimismo, encontramos a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 5516-A-2022, publicada en el diario oficial El Peruano el 2 de agosto de 2022, la cual determinó el criterio de observancia obligatoria que sigue a continuación:

El procedimiento de acogimiento a los beneficios del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano y/o la Ley n.º 27037, mediante el ingreso indirecto a la zona de tributación especial (numeración de la declaración en la Aduana de ingreso de la mercancía, y regularización en la Aduana de destino), requiere de la manifestación de voluntad expresa, correcta y completa del importador en la Aduana de ingreso, en los términos establecidos en las normas legales y reglamentarias pertinentes.

De igual manera está la Resolución n.º 1705-4-2022, publicada en el diario oficial El Peruano el 15 de marzo de 2022, la cual estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

El cómputo del término prescriptorio respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que son exigibles, conforme con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario.

Igualmente, encontramos a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 3162-7-2022, publicada en el diario oficial El Peruano el 14 de mayo de 2022, la cual estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

De la interpretación conjunta del artículo 55º de la Constitución Política del Perú de 1993, el artículo 27º de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados y la Norma II del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF, se puede concluir que la exoneración prevista por el Decreto Ley n.º 19654 es aplicable al Impuesto Predial en virtud del Artículo X del Acuerdo Celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú, el cual continúa vigente y prevalece respecto de la Ley de Tributación Municipal.

Asimismo, si bien la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo n.º 776, modificada por la Ley n.º 27616, dispone que únicamente se encuentran inafectos los predios de las entidades religiosas que no produzcan rentas, tratándose de predios de la Iglesia Católica, tal restricción no resulta aplicable, pues el Acuerdo celebrado por el Estado Peruano con la Santa Sede, al ser un tratado internacional, prima sobre la citada ley.

En cuanto al 2021, podemos citar a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 011538-1-2021, publicada en el diario oficial El Peruano el 20 de enero de 2022, la cual determinó el siguiente criterio de observancia obligatoria:

La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicada.

Asimismo, encontramos a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 06569-A-2021, publicada en el diario oficial El Peruano el 4 de agosto de 2021, la cual estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

En los procedimientos relacionados con una solicitud de devolución, cuando para ello se ha emitido un Informe de Determinación de Valor, este no constituye un acto reclamable por sí solo, sino que sirve de sustento para la resolución que resuelve la solicitud de devolución o de la resolución de determinación y/o de la liquidación de cobranza, según sea el caso.

Por otro lado, si bien todas las resoluciones de observancia obligatoria son de gran importancia, existen algunas que suscitan mayor interés o controversia que otras. Entre estas, desde nuestro particular punto de vista, citaremos a la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 05320-9-2021, publicada en el diario oficial El Peruano el 1 de julio de 2021, la cual dilucidó la naturaleza jurídica de la participación del asociado para efectos del impuesto a la renta, estableciendo el siguiente criterio de observancia obligatoria:

Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo n.º 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena n.º 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: "La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría".

Cabe precisar que este pronunciamiento suscitó diversas opiniones en contrario dado que dicha decisión implicaba que el asociante no podía deducir como gasto los montos pagados a los asociados¹. No obstante, la situación quedó zanjada definitivamente cuando el 26 de marzo de 2022 se publicó el Decreto Legislativo n.º 1541, cuyo artículo 5 modificó al artículo 24-A del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta incorporando el inciso i, según el cual se entiende por dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades a la participación del asociado de un contrato de asociación en participación, con lo cual se ratificó el criterio establecido en la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 05320-9-2021. Sobre este mismo tema, debe tenerse en consideración el Informe n.º 000046-2022-SUNAT/7T0000 del 17 de junio de 2022, el cual concluyó que

considerando lo previsto en la Resolución de Superintendencia n.º 042-2000/SUNAT, respecto de los rendimientos generados hasta el 31.12.2022 en el marco de un contrato de asociación en participación:

1. No corresponde considerar a los rendimientos obtenidos por el asociado como rentas empresariales, dado que los mismos califican como dividendos u otra forma de distribución de utilidades.
2. El pago de la participación del asociado por parte del asociante no constituye gasto deducible para el asociante para fines del impuesto a la renta.

Otra resolución de observancia obligatoria que citaremos y que en su momento generó controversia² fue la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 07308-2-2019, publicada en el diario oficial El Peruano el 24 de agosto de 2019, la que se pronunció respecto de las declaraciones rectificatorias presentadas por los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización y estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

¹ Al respecto, ver Ríos (2021).

² Al respecto, ver Vivar Rosales (2022).

Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Como se ha señalado, las resoluciones emitidas por el tribunal como jurisprudencia de observancia obligatoria deben ser cumplidas por los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal por vía reglamentaria o por ley. Sobre este punto, a modo de ejemplo citaremos a la Resolución n.º 01918-Q-2016, del 2 de junio de 2016, que estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo n.º 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 133-2013-EF.

En la práctica, este criterio impedía que los contribuyentes puedan acudir en queja ante el Tribunal Fiscal contra los vicios que pudieran detectarse en el procedimiento de fiscalización. No obstante, dicha interpretación fue dejada sin efecto el 31 de diciembre de 2016 con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1311, que incorporó el último párrafo del artículo 61 del Código Tributario, cuyo texto se reproduce a continuación:

En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155º. (artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 1311)

Referencias

- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios-Volumen II (pp. 967-991). Instituto Pacífico.
- Decreto Legislativo n.º 1113. (2012, 5 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1058731>
- Decreto Legislativo n.º 1311. (2016, 30 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1171037>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528. (s.f.). <https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2021/Constitucion/files/dl/dl-1528-2022-of.pdf>
- Huamán, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Ley General Tributaria, Ley 58/2003. (2003, 17 de diciembre). Madrid. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria&modo=2

- Ley n.º 27038, Ley que modifica Decreto Legislativo n.º 816–Código Tributario, y Normas Conexas. (1998, 31 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H782594>
- Ley n.º 30264, Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico. (2014, 16 de noviembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H115313>
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código Tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1346–1349, 1356, 1359, 1362–1365 y 1369–1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Ríos, J. L. (2021, 15 de junio). ¿La participación atribuida al asociado en los contratos de asociación en participación tiene naturaleza de dividendos para fines del Impuesto a la Renta?: Apuntes sobre la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 02398–11–2021. The Key. <https://thekeyperu.com/la-participacion-atribuida-al-asociado-en-los-contratos-de-asociacion-en-participacion-tiene-naturaleza-de-dividendos-para-fines-del-impuesto-a-la-renta-apuntes-sobre-la-resolucion-de-observar/>
- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
- Sentencia de Casación n.º 11880–2018 LIMA. (2022, 30 de setiembre). Lima. <https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>
- Tribunal Fiscal. (2016, 2 de junio). Resolución n.º 01918–Q–2016. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/Q/2016_Q_01918.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 24 de agosto). Resolución n.º 07308–2–2019. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/resolucion/2019_2_07308.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 1 de julio). Resolución n.º 05320–9–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_9_05320.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021, 4 de agosto). Resolución n.º 06569–A–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_A_06569.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022, 20 de enero). Resolución n.º 011538–1–2021. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_1_11538.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022, 15 de marzo). Resolución n.º 1705–4–2022. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/resolucion/2022_4_01705.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022, 14 de mayo). Resolución n.º 3162–7–2022. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/resolucion/2022_7_03162.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022, 2 de agosto). Resolución n.º 5516–A–2022. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/resolucion/2022_A_05516.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022, 12 de noviembre). Resolución n.º 07682–7–2022. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/resolucion/2022_7_07682.pdf
- Vivar Rosales, C. M. (2022). Informe jurídico sobre la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 07308–2–2019. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/23050>

Artículo 155

QUEJA

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria. Excepcionalmente, el plazo es de treinta (30) días hábiles en caso se emita pronunciamiento sobre la prescripción al resolverse la queja.

b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

No se computa dentro del plazo para resolver, aquel que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información o el plazo que se otorgue a este último para que se afilie a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, en caso de estar obligado a ello conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas.

Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja.

Comentario

Es importante mencionar que lo dispuesto en el presente artículo guarda estrecha relación con lo establecido por el literal h del artículo 92 del Código Tributario, donde se reconoce como un derecho de los administrados interponer queja por omisión, demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el citado código.

En cuanto a la queja se puede señalar que es un remedio procesal que busca corregir los actos o procedimientos llevados de forma contraria a lo dispuesto por las normas tributarias. Por tanto, la queja persigue reencauzar aquellos aspectos formales del procedimiento que infringen o violentan las normas tributarias, pero en modo alguno aspectos de fondo. Sin embargo, al parecer, la naturaleza jurídica de la queja es poco entendida por algunos contribuyentes, quienes la utilizan con el objeto de atacar aspectos de fondo, como por ejemplo que se extinga o disminuya su deuda tributaria, pese a que aun cuando se declare fundada la queja, la consecuencia de dicho pronunciamiento será que el procedimiento se vuelva a ejecutar correctamente, pero en ningún caso se disminuirá o eliminará la deuda tributaria objeto de cobro. Por tanto, a fin de evitar dilaciones innecesarias, si lo que el administrado realmente persigue es que se modifique o se deje sin efecto un acto administrativo tributario, no corresponde que se interponga una queja sino un recurso administrativo tributario que puede ser un recurso de reclamación o de apelación.

Sobre la naturaleza y finalidad de la queja, Huamaní (2019) nos indica que la queja es un remedio (o mecanismo correctivo) de naturaleza procesal mediante el cual no se discute aspectos de fondo sustanciales ni aspectos jurídicos que van a dilucidar el punto central de la contienda o controversia material, ni tampoco se impugnan actos administrativos para los que existen vías idóneas igualmente reguladas. Agrega que el artículo 155 del Código Tributario permite a los administrados reclamar, denunciar, cuestionar o contestar las actuaciones indebidas de la Administración y el Tribunal Fiscal, y los defectos del procedimiento o tramitación actuados o dictados, infringiendo, incumpliendo o contraviniendo lo dispuesto por el Código Tributario y la Ley General de Aduanas, su Reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera (pp. 2531–2532).

Respecto de la naturaleza de la queja, Noriega (2018) comenta que si bien algunos autores consideran a la queja como un recurso, él se adscribe a la tesis de que la queja no es un recurso sino más bien un remedio procesal que busca solucionar un procedimiento incorrectamente tramitado. Agrega que la queja no es el mecanismo adecuado para discutir aspectos de fondo tales como si resulta exigible o no la deuda tributaria o el monto por el cual se emitieron los valores sujetos a cobro, ya que en la queja se discuten aspectos puramente de procedimiento (pp. 222–223).

Sobre este mismo punto, Álvarez (2019) nos recuerda que con anterioridad al 2003 el Tribunal Fiscal consideraba a la queja como un recurso administrativo, pero que desde la aprobación del Acuerdo de Sala Plena n.º 2003–204 del 9 de diciembre de 2003, dicho colegiado precisó que la queja era un remedio procesal o procedimental que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración Tributaria, o cuando se contravengan las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco legal respectivo, pero que no constituye la vía para cuestionar los actos emitidos por aquella que son susceptibles de serlo a través del procedimiento contencioso tributario. Agrega que de igual manera el Tribunal Constitucional, en la sentencia emitida el 29 de enero de 2014 en el Expediente n.º 00005–PA–TC–Arequipa, señaló que la queja constituye

un medio de defensa que procede en los siguientes casos: a) contra actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que afecten de forma indebida al administrado; y b) contra las actuaciones que signifiquen la contravención de las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria. Asimismo, señala que la queja se configura como un remedio procesal cuyo objeto es que se respete la formalidad prevista para cada procedimiento, mediante la cual puede cuestionarse cualquier actuación de la Administración Tributaria en cualquier clase de procedimiento (p. 1366).

De igual manera, Bravo (2014) comenta que la queja no es un auténtico recurso, sino que se trata más bien de un remedio para corregir los defectos de tramitación que se producen en los procedimientos administrativos tributarios. Agrega que como regla general para que el “recurso” de queja no sea declarado improcedente o no se le otorgue el trámite de recurso, toda situación procesal que pueda ser objeto de impugnación no debe ser incluida en una queja (p. 985).

Por su parte, Arancibia (2012) señala que el recurso de queja es un medio por el cual el contribuyente, como participante del proceso, tiene derecho a impugnar los actos administrativos irregulares que provienen de la potestad discrecional de la autoridad tributaria, y que corresponde a la Administración Tributaria revisar y subsanar el vicio procesal indicando el cauce correcto que debe seguir el proceso (p. 479).

Como se ha señalado, la queja persigue corregir un procedimiento tramitado incorrectamente; por lo tanto, es posible que los administrados interpongan queja contra cualquiera de los procedimientos tributarios señalados en el artículo 112 del Código Tributario: 1) procedimiento de fiscalización, 2) procedimiento de cobranza coactiva, 3) procedimiento contencioso tributario y 4) procedimiento no contencioso.

De igual manera, respecto de la naturaleza de la queja, Basallo (2012) comenta que

la queja no ha sido concebida como un recurso, es decir, su regulación, tanto normativa, doctrinaria o jurisprudencial, no la califica como un medio impugnatorio a través del cual se va a revertir un acto administrativo en particular, sino que su naturaleza tiende más a ser un remedio procedimental frente a actuaciones indebidas o que se configuran fuera del procedimiento legal. (p. 571)

Asimismo, es importante precisar que la queja puede interponerse tanto respecto de procedimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria como del Tribunal Fiscal.

El artículo 155 del Código Tributario establece que las quejas contra los procedimientos ejecutados por la Administración Tributaria serán resueltas por la Oficina de Quejas del Tribunal Fiscal, lo cual resulta concordante con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 101 del Código Tributario, según el cual una de las atribuciones del Tribunal Fiscal es atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, así como las interpuestas de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su Reglamento y disposiciones administrativas en materia tributaria, y las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal, conforme al marco normativo aplicable, agregando que la atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

Asimismo, el citado artículo 155 dispone que las quejas en contra del Tribunal Fiscal deben ser resueltas por el ministro de Economía y Finanzas, a cuyo efecto deberá seguirse el procedimiento establecido por el Decreto Supremo n.º 136-2008-EF, que justamente regula el procedimiento de queja ante el ministro de Economía y Finanzas.

Respecto de este último punto, Ruiz de Castilla (2021) manifiesta que cuando el Tribunal Fiscal no resuelve la apelación dentro del plazo legal de 12 meses, sin que exista causa justificada para ello, el administrado se encuentra facultado para recurrir a la queja con el objeto de que el ministro de Economía y Finanzas ordene al Tribunal Fiscal la resolución de la controversia conforme a la parte final del artículo 144 del Código Tributario (p. 471).

En cuanto a las quejas contra el Tribunal Fiscal, Talledo (2021) comenta que

en los hechos las quejas interpuestas contra el Tribunal Fiscal por demora en la tramitación de las apelaciones, suelen ser declaradas infundadas en razón de que la demora en la resolución de las apelaciones encuentra justificación en la carga procesal que soporta ese órgano. (Capítulo 9/9.1)

De otro lado, la norma establece que los órganos resolutores (la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal y el ministro de Economía y Finanzas) deben resolver la queja dentro del plazo de 20 días hábiles. Sin embargo, en caso de que la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal también deba emitir pronunciamiento sobre la prescripción al resolver la queja, dicho plazo se amplía a 30 días hábiles. En los plazos antes descritos no debe incluirse al que se hubiera otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.

Al respecto, Talledo (2021) precisa que “si bien el art. 1155, inc. b) no señala expresamente que para el cómputo del plazo solo se tendrá en cuenta los días hábiles, así debe suceder en aplicación de la Norma XII del Título Preliminar” (Capítulo 9/9.1).

Es importante precisar que si bien existe un plazo legalmente establecido para que se resuelva la queja, la norma tributaria no establece un plazo específico para que los administrados interpongan queja contra un procedimiento administrativo tributario. En consecuencia, es posible interponer una queja en cualquier momento mientras el procedimiento se encuentre en trámite. Sin embargo, una vez culminado el procedimiento no cabe interponer queja alguna en su contra, toda vez que carecería de objeto reencauzar un procedimiento ya concluido. Un ejemplo lo encontramos en el último párrafo del artículo 61 del Código Tributario, en el cual se establece que en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155. De esta manera, una vez concluido el procedimiento de fiscalización (con la notificación de la resolución de determinación y/o de multa) o el procedimiento no contencioso (con la resolución que resuelve dicha solicitud), ya no es posible interponer recurso de queja contra dichos procedimientos.

Sobre este punto, Huamán (2022) comenta que “queda claro que a través de la queja se busca encauzar un procedimiento que aún se encuentra en trámite, es decir, que no ha culminado” (p. 891).

Otro aspecto para tener en cuenta es que no debe confundirse la queja tributaria contenida en el artículo 155 del Código Tributario con la queja funcional regulada por el artículo 169 de la LPAG, puesto que esta última no es resuelta por el Tribunal Fiscal o el ministro de Economía y Finanzas, sino por el superior jerárquico de la autoridad que tramita el procedimiento.

En cuanto a la evolución normativa del artículo 155 del Código Tributario, encontramos que en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF el texto fue el siguiente:

Artículo 155. – RECURSO DE QUEJA

El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; debiendo ser resuelto por:

- a) El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días, tratándose de recursos contra el Tribunal Fiscal.

Posteriormente, el 5 de julio de 2012 se modificó el artículo 155 del Código Tributario por el siguiente texto:

Artículo 155°. – QUEJA

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

- a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

No se computará dentro del plazo para resolver, aquel que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.

Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja. (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1113)

Con esta modificación se cambió la denominación del artículo 155 de “Recurso de Queja” por el de “Queja”, se precisó que la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal es competente para resolver las quejas, se incluyeron los demás supuestos para interponer queja contenidos en el artículo 101 del Código Tributario y se efectuaron precisiones en cuanto al plazo para resolver la queja, tal como se indica en la “problemática” del citado artículo que aparece en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1113, que se transcribe a continuación:

Problemática:

Considerando que el artículo 101° del Código Tributario establece las atribuciones del Tribunal Fiscal entre las que se señala que las quejas serán efectuadas por la Oficina de Atención de Quejas, resulta necesario adecuar el artículo 155° que establece que los entes resolutores de la queja a fin de incorporar en este como ente resolutor de quejas a la Oficina de Atención de Quejas.

Asimismo, el artículo 155° no contiene todos los supuestos ante los cuales se puede presentar una queja a que se refiere el numeral 5 del artículo 101°, por lo que se requiere incorporar en el primer párrafo del artículo 155° tales supuestos, a fin de que estos artículos guarden concordancia.

De otro lado, en relación al plazo para que resuelva el Tribunal Fiscal en el artículo 155° cabe señalar que en la mayoría de los casos el citado Tribunal requiere información o documentación adicional a la presentada por las partes para poder resolver debiendo requerirla tanto a la Administración Tributaria como al quejoso, como son la verificación de la existencia de la cobranza coactiva, las constancias de notificaciones, actos de suspensión o interrupción de prescripción, entre otros.

Tal información o documentación solicitada termina siendo entregada por la Administración Tributaria o el quejoso en plazos superiores al plazo que tiene el Tribunal para resolver, sobrepasando el plazo por causas externas al ente resolutor, toda vez que dichos plazos no se suspenden ante dichas diligencias.

De otro lado, es también frecuente que las partes presenten documentación y/o alegatos al Tribunal Fiscal con posterioridad a la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja, lo que genera dilaciones y demoras innecesarias en la resolución de las quejas por parte del Tribunal Fiscal más aún teniendo en cuenta los plazos sumarios para resolverlas.

Finalmente, mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1528, publicado el 3 de marzo de 2022, se modificaron el literal a del segundo párrafo y el tercer párrafo del artículo 155 por los textos actualmente vigentes a fin de diferenciar el cómputo del plazo para resolver la queja, del cómputo del plazo otorgado para afiliarse a la notificación electrónica, y además incluir un plazo adicional cuando debe pronunciarse por la prescripción alegada por el administrado, como se determina en la "Problemática" del citado artículo, que se detalla en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528, que se aprecia a continuación:

b. Problemática

No obstante que la afiliación a la notificación por medio electrónico constituye una obligación, en el caso ello sea incumplido, el Código Tributario no prevé que el plazo que se otorgue para subsanar no será computado dentro del plazo para resolver, pese a que dicho requerimiento de subsanación se emite por causa del propio contribuyente o Administración Tributaria (según sea el caso), debiéndose considerar que los plazos para resolver en estos casos son sumarios.

Por otro lado, se vienen presentando casos en los que corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja respecto de la prescripción alegada por el deudor tributario ante el Ejecutor Coactivo, lo que supone el análisis del cómputo del plazo de prescripción, así como de las causales de interrupción y suspensión, a fin de determinar si ha operado o no.

Por otro lado, y teniendo en consideración que la queja se interpone en contra de cualquiera de los procedimientos tributarios¹, encontramos como jurisprudencia vinculada a la Resolución n.º 02059-Q-2019, en la que el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre una queja planteada contra un procedimiento de cobranza coactiva:

Se declara fundada la queja, pues al no encontrarse acreditado en autos que el valor en cobranza haya sido válidamente notificado, la Administración debe concluir el procedimiento coactivo, levantar los embargos trabados respecto de dicha deuda y devolver el monto indebidamente retenido e imputado a esta de acuerdo con los criterios establecidos por este Tribunal en las Resoluciones n.º 10499-3-2008 y 08879-4-2009, en lo que resulten

¹ Conforme al artículo 112 del Código Tributario, los procedimientos tributarios son 1) procedimiento de fiscalización, 2) procedimiento de cobranza coactiva, 3) procedimiento contencioso-tributario y 4) procedimiento no contencioso.

aplicables, de ser el caso. Se emite pronunciamiento dado que la deuda por canon por el uso del espectro radioeléctrico tiene naturaleza tributaria al ser una tasa-derecho.

Otro pronunciamiento sobre una queja interpuesta contra el procedimiento de cobranza coactiva lo encontramos en la Resolución n.º 01526-Q-2021, en la que el Tribunal Fiscal se pronuncia señalando lo siguiente:

Se declara infundada la queja contra un procedimiento de cobranza coactiva, debido a que la deuda materia de cobranza resultaba exigible coactivamente de conformidad con lo previsto en el inciso c) del artículo 115 del Código Tributario; asimismo, se señala que si bien se encuentra en trámite la apelación contra la resolución que declaró inadmisibles la apelación interpuesta, ello no enerva el carácter exigible de la deuda materia de cobranza.

En la Resolución n.º 02117-Q-2014, el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre una queja contra la administración tributaria municipal por no entregar copias simples de los documentos que sustentaron la declaración jurada de inscripción presentada por un tercero, tal como se aprecia en la siguiente sumilla:

Se declara infundada la queja presentada al verificarse que de la revisión de la solicitud antes mencionada y de lo aseverado por la quejosa en su escrito de queja se aprecia que la misma solicita copias simples de la documentación que sustentó la declaración jurada presentada por un tercero, no obstante la quejosa actúa en nombre propio al solicitar la referidas copias sin tener poder suficiente para ello; debiendo indicarse que si bien afirma ser la hija del titular registral del predio en cuestión, para lo cual adjunta su partida de nacimiento, dicho documento no constituye un documento suficiente para actuar en representación de otra persona, de conformidad con lo establecido por el artículo 23º del Código Tributario; y en todo caso, cabe indicar que tampoco se ha acreditado la existencia de algún procedimiento administrativo en trámite en la que la quejosa sea titular o donde posea derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados, y que se encuentre vinculado a actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

Asimismo, en la Resolución n.º 03114-Q-2016, el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre una queja interpuesta contra el Ministerio de Transportes y Comunicaciones por seguir indebidamente un procedimiento de cobranza coactiva y por actuaciones que vulneran el procedimiento legalmente establecido de la siguiente manera:

Se declara fundada la queja presentada en el extremo que cuestiona un procedimiento de cobranza coactiva seguido respecto de una deuda por concepto del canon por uso del espectro radioeléctrico contenida en una resolución directoral, al verificarse que dicha deuda no es exigible coactivamente, debiendo la Administración dejar sin efecto el referido procedimiento coactivo, levantar las medidas cautelares trabadas, y aplicar los criterios recogidos en las Resoluciones n.º 10499-3-2008 y 08879-4-2009, de ser el caso. Se declara improcedente la queja en el extremo que solicita la prescripción de la deuda materia de cobranza mediante el procedimiento de cobranza coactiva cuestionado, dado que en la presente resolución se ha dispuesto la conclusión del citado procedimiento coactivo. Se declara improcedente la queja en el extremo que señala que ha interpuesto una solicitud de tercería de propiedad respecto de algunos de sus bienes en relación a los cuales la Administración ha trabado embargos, ya que la queja no es la vía para analizar aspectos de fondo como el expuesto

por el quejoso referido a la procedencia de su solicitud de intervención excluyente de propiedad, siendo que dicho aspecto corresponde ser analizado en el procedimiento de tercería de propiedad.

Existen casos en los que el Tribunal Fiscal se pronuncia respecto de quejas interpuestas contra la Administración Tributaria por no aceptar el pago del tributo, como se aprecia en la Resolución n.º 00747-Q-2017, que resolvió lo siguiente:

Se declara fundada la queja, pues se encuentra acreditada a través de una constatación policial la negativa de la Administración a aceptar el pago del impuesto y períodos que pretende efectuar la quejosa, debiendo la Administración recibir tal pago de conformidad con el artículo 37º del Código Tributario.

En otros casos, como en la Resolución n.º 01282-Q-2016, el Tribunal Fiscal, luego de analizar la queja contra el Seguro Social de Salud-EsSalud por seguir indebidamente un procedimiento de cobranza por concepto de reembolso de prestaciones asistenciales y/o económicas, resolvió inhibirse de su conocimiento, como se aprecia en la siguiente sumilla:

Se resuelve inhibirse del conocimiento de la queja presentada dado que la deuda por reembolso de prestaciones asistenciales o económicas brindadas no tiene naturaleza tributaria, al no provenir de una relación jurídica tributaria, por lo que este Tribunal carece de competencia para emitir pronunciamiento al respecto. Asimismo, de conformidad con el numeral 82.1 del artículo 82º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, el órgano administrativo que se estime incompetente para la tramitación o resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con conocimiento del administrado, por lo que procede remitir la queja presentada a EsSalud, a fin de que le otorgue el trámite correspondiente.

De igual manera, algunos pronunciamientos sobre quejas se han emitido como jurisprudencia de observancia obligatoria. Por ejemplo, en la Resolución n.º 017003-7-2010 el Tribunal Fiscal estableció el criterio que sigue a continuación:

Se declara infundada la queja presentada respecto a la cobranza coactiva iniciada. Se indica que se establece como jurisprudencia de observancia obligatoria el siguiente criterio: "No procede que el Tribunal Fiscal analice y se pronuncie sobre la autenticidad de las firmas consignadas en los cargos de notificación relacionados con actos emitidos por la Administración". "El Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre la fehaciencia de la diligencia de notificación, en tanto no exista resolución judicial firme o mandato judicial concediendo una medida cautelar que se pronuncie sobre la falsificación de la firma". En virtud del criterio expuesto, se establece que la resolución de multa materia de cobranza coactiva, fue notificada conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario, y por tanto constituye deuda exigible en los términos expuestos en el inciso a) del artículo 115º del Código Tributario, no habiendo el quejoso demostrado que exista resolución judicial firme o mandato judicial concediendo una medida cautelar que se pronuncie sobre la falsificación de la firma del notificador. Se declara improcedente la queja en cuanto a los asuntos de fondo alegados dado que la queja no es la vía pertinente para emitir pronunciamiento al respecto.

De igual manera, la Resolución n.º 15607-5-2010 fue emitida por el Tribunal Fiscal como jurisprudencia de observancia obligatoria, señalando lo siguiente:

Se declara improcedente la queja presentada por cuanto no corresponde en la vía de la queja evaluar la validez de las órdenes de pago a efecto de verificar la legalidad de los procedimientos de cobranza coactiva seguidos en los expedientes coactivos. Se declara, de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, que la resolución constituye precedente de observancia obligatoria, estableciéndose los siguientes criterios: "i) No procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando esta es iniciada al amparo de dicho código". "ii) No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario". "Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo". "iii) Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que este ha sido suspendido temporalmente".

Asimismo, respecto de las quejas interpuestas contra el procedimiento de cobranza coactiva de los Gobiernos locales, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución de Observancia Obligatoria n.º 01455-3-2010 señalando lo siguiente:

El Tribunal Fiscal se inhibe del conocimiento de la queja en cuanto a procedimientos de ejecución coactiva, por cuanto el quejoso ha optado por la vía de la revisión judicial a efecto de que se emita pronunciamiento sobre la legalidad de los referidos procedimientos y en consecuencia al haber asumido competencia el Poder Judicial, no corresponde que esta instancia tome conocimiento al respecto. Se declara fundada la queja presentada respecto de la solicitud de suspensión de dichos procedimientos de ejecución coactiva y el levantamiento de la medida cautelar en atención a que la sola presentación de la demanda suspende automáticamente la tramitación de dicho procedimiento y con ello se levantarán las medidas cautelares que se hubiesen trabado, incluso si aquella fue presentada ante una autoridad judicial que no sea la competente para emitir pronunciamiento sobre la legalidad del referido procedimiento, pues a tal efecto basta su sola presentación. Se declara que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio: "La presentación de la demanda de revisión judicial ante un juez o una sala no competente suspende automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva y por consiguiente, corresponde levantar las medidas cautelares que se hubieren trabado. En tal caso el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre las quejas que se encuentren referidas a la legalidad de dicho procedimiento, debiendo inhibirse de su conocimiento".

Otro caso en el cual el Tribunal Fiscal emite una resolución de observancia obligatoria respecto de una queja contra el procedimiento de cobranza coactiva lo encontramos en la Resolución n.º 20904-1-2012, como se aprecia en la siguiente sumilla:

Se acumulan diversos expedientes por guardar conexión entre sí. Se declara infundada la queja en el extremo referido al acceso al expediente coactivo al verificarse que la quejosa tuvo acceso a este antes de la presentación

de la queja. Asimismo, se declara fundada en los extremos referidos a los expedientes coactivos materia de queja al haberse establecido que no se iniciaron con arreglo a ley, al haberse efectuado la notificación conjunta de las órdenes de pago y las resoluciones de ejecución coactiva y por no haber sustentado los motivos por los que la notificación de los valores materia de cobranza se efectuó mediante publicación en el diario oficial "El Peruano". Se declara improcedente en cuanto a la nulidad del remate realizado toda vez que este se efectuó antes de la presentación de la queja. Se indica que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria en cuanto al siguiente criterio: "Se entiende que el procedimiento coactivo concluye mediante la notificación debidamente efectuada de la resolución que le pone fin. En tal sentido, procede que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva en el que se ha producido la ejecución de medidas cautelares o cuando se produzca la extinción de la deuda por pago efectuado en el marco de dicho procedimiento, siempre que la queja se presente antes de la mencionada notificación".

Referencias

- Alvarez, C. (2019). Comentario al artículo 155 del código tributario. En D. Yacolca (Dir.), Código tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1366–1367). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Arancibia, M. (2012). Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. A. (2014). Comentario a los artículos 143 a 156 del Código Tributario. En C. del P. Robles, F. J. Ruiz de Castilla, J. A. Bravo, & W. Villanueva, Código tributario doctrina y comentarios–Volumen II (pp. 967–991). Instituto Pacífico.
- Código Tributario, Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo n.º 135–99–EF. (1999, 19 de agosto). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H630906>
- Decreto Legislativo n.º 1113. (2012, 5 de julio). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H1058731>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1113. (s.f.). <https://www.conexiontributaria.com/descargas/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos/EXP-DL-1113.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1528. (s.f.). <https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2021/Constitucion/files/dl/dl-1528–2022–of.pdf>
- Huamán, M. A. (2022). Derecho procesal aduanero. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 810–892). Instituto Pacífico.
- Huamán, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Noriega, W. (2018). Preguntas y respuestas sobre el código tributario. Ediciones BLG.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). Derecho tributario peruano–Principios y fundamentos (Vol. 1). Palestra Editores.
- Talledo, C. (2021). Manual del código tributario (T. 2). Editorial Economía y Finanzas. <https://eef.com.pe/vermanual.php?m=CT&te=T2&anio=2021&mes=2>
- Tribunal Fiscal. (2010, 9 de febrero). Resolución n.º 01455–3–2010. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2010001455>
- Tribunal Fiscal. (2010, 2 de diciembre). Resolución n.º 15607–5–2010. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2010015607>
- Tribunal Fiscal. (2010, 23 de diciembre). Resolución del n.º 017003–7–2010. Lima.

<https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2010017003>

- Tribunal Fiscal. (2012, 12 de diciembre). Resolución n.º 20904-1-2012. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2012020904>
- Tribunal Fiscal. (2014, 22 de abril). Resolución n.º 02117-Q-2014. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2014Q02117>
- Tribunal Fiscal. (2016, 11 de abril). Resolución n.º 01282-Q-2016. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2016Q01282>
- Tribunal Fiscal. (2016, 1 de setiembre). Resolución n.º 03114-Q-2016. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2016Q03114>
- Tribunal Fiscal. (2017, 1 de marzo). Resolución n.º 00747-Q-2017. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2017Q00747>
- Tribunal Fiscal. (2019, 8 de agosto). Resolución n.º 02059-Q-2019. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2019Q02059>
- Tribunal Fiscal. (2021, 22 de julio). Resolución n.º 01526-Q-2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021Q01526>

Artículo 156

RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO

Las resoluciones del Tribunal Fiscal son cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumple con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación. En este caso la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

En caso se requiera expedir resolución para dar cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal en la vía de la queja, la Administración Tributaria cumplirá lo ordenado en un plazo máximo de veinte (20) días hábiles. El plazo se cuenta a partir de la notificación del expediente a la Administración Tributaria, debiéndose iniciar la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad.



Walter Martín Noriega Meléndez

Comentario

Lo primero que resalta de este artículo es la obligatoriedad que recae en los funcionarios de la Administración Tributaria de cumplir con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, independientemente del hecho de que discrepen o se encuentren conformes con lo resuelto. Por ello, Ruiz de Castilla (2021) comenta que “una vez que el Tribunal Fiscal resuelve una controversia procede con la remisión del expediente a la Administración Tributaria para que cumpla lo decidido por el órgano resolutor” (p. 472).

En cuanto a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, por lo general estos mantienen o en otros casos revocan total o parcialmente lo actuado por la Administración Tributaria, en cuyo caso no se requiere emitir ningún acto adicional para que dicha decisión se cumpla. Sin embargo, existen otro tipo de pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los que su ejecución requiere necesariamente que la Administración Tributaria efectúe un acto adicional. Este último recibe la denominación de “resolución de cumplimiento”, la cual debe emitirse en un plazo máximo de 90 días hábiles de notificado al expediente a la Administración Tributaria. Entre los casos que requieren emitir resolución de cumplimiento se encuentran aquellos en que la Administración Tributaria debe reliquidar la deuda tributaria. De lo señalado, debe quedar claro que no toda resolución del Tribunal Fiscal requiere que la Administración Tributaria emita una resolución de cumplimiento, lo cual se corrobora de la propia redacción del artículo 156 del Código Tributario, en donde se señala de forma expresa que este tipo de resoluciones se emitirán únicamente en caso de que se requiera su emisión.

Igualmente, cabe la posibilidad de que en un procedimiento de queja deba emitirse una resolución de cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, en cuyo caso el plazo máximo para su emisión es de 20 días hábiles.

En cuanto a las resoluciones de cumplimiento, resulta discutible el hecho de que en un procedimiento como el de apelación, de por sí extenso, el Tribunal Fiscal, al resolver como última instancia administrativa, no reliquide la deuda tributaria directamente con base en su propio pronunciamiento, pese a que tiene todos los elementos para hacerlo, y, por el contrario, ordene que la Administración Tributaria efectúe dicha reliquidación vía cumplimiento. Lamentablemente, esta situación genera que el contribuyente, luego del pronunciamiento del Tribunal Fiscal, deba esperar un tiempo mayor, puesto que todavía no se ha definido cuál es el monto de la deuda. El caso se agrava cuando el contribuyente considera que la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal no es la correcta, dado que tiene que impugnar la resolución de cumplimiento emitida para que dicho colegiado evalúe la reliquidación efectuada y como resultado de ello la confirme u ordene una nueva reliquidación. Lo cierto es que todo lo señalado no ocurriría si el Tribunal Fiscal, en su pronunciamiento inicial, hubiera efectuado la reliquidación de la deuda directamente.

Respecto de este artículo, Sarmiento (2022) señala que las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la Administración Tributaria, salvo que exista mandato judicial en contra, como el que puede provenir de una sentencia o de una medida cautelar emitida por el Poder Judicial. El autor agrega que existen casos en los que las resoluciones del Tribunal Fiscal requieren que la Administración Tributaria emita una resolución de cumplimiento, como por ejemplo cuando se levanta algún reparo y se mantiene otros, en cuyo caso la Administración debe proceder a reliquidar la deuda emitiendo una nueva resolución en el plazo máximo de 90 días hábiles de recibido el expediente, bajo responsabilidad, situación en la que el deudor tributario puede apelar dicha resolución en caso de que no se encuentre conforme con dicho cumplimiento (p. 535).

Respecto de las resoluciones de cumplimiento, Huamaní (2019) señala que estas se emiten si el propio Tribunal Fiscal ordena dictar un nuevo acto o si para el cumplimiento de su decisión se requiere o necesita expedir resolución de cumplimiento o un nuevo pronunciamiento de la Administración dentro del plazo de 90 días hábiles, por lo que en caso de que no se respete dicho plazo procede la queja, de acuerdo con el artículo 155 del Código Tributario. No obstante, igualmente señala que el Tribunal Fiscal ha establecido reiteradamente que la emisión de las resoluciones de cumplimiento fuera del plazo previsto no afecta su validez y tampoco implica la incursión en causal de nulidad (pp. 2553–2556).

Por su parte, al comentar el presente artículo, Mejía (2019) señala que existen resoluciones donde el Tribunal Fiscal resuelve clara y directamente la controversia, sea confirmando o manteniendo una resolución o valor, o dejándolos sin efecto, en cuyo caso la Administración se limita a cumplir lo dispuesto por el Tribunal Fiscal sin necesidad de emitir ninguna resolución adicional. Asimismo, indica que existen otros casos donde el Tribunal Fiscal no resuelve de manera definitiva la controversia y la Administración Tributaria debe continuar con el procedimiento según lo decidido por el Tribunal Fiscal, como los casos donde se declara la nulidad de lo actuado, razón por la cual se debe regresar el procedimiento al momento de la ocurrencia del vicio y continuarlo según su estado, o cuando revoca una resolución que había declarado inadmisibles una reclamación ordenando que se admita a trámite, en cuyo caso el cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal consiste en admitir a trámite el reclamo y emitir una resolución que resuelva el fondo de la controversia. El autor también precisa que en estos casos, si bien se debe cumplir lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, no se emite propiamente una resolución de cumplimiento. No obstante, señala que existen otros casos donde el Tribunal Fiscal ordena a la Administración Tributaria que realice determinadas actuaciones, como por ejemplo recalcular una resolución de determinación o de multa, o cuando dispone que se realicen determinadas verificaciones o validaciones, donde sí es necesario emitir una resolución, la que recibe el nombre de resolución de cumplimiento. Agrega que la naturaleza de la resolución de cumplimiento y su impugnación determinan que al resolver la impugnación solo se puede emitir pronunciamiento sobre el correcto cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal y no resulta posible volver a discutir lo ya resuelto por el tribunal en la resolución materia de cumplimiento (pp. 1369-1371).

Sobre las resoluciones de cumplimiento también es importante señalar que, si bien cabe interponer recurso de apelación contra una resolución de cumplimiento, debe tenerse presente que en dicho recurso lo único que puede impugnarse es si la Administración Tributaria cumplió correctamente lo dispuesto por el Tribunal Fiscal. De esta manera, dicha apelación no puede ser utilizada como una especie de tercera instancia en la que se busque que el Tribunal Fiscal cambie el sentido de su pronunciamiento.

En cuanto a la impugnación de resoluciones de cumplimiento, Talledo (2021) señala que

tratándose de resoluciones expedidas en ejecución de una resolución del Tribunal Fiscal, cabe distinguir las situaciones siguientes en cuanto a su impugnación:

- Si la resolución plantea una nueva cuestión derivada de una errónea interpretación de la resolución del Tribunal Fiscal o de una ejecución defectuosa de la misma, su impugnación debe tramitarse como apelación – RTF 9751 de 5-9-74 y 635-4-2001 de 22-5-01
- Si las nuevas cuestiones que suscita la resolución de ejecución no derivan de una aplicación defectuosa de la resolución del Tribunal Fiscal, su impugnación debe tramitarse como reclamación a fin de obtener pronunciamiento en primera instancia – RTF 3987 de 17-10-68, 9751 de 5-9-74 y 7833-3-2001 de 25-9-01. Se entiende que en este caso la impugnación queda sujeta a las normas sobre presentación oportuna de reclamaciones (véase la sec. 9/5.2)
- Si la impugnación se refiere a aspectos que pudieron cuestionarse en la reclamación o apelación original resulta improcedente por haber quedado firme la acotación original en cuanto a tales aspectos – RTF 3785 de 14-8-68, 4676 de 20-8-69 y 8536 de 16-7-73. (Capítulo 9/9.10)

Respecto de la evolución normativa del artículo 156 del Código Tributario, encontramos que en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF, su redacción fue la siguiente:

Artículo 156. – RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO

Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de treinta (30) días hábiles de recepción del expediente, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Posteriormente, el segundo párrafo de dicho artículo fue sustituido el 5 de febrero de 2004 por el siguiente texto:

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto. (artículo 75 del Decreto Legislativo n.º 953)

Dicho cambio buscó fundamentalmente ampliar a 90 días hábiles el plazo para emitir la resolución de cumplimiento, conforme a lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 953, que se transcribe a continuación:

4.32. Resoluciones de cumplimiento (Artículo 156º)

Se amplía el plazo para que la Administración Tributaria emita la Resolución de Cumplimiento, de treinta (30) a noventa (90) días hábiles, recogiendo lo propuesto por las áreas operativas, a fin de que en los casos en que el Tribunal Fiscal declare la nulidad e insubsistencia de la Resolución, la Administración tenga el debido tiempo para realizar las verificaciones pertinentes. Sin embargo, se establece que la Administración debe iniciar la elaboración de la resolución de cumplimiento dentro de los 15 días hábiles de recibido el expediente lo que deberá ser constatado mediante la notificación del acto de inicio de su tramitación al contribuyente.

De otro lado, se establece que el plazo de 90 días antes señalado comenzará a correr a partir de la fecha de notificación del expediente al deudor tributario, a efecto de no perder los días que demora efectuar la señalada notificación.

El 10 de diciembre de 2016 se modificó el segundo párrafo y se incorporó un tercer párrafo al artículo 156 del Código Tributario, según el siguiente detalle:

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal. (artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo n.º 1263)

Los motivos de dicha modificación e inclusión buscaron precisar que el plazo para emitir la resolución de cumplimiento inicia ya no con la notificación al contribuyente sino a la Administración Tributaria, así como el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver las apelaciones contra las resoluciones de cumplimiento, según lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263, que a continuación se detalla:

A. DE LAS MODIFICACIONES

...

10. De las resoluciones de cumplimiento

...

b) Propuesta

Se modifica el segundo párrafo del artículo 156° del Código Tributario, para que en aras de la simplificación administrativa y celeridad procesal, la Administración Tributaria deba emitir resolución de cumplimiento o informe, en el plazo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria.

...

B. DE LAS INCORPORACIONES

...

4. De las Resoluciones de Cumplimiento

...

c) Propuesta

Considerando que el recurso de apelación contra una resolución de cumplimiento, tiene una finalidad distinta a la "primera" apelación, pues consiste en verificar estrictamente si el nuevo pronunciamiento de la Administración Tributaria se ajusta a lo ordenado por el Tribunal Fiscal; se incorpora un último párrafo en el artículo 156° del Código Tributario para establecer que el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento será de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

Finalmente, el actual texto del artículo 156 del Código Tributario fue aprobado por el artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018, mediante el cual se modificó el tercer párrafo a fin de precisar cuál es la materia controvertida en caso de apelación contra una resolución de cumplimiento y se incorporó un cuarto párrafo a fin de precisar el plazo para emitir la resolución de cumplimiento en el caso de quejas, según lo señalado en la Exposición de Motivos del citado decreto legislativo, que se transcribe a continuación:

F. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 156 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Respecto a la modificación del tercer párrafo del artículo 156

...

c) Propuesta

Se propone modificar el tercer párrafo del artículo 156 a efecto de establecer que en el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas al amparo del citado artículo la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados.

Esta medida se enmarca en las facultades delegadas puesto que contribuye a hacer más eficiente y optimizar la gestión de los procedimientos ante el Tribunal Fiscal, evitándose recursos de corte dilatorio, lo que incrementa su

carga procesal. Así, se puede hacer un uso más eficiente de los recursos con que cuenta para resolver los demás procedimientos que tiene a su cargo, sin menoscabar el derecho de los administrados a apelar las resoluciones de cumplimiento en el marco de lo establecido.

Respecto a la incorporación del cuarto párrafo del artículo 156

...

c) Propuesta

A fin de brindar seguridad y predictibilidad a los administrados y a la Administración Tributaria en cuanto al plazo en que esta debe cumplir lo ordenado en la vía de la queja, se prevé establecer que ello debe ser cumplido en un plazo máximo de veinte (20 días hábiles), el que es razonable considerando el previsto para resolver la queja y su carácter de remedio procesal.

En cuanto a las resoluciones de cumplimiento encontramos diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal. Así, en la Resolución n.º 5322-9-2020, el Tribunal Fiscal se pronuncia confirmando parcialmente la resolución apelada, como se aprecia en la siguiente sumilla:

Se confirma la resolución apelada al haber la Administración dado cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal Fiscal en una resolución que resolvió el procedimiento contencioso tributario iniciado por la recurrente respecto, entre otros, a resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005, así como en resoluciones de multa emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se ha verificado que la Administración reliquidó la determinación de dichos conceptos y períodos, así como de las multas vinculadas, de acuerdo a lo dispuesto en la citada resolución; salvo en el extremo referido a la aplicación del saldo a favor del ejercicio anterior contra los pagos a cuenta mensuales de enero a diciembre del ejercicio 2005, al haberse apreciado que la Administración aplicó otros créditos distintos al referido saldo a favor sin explicar los fundamentos de hecho y/o de derecho en los que sustenta dicha forma de aplicación de los créditos contra el impuesto, lo que incide también en el saldo a favor del ejercicio anterior aplicado contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por lo que se concluye que en estos extremos no se habría dado cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal, debiendo revocarse la apelada en tales puntos.

De modo similar, en la Resolución n.º 02899-3-2021, el Tribunal Fiscal confirma la resolución de cumplimiento apelada, como se aprecia en el siguiente detalle:

Se confirma la apelada que en cumplimiento de una Resolución del Tribunal Fiscal, reliquidó la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la resolución de multa vinculada, aplicando además la rebaja del 95% establecida en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, además de verificarse que la Administración dio trámite al procedimiento no contencioso de devolución y la autorizó en favor de la recurrente.

Por el contrario, en la Resolución n.º 10789-9-2021, el Tribunal Fiscal se pronuncia revocando la resolución emitida por la Administración Tributaria en cumplimiento de lo dispuesto por dicho colegiado, como se aprecia a continuación:

Se revoca la resolución apelada en el extremo referido al exceso del monto de la sanción por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, determinada por la Administración producto de la reliquidación dispuesta por este Tribunal, puesto que en caso la reliquidación de la sanción contenida en una resolución de multa determine un aumento del monto calculado al concluir el procedimiento de fiscalización, ello significaría vulnerar la garantía que impide la reforma peyorativa o reformatio in peius, que se encuentra implícita en el texto constitucional como parte del debido proceso. Se confirma en cuanto a la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, al verificarse que esta se ajusta a lo ordenado por este Tribunal.

Asimismo, en la Resolución n.º 07795-3-2020, el Tribunal Fiscal revoca igualmente la resolución de cumplimiento apelada, como se aprecia en la siguiente sumilla:

Se revoca la resolución apelada, que en cumplimiento de una resolución expedida por este Tribunal, declaró infundada la reclamación interpuesta, y en consecuencia, confirmó y prosiguió con la cobranza de la deuda contenida en la resolución de determinación girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y la resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues se aprecia que la Administración no ha dado cabal cumplimiento a lo ordenado por este Tribunal en la RTF, respecto a llevar a cabo actuaciones adicionales a fin de verificar si los servicios de escolta policial, montaje, nivelación de puentes, adecuación de rutas, montaje y supervisión estuvieron relacionados a los bienes que fueron objeto del contrato de alquiler de unidades de transporte y bienes muebles, debiendo la Administración considerar toda la documentación que obraba en el expediente y llevar a cabo las actuaciones adicionales correspondientes de acuerdo a lo considerado por este Tribunal para resolver el caso de autos, como por ejemplo notificar un requerimiento adicional a la recurrente solicitándole diversa documentación probatoria, tales como órdenes de compra y/o guías de remisión a las que hacen alusión algunos de los comprobantes de pago observados en el resultado del citado requerimiento, guías de remisión del transportista, comprobantes de pago, entre otros, que permitan verificar la relación de los servicios observados con los bienes materia del contrato de arrendamiento, siendo que a manera de ejemplo podría contrastarse los bienes identificados por placas de vehículos, con las facturas con las órdenes de compras, servicios y/o guías de remisión transportista.

En otras circunstancias, el Tribunal Fiscal puede disponer que se suspenda el procedimiento de apelación contra una resolución de cumplimiento en atención a lo ordenado por el Poder Judicial, como por ejemplo en la Resolución n.º 08066-3-2020, cuya sumilla se transcribe a continuación:

Se suspende el procedimiento respecto de la presente apelación formulada contra la resolución emitida en cumplimiento de la RTF n.º 15067-4-2013, en el extremo referido al reparo por ingresos en suspenso, en atención a lo ordenado por el Poder Judicial. Se revoca la apelada en cuanto a la resolución de determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y julio a octubre de 2003, a fin de que la Administración efectúe un nuevo cálculo tomando en cuenta las Resoluciones n.º 05104-9-2020 y 02094-4-2020 emitidas por este Tribunal respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2002, y en las resoluciones de cumplimiento que se emitan al respecto. Asimismo, en relación las multas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero y setiembre de 2003, se dispone resolver en igual sentido que las resoluciones de determinación

que las sustentan, conforme lo establecido en esta instancia; asimismo, en relación a las multas vinculadas a los periodos abril a junio de 2003, se dispone revocar la apelada y dejar sin efecto dichos valores, toda vez que la Administración en la apelada dejó sin efecto las resoluciones de determinación que las sustentan.

De igual manera existen pronunciamientos en los que el Tribunal Fiscal no solo revoca o confirma la resolución de cumplimiento apelada, sino también efectúa algunas precisiones, como por ejemplo en la Resolución n.º 03375-3-2021, cuando se pronuncia respecto de la suspensión del cobro de intereses moratorios por exceso en el plazo para resolver la impugnación, como se aprecia en el siguiente detalle:

Se confirma la apelada que en cumplimiento de una Resolución emitida por este Tribunal, rectificó la deuda tributaria contenida en una resolución de determinación y una resolución de multa giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al citado tributo y periodo, toda vez que se advierte que a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, en la etapa de cumplimiento, la Administración ha excluido el reparo que fue levantado por este Tribunal, rectificando así el importe contenido en los valores impugnados, lo que no ha sido materia de controversia por parte de la recurrente. Luego, sobre el cuestionamiento del cálculo de los intereses realizado por la Administración, en el sentido que no corresponde su cobro por el plazo en exceso en el que incurrió la autoridad administrativa al resolver la impugnación, contraviniendo el criterio señalado en las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes n.º 04082-2012-PA/TC, 04532-2013-PA/TC y 02051-2016-PA/TC, el Tribunal menciona que en este caso la Administración actualizó la deuda tributaria hasta la fecha de emisión de la resolución apelada, teniendo en consideración los intereses moratorios y la suspensión de dichos intereses de acuerdo con el IPC correspondiente —este último desde el vencimiento del plazo de 12 meses sin que el Tribunal Fiscal resolviera la apelación interpuesta— según lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario, modificado mediante Ley n.º 30230.

Referencias

- Código Tributario, Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo n.º 135-99-EF. (1999, 19 de agosto). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H630906>
- Decreto Legislativo n.º 953. (2004, 5 de febrero). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H858825>
- Decreto Legislativo n.º 1263. (2016, 10 de diciembre). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1169512>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 953. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2004/Febrero/05/EXP-DL-953.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1263. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/10/EXP-DL-1263.pdf>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo n.º 1421. (s.f.). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1421.pdf>
- Huamani, R. (2019). Código Tributario comentado (T. 3). Jurista Editores.
- Mejía, V. (2019). Comentario a los artículos 144, 145, 149, 151, 153, 154 y 156 del Código Tributario. En D. I. Yacolca (Dir.), Código Tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2) (pp. 1346-1349, 1356, 1359, 1362-1365 y 1369-1372). Editora y Distribuidora Ediciones Legales.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). Derecho tributario peruano-Principios y fundamentos (Vol. 1). Palestra Editores.

- Sarmiento, J. (2022). Reclamación y apelación en el procedimiento contencioso tributario. En D. I. Yacolca (Coord.), Procesal tributario–Notificación, prescripción y auditoría preventiva, procedimiento contencioso y cobranza coactiva, proceso contencioso judicial y procesal aduanero (pp. 429–536). Instituto Pacífico.
- Talledo, C. (2021). Manual del código tributario (T. 2). Editorial Economía y Finanzas. <https://eef.com.pe/vermanual.php?m=CT&te=T2&anio=2021&mes=2>
- Tribunal Fiscal. (2020, 2 de octubre). Sumilla de la Resolución n.º 5322–9–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020005322>
- Tribunal Fiscal. (2020, 11 de diciembre). Sumilla de la Resolución n.º 07795–3–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020007795>
- Tribunal Fiscal. (2020, 17 de diciembre). Sumilla de la Resolución n.º 08066–3–2020. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2020008066>
- Tribunal Fiscal. (2021, 29 de marzo). Sumilla de la Resolución n.º 02899–3–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021002899>
- Tribunal Fiscal. (2021, 16 de abril). Sumilla de la Resolución n.º 03375–3–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021003375>
- Tribunal Fiscal. (2021, 7 de diciembre). Sumilla de la Resolución n.º 10789–9–2021. Lima. <https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Sumilla.htm?valor=2021010789>

Artículo 157

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley n.º 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10º de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.



Andree César Augusto Tudela Tello

Comentario

El maestro Ruiz de Castilla (2018, p.93) sostiene que el tributo es el objeto central de regulación por parte del derecho tributario. A partir de aquel, se teje una serie de relaciones de diversa índole que da lugar a la generación de diversos subconjuntos normativos especiales que reciben la denominación de “áreas del derecho tributario”. En relación con ello, realiza un estudio de sus seis ramas subconjuntas: derecho constitucional tributario, derecho internacional tributario, derecho tributario sustantivo, derecho administrativo tributario, derecho procesal tributario y derecho penal tributario.

Agrega el citado autor (2018, p. 98), que cuando decimos “derecho procesal tributario” nos estamos refiriendo a los principios y normas jurídicas que regulan la plantilla de actuación la plantilla de actuación de la Administración Tributaria y del administrado. En otras palabras, en esta parte del estudio, nos vamos a centrar en

las reglas que establecen la secuencia ordenada de comportamientos que debe cumplir la administración tributaria cuando actúa ante el administrado y viceversa.

Méndez (citado por Yacolca, 2012, p. 40) en lo que respecta al derecho procesal tributario, lo integraría el ordenamiento jurídico procesal referido al ámbito tributario, ya que con esta revisión procesal de las actuaciones en materia tributaria puede afectar a cualquier otro ámbito de su regulación, tanto del derecho tributario material como el derecho tributario formal.

En relación con lo anterior, Yacolca (2012, p. 41) sostiene que del derecho procesal tributario se desprende que los procedimientos tributarios que agotan la vía administrativa y continua en la vía judicial, complementándose de tal forma en todo un proceso tributario, en el cual el procedimiento solo es parte.

En esa misma línea, Ruiz de Castilla (2018, p. 98) sobre el Libro Tercero del Código Tributario del Perú, señala que específicamente entre los artículos 103 al 163, se encuentran las reglas sobre los procedimientos tributarios (actuaciones en sede administrativa) y ciertos aspectos concernientes al proceso tributario (actuaciones en sede judicial).

De ahí, que algunos autores como Morón (2007) critiquen el título del citado “Libro Tercero” denominado “Procedimientos Tributarios”. Dicho autor sostiene que:

es evidente que los procesos contencioso-administrativos ante el Poder Judicial contra resoluciones tributarias no están considerado ni legal ni dogmáticamente dentro de la categoría de los denominados “procedimientos tributarios”, que por definición se tramitan exclusivamente en sede administrativa.

Si bien, como se ha comentado anteriormente, nos parece correcto que a partir del Decreto Legislativo n.º 816 se haya modificado el Código Tributario para que el proceso ante el Poder Judicial ya no fuera considerado equivocadamente una de las “etapas del procedimiento contencioso tributario”, como lo establecía erradamente el artículo 124º del Decreto Legislativo n.º 773, consideramos que se mantiene el error de ubicar el proceso contencioso – administrativo en el Libro Tercero exclusivamente referido a procedimientos que por definición se tramitan en vía administrativa.

De esta forma, queda claro que existe una relación de una misma categoría jurídica denominada “derecho procesal tributario” (género) y las vías dónde se despliegan (especie): procedimental tributario (administrativo) y procesal tributario (judicial y constitucional).

Imagen 1



El Código Tributario, contenido y especialidad

El Código Tributario peruano es una norma que regula el marco legal y general de la tributación en el Perú. En él se establecen los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como las facultades y responsabilidades de la Administración Tributaria. Proporciona un marco sustantivo, procedimental y procesal para la solución de las controversias; así como, de la recaudación, sanción, fiscalización y cobro de las infracciones y tributos.

Ruiz de Castilla (2018, p. 98) haciendo énfasis a las facultades adicionales que ostenta la Administración Tributaria en comparación con el resto de la administración pública, sostiene que esta clase de potestades tan singulares requiere el diseño de procedimientos especiales que guarden ciertas diferencias en relación con el resto de los procedimientos administrativos en general.

Por su parte, Robles (2008) luego de un análisis sistemático de los anteriores códigos tributarios hasta llegar a nuestra norma actual, sostiene que:

nuestro Código Tributario desarrolla y contiene: los principios e institutos jurídico-tributarios; los elementos y conceptos esenciales y comunes de las relaciones derivadas de los tributos y las normas tributarias; las reglas básicas sobre los procedimientos administrativo-tributarios, que permitan hacer efectivos los derechos y obligaciones que se generen o den contenido a aquellas relaciones; y además contiene la tipificación de las infracciones y el régimen de sanciones para reprimirlas.

De este modo agrega que, su sistematización se encuadra dentro de la codificación limitada, que es el mismo utilizado en el MCTAL.

Así lo señala la Exposición de Motivos del MCTAL 'La codificación propuesta comprende las normas referentes a la tributación en general, tanto de carácter sustancial o material, formal, procesal y penal, que reconocen aplicación con respecto a todos y cada uno de los tributos.'

(...) que cada uno de los libros del Código Tributario, al regular ciertos temas, está regulando las denominadas áreas del derecho tributario (...).

Derecho Procesal Tributario

Esta área del Derecho Tributario contiene el conjunto de normas que regulan los procesos mediante los cuales se resuelven las controversias tributarias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Si analizamos el Libro III de nuestro Código Tributario -en el cual se regulan las normas del Derecho Procesal Tributario-, vamos a encontrar en él reglas del Derecho Procesal. En estricto se trata de Derecho Procesal con incidencia tributaria.

En buena cuenta, estas reglas corresponden al Derecho Procesal, considerándolo dentro de su acepción más amplia, es decir, entendido como aquella disciplina jurídica que contiene y estudia todas las normas que regulan los diversos procesos, en los cuales se ventilan y se resuelven conflictos de intereses que abarcan varias áreas del derecho, como aquellos de naturaleza civil, de naturaleza laboral, de naturaleza comercial, de naturaleza penal, de naturaleza administrativa, de naturaleza tributaria, etc.

Esto significa que, se justifica la existencia del área del Derecho Tributario, debido a que la propia naturaleza de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, hace necesario que se regule la parte procedimental entre estos operadores del derecho tributario.

De todo ello, se puede afirmar que el Código Tributario ha establecido reglas especiales para los procedimientos y procesos tributarios, los mismos que guardan conexión con la relación jurídico-tributaria, entre los deberes, derechos y obligaciones de los administrados, y las facultades y obligaciones que ostenta la Administración Tributaria.

El procedimiento contencioso administrativo

León (2014, p. 256) afirma que el proceso contencioso administrativo es una categoría del género proceso, entendiéndose este como un conjunto de actos coordinados y regulados por el derecho a través de los cuales se ejerce la jurisdicción. Cuando las pretensiones que se actúan se respaldan en normas de derecho administrativo, estamos ante un proceso contencioso administrativo.

A su vez, el proceso contencioso administrativo tributario en Perú es el procedimiento mediante el cual un contribuyente puede impugnar un acto administrativo tributario emitido por una autoridad fiscal, principalmente el Tribunal Fiscal. Este proceso está regulado por el Código Tributario. Mediante este proceso se busca un control externo (jurisdicción judicial) de las actuaciones administrativas, distinto a lo que ocurre en el procedimiento administrativo, en donde se manifiesta el autocontrol de la administración pública (jurisdicción administrativa), en virtud del principio de autotutela administrativa.

De esta forma, la demanda contenciosa administrativa en materia tributaria en nuestro país se refiere a un recurso legal que permite a un contribuyente impugnar una resolución del Tribunal Fiscal que generalmente ratifica una resolución o acto administrativo emitido por una entidad tributaria, como es la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria). Esta demanda se presenta ante un juez y tiene como objetivo principal obtener una resolución que declare la nulidad del acto administrativo impugnado.

Founrouge (Citado por Danós, 2000, p. 74) refiriéndose al proceso contencioso-administrativo, señala que ese acto de disconformidad abre una nueva etapa, el contencioso, en el cual la Administración cesa en su posición preeminente de poder público para transformarse en parte de un proceso, en paridad de situación por lo menos en lo fundamental con el particular recurrente.

Es decir, se utiliza cuando un contribuyente considera que ha sido objeto de una resolución o acto administrativo injusto o ilegal. Por ejemplo, si un contribuyente considera que ha sido objeto de una multa indebida o de una liquidación de impuestos incorrecta, puede presentar una demanda contenciosa administrativa para impugnar la resolución del órgano colegiado que ratifica dicha resolución o acto administrativo emitido por el órgano administrador de tributos.

La premisa del análisis del presente título parte por reconocer la existencia de una jurisdicción administrativa con las características estudiadas en el parte pertinente de los artículos que regulan la labor del Tribunal Fiscal, distinta a la jurisdicción judicial, que en esencia se obtiene una resolución de carácter definitivo. La doctrina y ciertos autores reafirma esta posición, pues consideran que las normas han transitado de la base primigenia del principio de separación de poderes al principio de separación de funciones.

Así, en nuestro país, los actos emitidos por la Administración Pública son susceptibles de ser revisadas por el Poder Judicial (revisión de legalidad), al ostentar este de exclusividad de la administración de justicia concentrada, sin que esto desconozca la justicia que opera en la órbita administrativa.

Al respecto, Huapaya (2022, p. 29) refiere que el proceso contencioso-administrativo se inscribe dentro de los medios de control jurídico que existe sobre la administración pública, junto con los procesos constitucionales y administrativos.

De esta forma, el marco constitucional de los procesos contenciosos administrativos lo encontramos en el artículo 148° de la Constitución Política del Perú al señalar que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa. Así como en los principios de la administración de justicia regulados en el artículo 139° de la citada carta magna.

Es a partir de la primera citada norma madre que se despliegan distintas normas infraconstitucionales como la establecida en la Ley n.º 27584 (Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, de forma general) y la presente norma tributaria (el Código Tributario regula el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, de forma especial).

Procedimiento contencioso administrativo tributario

Los códigos tributarios de algunos países de la región también han codificado el procedimiento contencioso-administrativo en materia tributaria. Para Danós (2000, p. 79) el Código Tributario peruano, al igual que el de otros países de nuestro entorno (Chile, Ecuador, Bolivia, Venezuela, Uruguay y México), establece normas que regulan el proceso contencioso-administrativo para impugnar ante el Poder Judicial resoluciones de la Administración Tributaria.

El Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID (1968, artículo 180°) consagra la apelabilidad de la decisión del tribunal ante el órgano que tenga facultad revisoria (Tribunales de Justicia, Consejo de Estado, Tribunal o Corte de los contencioso-administrativo, etc.), pero aclarando que se procura un control de la legalidad y no una instancia libre; ello, por que el asunto proviene de un órgano colegiado y especializado. No obstante, se deja la posibilidad de una revisión más amplia cuando se advierten deficiencias en la sustanciación de primera instancia.

Por su parte, el Modelo del Código Tributario del CIAT (2015, artículo 201°) también posibilita la interposición de recursos ante Tribunales Judiciales, denominándolo "recurso contencioso administrativo" prescribiendo lo siguiente:

1. Contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Administrativos, si se optó por seguir la vía administrativa, o los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 183 se podrán interponer los recursos contenciosos administrativos ante los Tribunales Judiciales que resulten procedentes de acuerdo con la legislación aplicable.

Como se puede apreciar de la norma del CIAT, en este se hace uso de una fórmula remisiva a la legislación de cada país para la tramitación del proceso contencioso administrativo, en relación con la vía judicial que corresponda.

La norma peruana, como bien indica el presente artículo, para el proceso contencioso administrativo tributario se regirá por las normas contenidas en el Código Tributario (norma especial) y, supletoriamente, por la Ley n.º 27584 (norma general).

Es decir, que la norma ha establecido un orden de aplicación de las normas para este proceso, en primer lugar, se aplica directamente la norma tributaria por tratarse de una materia que le es específicamente propia, y solo en el caso de ausencia o laguna normativa en segundo lugar; es decir, se podrá aplicar la norma general porque la primera específicamente no lo ha regulado.

Obviamente la dependencia normativa regulada en el presente artículo tiene por finalidad cubrir integralmente las normas procesales para este tipo de proceso. Sin embargo, resulta oportuno aclarar que no son las únicas normas aplicables, pues cabe la posibilidad de aplicar otras normas en la medida que las anteriores no la regulen, o que la norma general haga también una remisión a otras normas distintas a estas, siempre y cuando no las desnaturalicen.

Imagen 2



De esta forma, el orden de aplicación de las normas infraconstitucionales para el procedimiento contencioso administrativo tributario es como sigue:

1. El Código Tributario, por su carácter de legislación especial.
2. Ley n.º 27584 – Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, de forma supletoria.
3. Otras normas, en la medida que la anterior norma lo remita para su aplicación o en tanto que alguna situación no se encuentre regulada en ninguna de las normas citadas (especial, supletoria o remisiva), pero que no se contradigan o desnaturalicen. Un ejemplo del primero es el Código Procesal Civil con relación al caso especial de medidas cautelares solicitadas por quien ha obtenido sentencia favorable en primera instancia. Y un ejemplo de lo segundo, lo encontramos en el Código Civil para algunos aspectos vinculados a las fianzas.

Esta prevalencia de la norma especial sobre la norma general es en esencia, la exteriorización del principio de especialidad, principio general del derecho que propugna que lo específico prevalece sobre lo genérico. La importancia de este tipo de principios es que buscar resolver algunas antinomias normativas acaecidas entre el conflicto de dos normas que pretenden regular lo mismo.

Lo interesante de la norma es que la especialidad está dada objetivamente por la propia norma, por lo que acudir en primer término a la norma general (Ley n.º 27584) y luego al Código Tributario no está permitido, y más bien como se ha sostenido, su aplicación es a la inversa.

Enfoques del proceso contencioso administrativo

A nivel doctrinario, jurisprudencial e inclusive legal existen dos tipos o doble alcance del proceso contencioso administrativo. El primero de ellos, es el proceso contencioso objetivo basado en el enfoque revisor del procedimiento administrativo, y el segundo, es el proceso contencioso subjetivo basado en el enfoque de plena jurisdicción sobre el mismo procedimiento.

Proceso Contencioso Objetivo (Enfoque Revisor):

En este tipo de proceso lo que busca es la nulidad del acto emitido por la administración o por el tribunal administrativo, o resolver no de forma definitiva una controversia formal. Sobre lo último, pues al declararse la nulidad regresa nuevamente al ámbito administrativo para volver a pronunciarse, lo que nuevamente puede ser objeto de un proceso contencioso.

Este enfoque se fundamenta en el principio de legalidad, pues lo que busca es la revisión formal del acto impugnado, y no un pronunciamiento de fondo sobre el asunto. También podríamos decir que se fundamenta en el principio de la tutela jurisdiccional efectiva, pero de forma relativa o parcial, pues la actuación judicial

se encuentra limitada a la actuación y pruebas ofrecidas en el procedimiento administrativo. De esta forma las facultades del juez se encuentran limitadas.

Al respecto, Salas (2021, p. 38) sostiene que:

Según la concepción revisora, lo que hace la autoridad jurisdiccional es examinar una decisión administrativa previa para establecer su legalidad. La revisión del acto administrativo previo se realiza para determinar su conformidad con el ordenamiento y declarar, si corresponde, su nulidad. Nótese que el Juez examina la regularidad del acto con fines anulatorios, sin la intención de emitir pronunciamiento sobre los derechos o intereses del demandante.

Posteriormente el citado autor (2021, p. 39) agrega que:

el procedimiento contencioso administrativo objetivo se caracteriza por que el Juez centra su análisis en un acto administrativo previo. Se dice que el proceso contencioso es objetivo porque no se pronuncia sobre algún derecho del demandante, eventualmente, lesionado, sino sobre algo objetivo que es el acto administrativo previo que estaría afectado de nulidad al no haber cumplido los requisitos establecidos por el ordenamiento.

Podría decirse que en este tipo de proceso o enfoque se reconoce la existencia de una jurisdicción administrativa capaz de administrar justicia administrativa, y resulta necesario el agotamiento de la vía previa, teniendo esto un carácter obligatorio.

En esa línea de pensamiento, la instauración del proceso judicial no genera la suspensión de los actos emitidos por la administración o por el tribunal administrativo, pudiendo admitir excepciones, como es el otorgamiento de una medida cautelar.

Proceso Contencioso Subjetivo (Enfoque de Plena Jurisdicción):

En este tipo de proceso lo que busca es el reconocimiento de un derecho subjetivo o poner fin a una controversia material o sustantiva. Con el pronunciamiento definitivo en este tipo de proceso se envía al ámbito administrativo para su cumplimiento, no pudiendo pronunciarse sobre el mismo asunto ya resuelto por la instancia judicial.

Fernandez (citado por Huapaya, 2022, p.34) refiere que en un modelo subjetivo de contencioso- administrativo, es claro que este proceso sirve de instrumento también para la tutela de los derechos y, entre ellos, los derechos fundamentales.

De esta forma, este enfoque se fundamenta en el principio de la tutela jurisdiccional efectiva plena, pues lo que busca es la revisión integral y completa del procedimiento administrativo, realizando un pronunciamiento de fondo sobre el asunto. En esta clase de proceso el juez posee facultades amplias o plenas para actuar todo tipo de pruebas, inclusive puedan estas ser actuadas de oficio o presentadas a instancias de parte, no interesando si fueron actuadas o no en el procedimiento administrativo.

Al respecto, Salas (2021, p. 27) sostiene que:

Entender el proceso tributario como un proceso de plena jurisdicción, posibilita que los órganos jurisdiccionales analicen con profundidad todo el contenido de la demanda, identifiquen el conflicto sustantivo, reconozcan las verdaderas pretensiones de las partes más allá de lo que se consigne en el petitorio de la demanda, establezcan de manera correcta los puntos controvertidos, desplieguen todas las potestades y deberes del Juez, organicen el proceso con el propósito de resolver la controversia de

fondo, realicen la actividad probatoria y todas las actuaciones procesales en función de ese propósito central, emitan pronunciamiento respecto a los puntos controvertidos y al conflicto material que se pretende resolver, adopten todas las medidas que sean necesarias para concretizar lo decidido en la sentencia y, de este modo, lograr la satisfacción efectiva del derecho o interés conculcado, etc.

En esa misma línea, el citado autor (2021, p. 39) refiere que el proceso contencioso administrativo subjetivo se caracteriza, fundamentalmente, por que el juez establece si la Administración, con su actuación, ha vulnerado los derechos subjetivos del demandante.

Podría decirse que en este tipo de proceso o enfoque no se reconoce la existencia de una jurisdicción administrativa capaz de administrar justicia administrativa, y no resulta necesario el agotamiento de la vía previa administrativa, otorgándole un carácter facultativo.

En este enfoque, la instauración del proceso judicial sí genera la suspensión de los actos emitidos por la administración o por el tribunal administrativo.

Imagen 3

Tipos y características de los Procesos Contenciosos Administrativos								
Procesos Contenciosos Administrativos	Enfoque	Tutela Jurisdiccional Efectiva	Resolución de controversia	Análisis	Medios Probatorios	Agotamiento de la Vía Administrativa	Fundamento	Jurisdicción Administrativa
Objetivo	Revisor	Limitada	Sobre la forma, regresa con su pronunciamiento al ámbito administrativo para volver a pronunciarse.	Sobre la validez del acto o actuaciones administrativas	Sólo lo actuado en el expediente administrativo	Si requiere, es obligatorio.	Principio de legalidad	Si la reconoce
Subjetivo	Plena Jurisdicción	Amplia	Sobre el fondo, pone fin al proceso, comunica a la administración pública para su cumplimiento.	Reconocimiento de un Derecho Subjetivo.	Amplitud de actuación y ofrecimiento.	No requiere, es facultativo.	Principio de Tutela Judicial Efectiva, en su forma plena.	No la reconoce

Enfoque del proceso contencioso administrativo tributario en el Perú

En nuestro país, según la forma en la que se encuentra articulado y regulado en el Código Tributario (artículos 157°, 158° y 159°), se puede afirmar que para el ámbito tributario estamos ante un proceso contencioso objetivo de enfoque revisor. Esto es así por lo siguiente:

Agotamiento de la vía administrativa

Se requiere del agotamiento de la vía administrativa; es decir, necesita que de forma previa exista una resolución del Tribunal Fiscal que resuelva una determinada pretensión, para recién poder acudir a la vía judicial, a través del proceso contencioso administrativo tributario.

Acto de Impugnación

En esencia la materia para recurrir al órgano judicial es la impugnación de la resolución del Tribunal Fiscal, por la preeminencia del Código Tributario sobre la Ley n.º 27584, no realizando un análisis sobre el fondo del asunto.

Actividad Probatoria

En atención a lo anterior, la actuación probatoria del juez y las partes se encontraría limitada a lo ofrecido o actuado en el procedimiento administrativo.

Interrupción o Suspensión de la ejecutabilidad de los actos emitidos

La interposición del proceso contencioso administrativo tributario no interrumpe ni suspende la ejecutabilidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria o por el Tribunal Fiscal, salvo excepciones establecidas por ley.

De esta forma, también lo ha precisado la Cuarta Disposición Final del TUO del Código Tributario al señalar que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto en el artículo 13 del Texto Único de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo n.º 017-93-JUS, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que, de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.

Al respecto dicho artículo regula la cuestión contenciosa, al señalar que cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública, se suspende aquel por la autoridad que conoce del mismo, a fin de que el Poder Judicial declare el derecho que defina el litigio. Si la autoridad administrativa se niega a suspender el procedimiento, los interesados pueden interponer la demanda pertinente ante el Poder Judicial. Si la conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, este se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso.

Consideramos que más allá de las diferencias y características dogmáticas de ambos enfoques, nuestra regulación nacional ha optado por una acorde a la realidad nacional.

De esta manera, consideramos que el enfoque de plena jurisdicción no sería aplicable por lo siguiente:

- La carga procesal de los juzgados.
- La demora de los procesos judiciales.
- La falta de especialidad de los juzgadores en temas tributarios.
- Los ciudadanos en el Perú perciben que el Poder Judicial es la institución más corrupta del país.
- Posible abuso en la utilización de este tipo de procedimiento.
- La proliferación de medidas cautelares dictadas por el Poder Judicial, podrían vulnerar las facultades de la Administración Tributaria, y con ello la afectación al recupero de la deuda tributaria.
- La suspensión de la ejecutabilidad de los actos de la administración tributaria afectaría los ingresos tributarios para el fisco, la estabilidad económica, el presupuesto público, y una notable disminución de obras públicas.
- La inestabilidad económica, sumada a los problemas sociales que pueden generarse, desincentivaría la inversión privada en nuestro país.

Legitimidad para obrar en el proceso contencioso administrativo tributario

Como es sabido toda persona que interponga una demanda ante el Poder Judicial, deberá cumplir con ciertos presupuestos procesales, ya sean de fondo (el interés para obrar, la legitimidad para obrar y la posibilidad jurídica) o de forma (demanda, juez competente y capacidad de las partes).

El Tribunal Constitucional en la Sentencia n.º 03610-2008-PA/TC ha establecido que los presupuestos procesales son “las condiciones que deben existir a fin de que pueda tenerse un pronunciamiento cualquiera, favorable o desfavorable, sobre la demanda, esto es, a fin de que se concrete el poder-deber del Juez de proveer sobre el mérito”.

Por su parte, la Corte Suprema en la Casación n.º 6630-2014-LIMA ha sostenido que la legitimidad para obrar supone la identidad entre las personas integrantes de la relación jurídica sustantiva y las partes que conforman la relación jurídica procesal, lo que no es equivalente a la titularidad efectiva del derecho, en tanto ello se determinará con pronunciamiento de fondo en la sentencia.

Con relación a la legitimidad para obrar podemos señalar que esta tiene dos vertientes, una activa y otra pasiva. La primera que acciona la pretensión, y la segunda, quien la contradice; sin embargo, es posible la existencia de una legitimidad para obrar facultada a terceros por ley.

El artículo bajo comentario precisa que la Administración Tributaria carece de legitimidad para obrar activa, pero le establece una regla procesal especial y excepcional, en las que podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal solo en los casos que esta incurra en algún vicio de nulidad establecido en el artículo 10º de la Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Quizás algunos podrían sostener que existiría contradicción en la norma; sin embargo; Villanueva, W. y otros (2014, pág. 994) precisa claramente que la legitimidad activa no le corresponde a Sunat; sino al acreedor tributario que, en el caso de los tributos nacionales, es el Ministerio de Economía y Finanzas. Sin embargo, a pesar de que Código Tributario reconoce esa falta de legitimidad, le otorga facultad de interponer demandas contencioso-administrativas cuando la resolución del tribunal fiscal adolezca de alguna causal de nulidad.

Sobre el particular, León (2014, p. 268) sostiene que:

La legitimación activa respecto de las demandas contencioso administrativas en materia tributaria solo se regulan por el artículo 157º del Código Tributario. En tal sentido, la SUNAT solo puede impugnar las Resoluciones del Tribunal Fiscal que presenten algún vicio de nulidad lo que debe acreditar previamente.

(...) la Ley del Proceso Contencioso Administrativo - Art. 13º- no puede servir de base legal de legitimación activa de la SUNAT para impugnarlas Resoluciones del Tribunal Fiscal en la medida que debemos acudir, en primer lugar, a la ley especial, esto es, al artículo 157 del Código Tributario.

El referido Código -norma especial- se aleja de la LPCA y expresamente reconoce esta facultad a la Administración Tributaria solo cuando la Resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en la Ley 27444. Esto es, la naturaleza de dicho supuesto es EXCEPCIONAL y sólo opera cuando resulte de manifiesto que el acto administrativo emitido por el Tribunal Fiscal, que se pretende impugnar, presente vicio de nulidad.

En dicho escenario, la Administración Tributaria tiene una legitimidad para obrar como tercero, o también denominada de excepción, dispuesta por el imperio de la ley.

De esta forma, los únicos sujetos legitimados para interponer o formular la demanda contencioso-administrativa son el contribuyente o administrado (afectados por los actos de la administración ratificado por el Tribunal Fiscal, legitimidad activa) y la Administración Tributaria (afectados por la decisión del Tribunal Fiscal y que necesariamente debe contener vicios de nulidad, legitimidad excepcional).

Supuestos que facultan a la Administración Tributaria a impugnar vía demanda contencioso administrativo tributario

La norma faculta que la Administración Tributaria pueda impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, las mismas que se analizamos a continuación:

La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias

Los actos administrativos son los medios por los cuales la administración pública expresa su voluntad de resolución vinculada a una potestad o función administrativa que le ha sido conferida, la misma que causa efectos directos a la persona o personas a quienes se encuentra dirigida.

Sobre ello, Morón (2001, p. 243) considera que, al constituir el acto administrativo, una típica manifestación del poder público conlleva fuerza vinculante por imperio del derecho.

Sin embargo, cabe indicar que todo acto administrativo tiene ciertos requisitos o límites para su validez que pueden ser regulados por normas generales o especiales, y que de incumplirlos pueden ser sancionados con nulidad.

En dicho sentido, la presente causal refiere que todo acto administrativo debe realizarse dentro del marco de la Constitución, las leyes y normas reglamentarias.

Danós (2003) sobre el particular indica que la infracción al ordenamiento jurídico es la más grave de las infracciones en que puede incurrir un acto administrativo por que una de las garantías más importantes del Estado constitucional de derecho consiste precisamente en que la administración pública solo puede actuar dentro del marco de la juricidad.

A su vez, Morón (2019, p. 259) en atención a esta causal señala que ninguna autoridad puede pretender sobrepasar los límites legales o actuar al margen de ella.

De lo expuesto, se puede considerar que este supuesto normativo contiene un límite al ejercicio de la actividad de la administración pública, y que se cimienta o fundamenta sobre dos principios rectores. El primero es el principio jurídico de supremacía de la Constitución y el segundo al principio de legalidad. Esto en el entendido de que todos los poderes públicos del Estado se encuentran sometidos o vinculados de forma inmediata a la Constitución, y luego, al principio de legalidad, tal y como lo dispone el artículo 51° de la Constitución Política del Perú.

En la sentencia del Tribunal Constitucional n.° 3741-2004-AA/TC se ha establecido que esta vinculación de la administración a la Constitución se aprecia en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual, si bien formalmente ha sido denominado por la propia ley como "Principio de legalidad", en el fondo no es otra cosa que la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución, al prever que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho.

Al respecto, resulta oportuno citar al CAE (2018) comentando sobre la contravención establecida en este supuesto, refiere que los funcionarios administrativos no gozan de la facultad discrecional para determinar cuándo un acto no es acorde con las disposiciones constitucionales o legales. Es decir, si se emite una norma reglamentaria en virtud de la cual se reconoce un derecho a favor de los administrados, pero esta norma no se ciñe a las disposiciones de mayor rango como

las leyes o la Constitución, el funcionario público no puede dejar de aplicar la norma reglamentaria, pues carece de la facultad para realizar un control de legalidad y negarse a emitir el acto por ser la norma reglamentaria ilegal o inconstitucional.

En atención a lo antes expuesto, encontramos sentido cuando se faculta a la Administración Tributaria de acudir al procedimiento contencioso administrativo para que un Juez evalúe el actuar del Tribunal Fiscal.

Sobre esto último, resulta importante parafrasear el comentario de León (2014, p. 264) en el que indica que la Administración generalmente se apara en este numeral redactado de manera muy abierta y manifiesta. Para la autora esto pondría en perjuicio la seguridad jurídica. Y por el contrario cree que solo debe entenderse sobre aquellas resoluciones que tengan un vicio de nulidad, esto es, un vicio grave de invalidez.

Al respecto, consideramos que la interposición de la demanda debe estar debidamente fundamentada, de lo contrario, se corre el riesgo de dilatar el cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, y con ello la seguridad jurídica.

El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14

Danós (2003) señala que los vicios o defectos que puedan afectar esencialmente a los elementos estructurales de los actos administrativos establecidos en el artículo 3° de la LPAG y desarrollados por los artículos 4°, 5° y 6° de la misma constituyen causal de nulidad de los citados actos salvo que sean de aplicación los supuestos de conservación del acto administrativo previstos por el artículo 14° de la LPAG.

Al respecto, Morón (2019, pp. 259–261) realiza una detallada clasificación de algunos de los vicios del acto administrativo: a) Vicios en la competencia, b) Vicios en el objeto o contenido, c) Vicios en la finalidad perseguida por el acto, y d) Vicios en la regularidad del procedimiento.

Aquí resulta oportuno la distinción entre vicios trascendentales e intrascendentes. Los primeros, como su propio nombre lo indica, son “trascendentales”; es decir, que si no aparecen en su formación estos no resultarán válidos. Los segundos, por el contrario, versan sobre aquellos vicios, que, pese a no encontrarse en su formación, cabe la posibilidad de su subsanación posterior (conservación), sin que ello afecte a la validez del acto administrativo.

León (2014, p. 264) sobre uno de ellos la finalidad pública sostiene que debemos tener presente que en la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 0090–2004–AA/TC se dejó establecido que el interés público tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad. Su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa. Agregar, que la Administración, está obligada a justificar las razones que imponen la decisión en el sentido del interés público de una manera concreta y específica y no con una mera afirmación o invocación en abstracto.

Por lo cual, la citada autora considera que de ninguna manera se pueden validar simples afirmaciones en el sentido que el Tribunal Fiscal resuelve sin tener en consideración el interés público y la seguridad jurídica. Ello debe ser debidamente acreditado.

Sin embargo, somos de la opinión que el procedimiento contencioso-administrativo tiene como algunos de sus principios el de “igualdad procesal” y “favorecimiento del proceso”, que Oyarce (2016, p. 386) define para el primero de ellos, cuando las partes en el proceso contencioso administrativo deberán ser tratadas con igualdad, independientemente de su condición de entidad pública o administrado.

Y respecto del segundo (2016, Pág. 387) sucede cuando el juez no podrá rechazar liminarmente la demanda en aquellos casos en los que, por falta de precisión del marco legal, exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa.

Desde la óptica de esos dos principios, consideramos que no resulta objetivo ni justo, que se pueda sostener un desequilibrio del trato procesal, solo por su consideración de entidad pública, pudiendo esta afectar la finalidad del propio proceso, que no es otra cosa que se revise, en el caso de la interposición de la demanda por parte de la Administración Tributaria, del acto lesivo contenido en una resolución del Tribunal Fiscal.

Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquieren facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición

Morón (2019, p. 261) sostiene que como nuestro procedimiento administrativo ha incrementado las posibilidades de obtención de beneficios para los administrados sin haber pasado por una comprobación previa de la Administración, se ha previsto esta causal como una forma de corregir vía nulidad posterior los actos que de mala fe puedan dar lugar a la adquisición indebida de facultades o derechos.

El autor agrega que, la proliferación de silencio administrativo positivo, de procedimientos de aprobación automática, el empleo de documentos sucedáneos, y la presunción de veracidad han dado ocasión a las acciones indebidas que aquí se trata de contrarrestar. La buena fe es principio de la actuación administrativa, pero nada autoriza la obtención de ventajas indebidas, ni a que estas puedan tornarse inconvencionales cuando agravan justamente la buena fe. En tal sentido, por aplicación de esta causal se sanciona tanto el acto expreso como el acto tácito.

Por su parte, Danós (2003) refiere en primer lugar, que en los procedimientos de aprobación automática claramente diseñados como instrumentos de celeridad y simplificación administrativa rige el principio de presunción de veracidad de lo afirmado por el solicitante, por lo que la Administración queda facultada para realizar un control posterior o sucesivo de carácter aleatorio que a tenor de lo dispuesto por el artículo 32.3 de la LPAG “en caso de comprobar fraude o falsedad en la declaración, información o en la documentación presentada por el administrado”, traerá como consecuencia la declaratoria de nulidad de los derechos o facultades ilícitamente obtenidos.

El mismo autor, en segundo lugar, indica, que la posibilidad de declarar la nulidad del acto administrativo presunto de carácter favorable al particular obtenido como consecuencia del silencio administrativo positivo tiene por finalidad evitar que se utilice abusivamente dicha técnica para obtener beneficios indebidos o contrarios al ordenamiento jurídico, porque es evidente que no se puede adquirir por silencio administrativo positivo, lo que no es posible otorgar legítimamente de modo expreso.

De esta manera, la norma regula la posibilidad de declarar la nulidad del acto obtenido por la aprobación automática o por silencio administrativo positivo pero que resulten contrarios al ordenamiento jurídico o no cumplan con los requisitos, documentación o trámites para su obtención. En esencia, se refiere a las anomalías que pueden presentarse por el uso indebido o abusivo de estas figuras jurídicas, para adquirir facultades o derechos.

Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma

La infracción penal en nuestro país está compuesta por los delitos o las faltas, que no son otra cosa que una conducta traducida en acciones u omisiones que infringen o quebrantan una norma penal.

Al respecto, Danós (2003) señala que la referencia a “infracción penal” comprende a los delitos y a las faltas sancionadas por la ley penal. Para que opere esta causal de nulidad se requiere de la existencia de una sentencia emitida con carácter final por un juez o tribunal penal que verifique los hechos cometidos y califique el delito o la falta cometida por los agentes administrativos.

En igual sentido, Morón (2019, p. 262) en relación con la ilicitud penal señala:

Si el objeto contenido por el acto administrativo no solo es ilícito sino constitutivo de delito previsto y penado en el Código Penal, estaremos frente a un caso de vicio trascendente y, por ende, afecto a la sanción de nulidad.

Recibe igual tratamiento si el acto mismo es la conducta reproachable penalmente (por ejemplo, el acto constitutivo de abuso de autoridad) o si el acto sea derivado de la comisión de un delito (por ejemplo, licencia o permiso obtenido por un acto de corrupción).

Hay que anotar que como la Administración no tiene jurisdicción para establecer si un acto es constitutivo de delito, o que se haya producido un delito como antecede del acto que evalúa, solamente se podrá establecer el carácter delictivo de un acto en sede judicial.

Sin embargo, Morón (2019, pie de p. 262) hace una precisión en cuanto al requisito de una sentencia, en la que considera que no necesariamente será siempre una sentencia condenatoria lo que activará este mecanismo anulatorio, por que igualmente podrá activarse en aquellos supuestos donde no obstante declararse judicialmente la ilicitud del acto, por aspectos particulares no se condena al autor (eximente de conducta, colaboración eficaz, muerte del culpable, etc.).

De esta forma, se debe entender que el accionar de la Administración Tributaria para interponer una demanda contenciosa administrativa en contra de una resolución Tribunal Fiscal, operará en el caso en el que un vocal o vocales que hayan resuelto en contra del interés de esta, lo hayan efectuado contra un bien jurídico protegido por la norma penal, independiente de que si es un delito o una falta, pero se requiere su confirmación a través de una resolución emitida por un juez, en la que considere que el actuar de estos es ilícito.

Referencias

- CAE. (2018). Causales de nulidad del acto administrativo. Recuperado de: [https://www.caeperu.com/colaboradores/almendra-barrios-pucillas/causales-de-nulidad-del-acto-administrativo.html#:~:text=a\)%20La%20contravenci%C3%B3n%20a%20la,tanto%2C%20no%20debe%20surtir%20efectos](https://www.caeperu.com/colaboradores/almendra-barrios-pucillas/causales-de-nulidad-del-acto-administrativo.html#:~:text=a)%20La%20contravenci%C3%B3n%20a%20la,tanto%2C%20no%20debe%20surtir%20efectos).
- CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código Civil. Diario oficial. 7 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de: http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij
- Código Penal. Diario oficial. 16 septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de: http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf

- Código Procesal Civil. Diario oficial. 04 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Código Procesal Constitucional. Diario oficial. 28 de mayo de 2004. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0002/5-codigo-procesal-constitucional-ley-n-28237-1.pdf>
- Código Tributario. Diario oficial. 12 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de: http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij
- Constitución Política del Perú de 1993. Diario oficial. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0001/1-constitucion-politica-del-peru-1.pdf>
- Corte Suprema de Justicia del Perú. Casación n.º 6630–2014–LIMA. 03 de setiembre de 2015. Recuperado de: <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/209309004e963252ae13fef7407ecb92/6630-2014.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=209309004e963252ae13fef7407ecb92>
- Danós, J. (2000). El Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria. En la revista Themis. Número 41. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11653>
- Danós, J. (2003). Régimen de la nulidad de los actos administrativos en la nueva Ley n.º 27444 de Procedimiento Administrativo General. En Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ara editores, Lima.
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1121. Diario oficial. 24 DE JULIO DE 2012. Lima. Perú. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Julio/18/EXP-DL-1121.PDF>
- Huapaya, R. (2022). El proceso contencioso-administrativo. Colección 'Lo esencial del Derecho', Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.
- León, S. (2014). Legitimación Activa en la Ley del Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria. En la revista Derecho & Sociedad. Número 43. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12574>
- Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. Diario Oficial. 03 de mayo 2019. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0009/15-texto-unico-ordenado-de-la-ley-27584-ley-que-regula-el-proceso-contencioso-administrativo-1.pdf>
- Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario oficial. 29 de enero 2019. Lima. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/Normas>
- Ley General del Sistema Concursal. Diario oficial. 05 de agosto 2002. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0026/ley-27809.pdf>
- Ley Orgánica del Poder Judicial. Diario oficial. 28 de mayo 1993. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0104/Ley-Organica-Poder-Judicial.pdf>
- Morón, J. (2007). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. En la revista 'Hechos de la Justicia'. Número 10. Recuperado de: <http://www.jusdem.org.pe/webhechos/N010/contencioso%20tributario.htm>
- Morón, J. (2019). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Tomo I, Editorial Gaceta Jurídica, Lima.
- Morón, J. (2001). Los actos administrativos en la nueva Ley del procedimiento administrativo general. En la revista Derecho y sociedad. Número 17.
- OEA/BID (1968). Reforma Tributaria para America Latina: Modelo de Código Tributario. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf
- Robles, C. (2018). La Sunat y los procedimientos administrativos tributarios. Colección 'Lo esencial del Derecho', Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.
- Ruiz de Castilla, F. (2018). Derecho Tributario: Temas Básicos. Colección 'Lo esencial del Derecho', Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.
- Salas, P. (2021). Proceso Contencioso Tributario. Análisis y práctica desde el enfoque de

plena jurisdicción, Editorial Gaceta Jurídica, Miraflores.

- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 0090–2004–AA/TC. 05 de julio de 2004. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090–2004–AA.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 3741–2004–AA/TC. 14 de noviembre de 2005. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741–2004–AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 00003–2006–AI/TC. 19 de setiembre de 2006. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00003–2006–AI.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 03610–2008–PA/TC. 27 de agosto de 2008. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03610–2008–AA.html>
- Yacolca, D., Bravo, J., Gamba C., Samhan, F., Villalobos, S., Saavedra, R., Mejía, V. y otros (2020). Código Tributario Comentado. 50 años después y más. Volumen 2, Editorial Ediciones Legales, Lima.

Artículo 158

REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Para la admisión de la Demanda Contencioso - Administrativa, será indispensable que ésta sea presentada dentro del plazo señalado en el artículo anterior.

El órgano jurisdiccional, al admitir a trámite la demanda, requerirá al Tribunal Fiscal o a la Administración Tributaria, de ser el caso, para que le remita el expediente administrativo en un plazo de treinta (30) días hábiles de notificado.



Andree César Augusto Tudela Tello

Comentario

A nivel del Derecho Procesal un requisito de admisibilidad de un acto procesal según lo indicado por Monroy (1992, pp. 23–24) están dados por los elementos formales que determinan la aptitud de éste para producir efectos al interior del proceso. En cambio, los requisitos de procedencia son los elementos intrínsecos o de fondo de un acto procesal, cuya presencia es esencial para que el acto tenga la calidad de tal. Los recursos, como toda institución procesal, tienen requisitos propios de admisibilidad y procedencia.

El citado autor agrega que son requisitos de admisibilidad de un recurso aquellos que están ligados con el lugar, el tiempo y la formalidad de su interposición. Y son requisitos de procedencia del recurso fundamentalmente tres: la adecuación del recurso, la descripción del agravio y la fundamentación del vicio o error.

La presente norma habla de los requisitos de admisibilidad de la demanda contenciosa administrativa en materia tributaria, y al desarrollarlos, hace una remisión al artículo 157° del Código Tributario, que en conjunto establecen que para la admisión a trámite de esta será indispensable que sea presentada dentro del plazo de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de notificado la resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación. Sin embargo, consideramos que también constituyen requisitos de admisibilidad que se haya agotado previamente la vía administrativa (exista una Resolución del Tribunal Fiscal) y que en la demanda se hagan peticiones concretas (precisar de forma clara lo que se busca con la demanda).

Aunque existen autores como Mejía (2020, p. 1376) que, en relación con este artículo, considera que de su lectura ciertamente no se aprecia ningún requisito de admisibilidad. Es más, haciendo un símil con lo regulado en la Ley n.º 27584, la interposición extemporánea es declarada improcedente, lo que en su lógica entiende que este sería un requisito de procedibilidad y no de admisibilidad.

Lo cierto es que no es posible interponer una demanda fuera del plazo señalado en el artículo 157° del Código Tributario, de lo contrario no prosperaría la su revisión a nivel judicial.

De otro lado, también regula el término que tiene el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria para remitir el expediente administrativo, el mismo que deberá efectuarse dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de notificado el requerimiento efectuado por el Juez, concurrentemente con la admisión a trámite de la demanda.

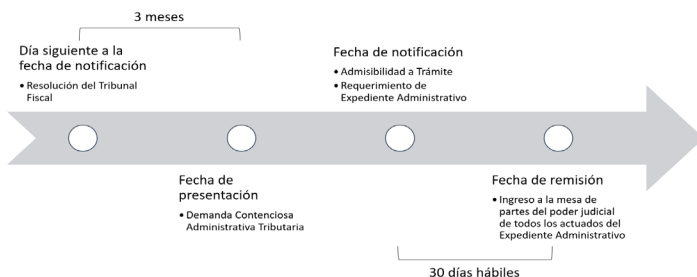
Al respecto cabe precisar, que este plazo recién se empezará a computar desde que el Juez efectuó el requerimiento de la remisión del expediente juntamente con la admisión a trámite de la demanda, y no desde que presenta la misma ante el Poder Judicial, por lo que estas dos condiciones constituyen requisitos obligatorios para el cómputo del citado plazo.

Dicho de otra forma, somos de la opinión que no se inicia el cómputo del plazo para la remisión del expediente administrativo, en el caso que un Juez aún no haya admitido a trámite la demanda, pero haya requerido previamente la remisión del expediente. Consideramos que, en este supuesto, recién se iniciará el cómputo cuando se haya admitido a trámite la demanda, conforme lo establece expresamente el artículo.

Lo que nos parece desacertado de la norma es no regular correctamente todos los requisitos de admisibilidad, y que en el mismo artículo se haya regulado la remisión del expediente administrativo, pudiendo generar la confusión que esto último sea también un requisito de admisibilidad cuando no lo es, por que esto es de cargo del Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, y no del administrado, pudiendo generar confusión a nivel judicial.

Imagen 1

Plazos en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario



Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Monroy, J. (1992). Los medios impugnatorios en el Código Procesal Civil. En la revista IUS ET VERITAS. Número 5. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15354/15809>

Artículo 159

MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES

Cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas:

1. Para la concesión de la medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real. En ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria.
2. Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe sea el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La carta fianza deberá ser renovada antes de los diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento, considerándose para tal efecto el monto actualizado hasta la fecha de la renovación.

En caso de que no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad.

3. Si se ofrece contracautela real, esta deberá ser de primer rango y cubrir el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. (Numeral modificado por el Artículo 7° de la Ley n.º 30230 publicada el 12.7.2014 y vigente desde el 1.1.2015, conforme lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final de dicha Ley).
4. La Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar a la autoridad judicial que se varíe la contracautela, en caso ésta haya devenido en insuficiente con relación al monto concedido por la generación de intereses. Esta facultad podrá ser ejercitada al cumplirse seis (6) meses desde la concesión de la medida cautelar o de la variación de la contracautela. El Juez deberá disponer que el solicitante cumpla con

la adecuación de la contracautela ofrecida, de acuerdo a la actualización de la deuda tributaria que reporte la Administración Tributaria en su solicitud, bajo sanción de dejarse sin efecto la medida cautelar.

5. El Juez deberá correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria por el plazo de cinco (5) días hábiles, acompañando copia simple de la demanda y de sus recaudos, a efectos de que aquélla señale el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar y se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso.
6. Vencido dicho plazo, con la absolución del traslado o sin ella, el Juez resolverá lo pertinente dentro del plazo de cinco (5) días hábiles.

Excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria.

En el caso que, mediante resolución firme, se declare infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con una medida cautelar, el juez que conoce del proceso dispondrá la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso.

En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el presente artículo.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

 **Andree César Augusto Tudela Tello**

Comentario

El modelo de código tributario para américa latina de la OEA/BID (1968, artículo 181° al 183°) utiliza la expresión medidas cautelares como sinónimo de medidas precautorias y medidas precautelativas. Por una parte, refieren que el Fisco puede obtener embargos (secuestro u otras) cuando las circunstancias le permitan creer que el crédito es verosímil y que hay un peligro en la demora en hacerlo efectivo. Las circunstancias que autorizan su concesión que exista un riesgo fundado y justificado, la existencia de dos pronunciamientos coincidentes previos que hacen verosímil el derecho del Fisco y la posibilidad que se deje desarmando al fisco ante posibles maniobras para hacer desaparecer bienes del deudor.

De otra parte, es posible que el deudor también pueda solicitar medidas cautelares sin la exigencia de caución en relación con la solvencia del estado, y que las medidas puedan ser reemplazadas por otro tipo de garantía suficientes a juicio del Juez.

A su vez, el modelo del código tributario del CIAT (2015, artículo 201°) posibilita la concesión de medidas cautelares, si bien no le da una denominación, pero indica lo siguiente:

2. La presentación del recurso contencioso administrativo no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, salvo que se garantice la deuda tributaria impugnada, siendo de aplicación lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 199.

Cómo puede apreciarse de la norma del CIAT se prevé la necesidad de una garantía para solicitar una medida cautelar que tenga por objeto suspender la ejecución del acto impugnado, disuadiendo su mala utilización que tenga por objeto eludir o demorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Interpretación amplia

El título de la norma peruana y su regulación introductoria indica que el administrado puede solicitar una medida cautelar en cualquier tipo de proceso judicial.

Una interpretación amplia podría llevarnos a entender que no es limitativa al Proceso Contencioso Administrativo Tributario; pues de la regulación establecida en el Código Tributario encontramos diversos tipos de procesos judiciales, siendo las más relevantes:

- El Proceso Contencioso Administrativo (Artículo 157° del Código Tributario),
- El Proceso Revisor -apelación- del Procedimiento de Cobranza Coactiva ante la Corte Superior (Artículo 122° del Código Tributario).
- El Proceso de impugnación contra la Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve temas vinculados a la Intervención Excluyente de Propiedad (Artículo 120° del Código Tributario).
- El Proceso Constitucional (Artículo 119° del Código Tributario y Código Procesal Constitucional),
- El Proceso Concursal (Artículos 119° del Código Tributario y Ley n.º 27809 - situaciones en las cuales el Poder Judicial complemente y revise¹), y,
- El Proceso Penal (Artículo 189° del Código Tributario).

Sin embargo, resulta importante destacar la fórmula como se encuentra descrita la norma, para lograr su comprensión, las mismas que detallamos a continuación:

El Administrado

En primer lugar, se habla de 'administrado', y no del contribuyente o deudor tributario, esto denota un aspecto amplio del término, no ligado únicamente a la relación jurídica tributaria, sino a cualquier persona afectada por un acto o actuación de la Administración Tributaria o del propio Tribunal Fiscal. Recordemos que existen procedimientos que son instaurados inicialmente por terceros ajenos a la obligación tributaria, como es el caso de la Intervención Excluyente de Propiedad.

Actuación Administrativa

En segundo lugar, la medida cautelar debe tener por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria. De la descripción señalada, de igual forma no se limita con indicar acto administrativo, sino se conduce con la fórmula general de actuación, entiéndase administrativa.

Al respecto Huapaya (2022) sostiene que, de esta manera, se supera la idea de que el acto administrativo es la única forma de manifestación de la voluntad de las entidades administrativas. En efecto, no se puede dejar de lado que la administración procede a través de actuaciones propiamente dichas, esto es, actos administrativos, actuaciones materiales y contratos administrativos. Asimismo, se manifiesta a través de omisiones, como la falta de cumplimiento de un mandato contenido en una ley o un acto administrativo (inactividad formal e inactividad material).

¹ Véase el artículo de Mario Reggiardo Saavedra (2011) sobre "Aspectos Judiciales de la Ley General del Sistema Concursal", Revista Advocatus n.º 24, Universidad de Lima. Pág. 283-293.

De la revisión del Código Tributario podemos encontrar una serie de descripciones en las que se utiliza el término actuación de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal, algunas que se detallan a continuación:

- El presente Código también es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares internacionales (Norma II).
- La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria (Artículo 50°).
- Contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155° (Artículo 61°).
- Durante la tramitación de la intervención excluyente de propiedad o recurso de apelación, presentados oportunamente, la Administración debe suspender cualquier actuación tendiente a ejecutar los embargos trabados respecto de los bienes cuya propiedad está en discusión (Artículo 119°)

Sin embargo, las descripciones del Código Tributario no satisfacen en esencia la forma amplia como lo ha regulado en el presente artículo bajo comentario. Al respecto, tampoco en el Código Tributario se ha encontrado una definición de lo que debe entenderse como 'actuación administrativa', para tal efecto, podemos recurrir a dos normas generales:

El artículo 1° de la Ley n.º 27444 que regula el concepto de acto administrativo:

Artículo 1.- Concepto de acto administrativo

1.1 Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

1.2 No son actos administrativos:

1.2.1 Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios. Estos actos son regulados por cada entidad, con sujeción a las disposiciones del Título Preliminar de esta Ley, y de aquellas normas que expresamente así lo establezcan.

1.2.2 Los comportamientos y actividades materiales de las entidades.

La norma citada hace una distinción entre lo que es un acto administrativo y de lo que no es. Sin embargo, no da un acercamiento a un concepto más amplio como es la actuación administrativa. Para lograr construir esta idea, debemos recurrir también de forma sistemática al artículo 4° de la Ley n.º 27584, que regula las actuaciones administrativas impugnables a través de dicho proceso contencioso administrativo:

- Los actos administrativos y cualquier otra declaración administrativa.
- El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública.
- La actuación material que no se sustenta en acto administrativo.
- La actuación material de ejecución de actos administrativos que transgrede principios o normas del ordenamiento jurídico.
- Las actuaciones u omisiones de la administración pública respecto de

la validez, eficacia, ejecución o interpretación de los contratos de la administración pública, con excepción de los casos en que es obligatorio o se decida, conforme a ley, someter a conciliación o arbitraje la controversia.

- Las actuaciones administrativas sobre el personal dependiente al servicio de la administración pública.

De lo anterior, se puede concluir entonces que esta parte de la norma, no sólo se encuentra restringida al Proceso Contencioso Administrativo sino a otros procesos judiciales, pues recordemos que en el primero sólo era posible la impugnación de una Resolución del Tribunal Fiscal (acto administrativo) según el propio texto del artículo 157° del Código Tributario, en cambio en el segundo se ha utilizado una fórmula amplia para impugnar cualquier actuación administrativa.

Actuación Coactiva

La norma agrega además que incluso aquéllas (entiéndase por actuaciones) dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

Como se sabe, el inicio del procedimiento de cobranza coactiva se inicia con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva. En términos prejudiciales para suspender o dejar sin efecto las actuaciones de dicho procedimiento sólo cabe a través del recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, y sólo después que ésta emita pronunciamiento es posible recurrir al proceso contencioso administrativo ante el órgano judicial.

De otro lado, también cabe la interposición del recurso de apelación ante la Corte Superior conforme con lo regulado en el artículo 122° del Código Tributario. Al respecto, este tipo de recurso sólo es posible sólo después de terminado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por lo que no resultaría viable una acción judicial en este tipo de proceso, dirigida a la suspensión de alguna actuación de la administración tributaria al ya que habrá concluido, sino solamente que esta pueda ser dejada sin efecto y con ello retrotraer sus efectos.

A su vez, si es posible que se dicte una medida cautelar, dentro de un proceso constitucional de amparo, que ordene la suspensión de la cobranza o que busque como pretensión que el proceso de cobranza coactiva sea dejado sin efecto, conforme lo establece el artículo 119° del Código Tributario.

Facultades

La norma adiciona de forma conjuntiva y disyuntiva, que pueda tener por objeto el limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes.

Cómo se puede observar de la descripción normativa, esta deja abierta la posibilidad de que pueda impugnarse en la vía judicial o constitucional contra cualquiera de las facultades que pueda ostentar la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, ya sea establecida específicamente en el Código Tributario o en otras leyes. Recordemos por ejemplo que en los últimos años se le ha otorgado a la Administración Tributaria determinadas facultades vinculados a los Insumos Químicos de Bienes Fiscalizados, que bien podría desembocar en un proceso judicial.

Interpretación restrictiva

Una interpretación restrictiva, como la establecida por Villanueva (2014, Pág. 1004) nos podría llevar a entender que esta disposición sólo es aplicable a los procesos contencioso-administrativos iniciados contra Resoluciones del Tribunal Fiscal; pero no a las demandas de amparo, por cuanto las disposiciones de esta parte del Código se refieren a los procesos judiciales en que se discute la controversia puesta de conocimiento del Tribunal Fiscal.

Esta idea de una interpretación restrictiva cobra fuerza en determinado sector, porque el último párrafo ha descrito que lo dispuesto o regulado en este artículo no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

Sobre el particular, Mejía (2019) realiza un análisis señalando que:

se debe tener en cuenta que el artículo 200 de la Constitución indica que son garantías constitucionales la Acción de Hábeas Corpus, la Acción de Amparo, la Acción de Habeas Data, la Acción de Inconstitucionalidad, la Acción Popular y la Acción de Cumplimiento. El segundo párrafo de la mencionada norma señala expresamente que una ley orgánica regula el ejercicio de estas garantías. La norma que regula el ejercicio de las garantías constitucionales es el Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley n.º 28237, entonces, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 200 de la Constitución, el Código Procesal Constitucional tiene la naturaleza de Ley Orgánica. Siendo así, se ha interpretado que para los procesos regulados por el Código Procesal Constitucional, no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 159º del TUO del Código Tributario.

Por su parte, el Texto Único Ordenado de la Ley n.º 27854 ha regulado dos tipos o vías procedimentales en el proceso contencioso-administrativa. Una vía denominada 'proceso urgente' (Artículo 25º) cuya pretensión se encuentra dirigida al cese de una actuación material que no se sustente en un acto administrativo, o cumplimiento de una actuación obligada por ley o acto administrativo firme. Y otra vía llamada 'proceso especial' (Artículo 27º) que comprende todas las pretensiones no tramitadas bajo el proceso urgente.

De esta visión interpretativa, y desde una interpretación sistemática de las normas descritas, la referencia que hace la presente norma respecto a procesos judiciales podría entenderse referida a las vías procedimentales del proceso contencioso-administrativo, procesos urgentes o especiales.

Sea cual fuere la interpretación que les otorgue, la presente norma ha establecido reglas especiales para la adopción de medidas cautelares en los procesos judiciales.

Fundamentos de la regulación de las medidas cautelares

La presente norma fue producto de la modificación introducida mediante el Decreto Legislativo n.º 1121. Al respecto su exposición de motivos da cuenta de la problemática que existía por el indiscriminado otorgamiento de medidas cautelares a través de meras cauciones juratorias que imposibilitaban la cobranza coactiva de las deudas tributarias sometidas al proceso judicial o constitucional, y una vez que se dictaba la decisión final de dichos procesos, la recuperación era irrisoria, por no decir casi nula, causando perjuicios irremediables al fisco.

Todo ello origina el establecimiento de una novedosa regulación, en el que se ha establecido nuevas reglas procesales para el otorgamiento, modificación o cese de una medida cautelar en el proceso contencioso administrativo tributario.

Reglas sobre los tipos permitidos de contracautela

Nuestro Código Tributario no otorga una definición de contracautela, para ello es necesario recurrir a otras normas procesales.

Así el artículo 613º del Código Procesal Civil establece que la contracautela tiene por objeto asegurar al afectado con una medida cautelar, el resarcimiento de los daños y perjuicios que pueda causar su ejecución, y agrega que la contracautela puede ser de naturaleza real o personal.

Mejía (2020, p. 1380) sostiene que para la concesión de medidas cautelares en el ámbito tributario se prohíbe, en principio, la contracautela denominada caución juratoria, que en realidad no ofrece ninguna garantía para respaldar el perjuicio que pueda ocasionar la adopción de medidas cautelares, ya que no constituye ninguna garantía específica. Sin embargo, esta prohibición posteriormente es atenuada.

En efecto, la norma materia de comentario parte de una regla general para la concesión de la medida cautelar, en la que es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real. Ya agrega que en ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria.

La norma restringe la contracautela de naturaleza personal en principio a la carta fianza bancaria y financiera.

Sin embargo, el trasantepenúltimo párrafo de la norma, establece una regla excepcional, estableciendo que para los casos en que las deudas tributarias materia de impugnación, cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), es permitida la presentación como contracautela la caución juratoria; es decir, es permitido este otro tipo de contracautela de naturaleza personal para este supuesto.

Otras reglas generales y específicas

La norma sostiene además una regulación especial respecto a la contracautela ofrecida:

Reglas Generales:

- La actualización del monto de la medida cautelar se actualiza a la fecha de notificación de la solicitud cautelar.
- La SUNAT se encuentra facultada para solicitar la variación de la medida cautelar, en caso resulte insuficiente en relación al monto concedido por la generación de intereses.
- La solicitud de variación sólo es permitida si ha transcurrido el plazo de 6 meses desde que se concedió o varió la medida cautelar materia de esta solicitud. En caso no se varíe se deja sin efecto la medida.
- La solicitud cautelar se corre traslado a la Administración Tributaria por cinco (5) días hábiles adjuntando copia de la demandas y anexos. La entidad tributaria debe señalar el monto de la deuda tributaria que guarda relación con el proceso actualizada a la fecha de notificación de la solicitud.
- La Administración deberá pronunciarse sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora.
- Transcurrido el plazo, el Juez resuelve el pedido cautelar aún si la respuesta de la Administración Tributaria. Para resolver sobre ello el Juez cuenta con el plazo de cinco (5) días hábiles.
- En el caso que el proceso concluya con resolución firme declarando infundada o improcedente total o parcialmente las pretensiones aseguradas con la medida cautelar, el Juez ordenará la ejecución de la contracautela. Lo recuperado por esta ejecución se destinará al pago de la deuda tributaria del proceso.

Reglas Específicas:

- h. Por el monto:
 - Cartas Fianzas: Debe ser otorgada por el importe del 60% del monto por el cual se concede la medida cautelar.

- Hipoteca o Garantía Mobiliaria: Debe ser otorgada por el importe del 60% del monto por el cual se concede la medida cautelar.
- Caucción Juratoria: Se acepta esta declaración jurada siempre y cuando el monto total de la deuda tributaria materia del proceso contencioso tributario no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

i. Sobre la Vigencia:

- Cartas Fianzas: Doce (12) meses prorrogables.
- Hipoteca o Garantía Mobiliaria: Con la inscripción se entiende vigente hasta su ejecución o hasta que se deje sin efecto.
- Caucción Juratoria: No precisa.

j. Sobre su renovación:

- Cartas Fianzas: Diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento. De lo contrario su ejecución inmediata.
- Hipoteca o Garantía Mobiliaria: Con la inscripción se entiende vigente hasta su ejecución o hasta que se deje sin efecto.
- Caucción Juratoria: No precisa. Pero se entiende que en el caso de personas naturales o jurídicas mantienen vigentes hasta que éstas tengan existencia jurídica.

k. Sobre el bien o el emisor de la garantía:

- Cartas Fianzas: Sólo se permite aquellas que han sido emitidas por entidades financieras o bancarias
- Hipoteca o Garantía Mobiliaria: Sólo se permite que sea de primer rango.
- Caucción Juratoria: No precisa. Pero se entiende que debe ser el realizada por el accionante con firma legalizada por el secretario judicial en la propia solicitud cautelar.

¿Caso especial de medida cautelar?

La norma tributaria hace hincapié que para el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el presente artículo.

Para entender dicho párrafo, resulta preciso al citado artículo, el mismo que prescribe:

Artículo 615.- Caso especial de procedencia

Es procedente el pedido de medida cautelar de quien ha obtenido sentencia favorable, aunque fuera impugnada. El pedido cautelar se solicita y ejecuta en cuerda separada ante el Juez de la demanda, con copia certificada de los actuados pertinentes, sin que sea preciso cumplir los requisitos exigidos en los incisos 1. y 4. del Artículo 610.

De lo anterior, se puede deducir que muy a pesar de existir una norma general que beneficia a quién ha obtenido sentencia favorable en primera instancia, para que pueda obtener la procedencia de una solicitud cautelar; sin embargo, esto no resulta aplicable al ámbito tributario, en la que necesariamente deben cumplirse las reglas establecidas en el artículo 159° del Código Tributario.

La razón de ser de la precisión del citado artículo es evitar que erróneamente quieran realizar una interpretación extensiva de la norma aplicado supletoriamente otras normas como la del Código Procesal Civil, y que ello desnaturalice la norma tributaria.

¿Código Tributario o leyes orgánicas?

La norma termina su regulación indicando que lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

Quizás el presente pueda contradecir de cierta manera lo indicado sobre la especialidad recogida en el Código Tributario sobre cualquier otra normal de carácter general; sin embargo, se debe entender que sólo aplica a normas con determinado rango, y no respecto a las Leyes Orgánicas.

Para tal efecto, para el caso peruano debemos remitirnos al artículo 106° de la Constitución Política, la misma que señala:

Artículo 106.- Mediante leyes orgánicas se regulan la estructura y el funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución, así como también las otras materias cuya regulación por ley orgánica está establecida en la Constitución.

Los proyectos de ley orgánica se tramitan como cualquiera otra ley. Para su aprobación o modificación, se requiere el voto de más de la mitad del número legal de miembros del Congreso.

Sobre el particular, en la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 00003-2006-AI/TC (FJ17-20) se ha establecido que:

Dicho artículo dispone dos requisitos especiales para que una fuente del derecho expedida por el Congreso de la República pueda ser considerada una ley orgánica: uno de orden material, referido a la exigencia de que se ocupe de la materia que le ha sido constitucionalmente reservada; y otro de carácter formal, relativo al número de votos necesario para su aprobación.

(...) el referido artículo constitucional no establece una supuesta relación de jerarquía entre las leyes orgánicas y las leyes ordinarias, sino, simplemente, de competencia material. (...)

La distribución de materias que existe entre las leyes orgánicas y las leyes ordinarias, obedece a criterios de taxatividad y residualidad, respectivamente, puesto que para que una materia deba ser regulada por ley orgánica, dicha previsión debe encontrarse expresamente prevista en la Constitución, y debe, además, ser interpretada en sentido restrictivo; mientras que las materias que no han sido inequívocamente confiadas a las leyes orgánicas, corresponden ser reguladas por ley ordinaria.

Por ejemplo, una de las normas con la característica de ser Ley Orgánica, en cuya regulación tiene reglas especiales para muchas de las cosas reguladas en el presente artículo es el Código Procesal Constitucional.

Así lo ha comentado Mejía (2022) al señalar:

Al respecto se debe tener en cuenta que el artículo 200 de la Constitución indica que son garantías constitucionales la Acción de Hábeas Corpus, la Acción de Amparo, la Acción de Hábeas Data, la Acción de Inconstitucionalidad, la Acción Popular y la Acción de Cumplimiento. El segundo párrafo de la mencionada norma señala expresamente que una ley orgánica regula el ejercicio de estas garantías.

La norma que regula el ejercicio de las garantías constitucionales es el Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley n.º 28237, entonces, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 200 de la Constitución, el Código Procesal Constitucional tiene la naturaleza de Ley Orgánica. (P. 1383)

Siendo así, no sería posible soslayar o diferir lo estipulado por dicha Ley Orgánica pretendiendo priorizar el Código Tributario, pues en este supuesto, el Código Procesal Constitucional cuenta con mayor jerarquía normativa que la norma tributaria, respecto a las reglas o condiciones que deben aplicarse para la adopción de medidas cautelares.

Referencias

- CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Código Procesal Civil. Diario oficial. 04 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Código Procesal Constitucional. Diario oficial. 28 de mayo de 2004. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0002/5-codigo-procesal-constitucional-ley-n-28237-1.pdf>
- Constitución Política del Perú de 1993. Diario oficial. Lima. Perú. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0001/1-constitucion-politica-del-peru-1.pdf>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1121. Diario oficial. 24 DE JULIO DE 2012. Lima. Perú. Recuperado de <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Julio/18/EXP-DL-1121.PDF>
- Huapaya, R. (2022). El proceso contencioso-administrativo. Colección 'Lo esencial del Derecho', Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.
- Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario oficial. 29 de enero 2019. Lima. Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/Normas>
- OEA / BID (1968). Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf
- Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia n.º 00003–2006–AI/TC. 19 de setiembre de 2006. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00003-2006-AI.pdf>

Artículo 160

Artículo derogado por la Primera Disposición Derogatoria de la Ley n.º 27584, publicada el 7 de diciembre de 2001

Artículo 161

Artículo derogado por la Primera Disposición Derogatoria de la Ley n.º 27584, publicada el 7 de diciembre de 2001

Artículo 162

TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS

Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, estas serán resueltas según el procedimiento regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sin perjuicio de lo anterior, resultan aplicables las disposiciones del Código Tributario o de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en ellas.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Definición

Los procedimientos no contenciosos se encuentran reconocidos en el numeral 4 del artículo 112 del Código Tributario. Como señala el profesor Francisco Ruiz de Castilla (2021), son procedimientos «cuya particularidad tiene que ver con la ausencia de controversia entre el administrado y la Administración Tributaria» (p. 482).

Con estos procedimientos el solicitante requiere el reconocimiento de un derecho o una situación jurídica determinada, pero no cuestiona ningún acto administrativo, como sí sucede en el procedimiento contencioso tributario.

El objetivo del recurrente es conseguir un pronunciamiento de la Administración Tributaria, por lo que se puede afirmar que tiene su fundamento en el derecho de petición consagrado en el numeral 20 del artículo 2 de la Constitución¹.

¹ Resolución del Tribunal Fiscal n.º 17244-5-2010, citada por el profesor Rosendo Huamani (2019, p. 2593).

Es el caso de la solicitud de prescripción de la acción para exigir el pago. El solicitante no cuestiona la existencia o exigibilidad de su deuda, pero requiere que la Administración Tributaria reconozca que transcurrió el plazo de prescripción previsto en el artículo 43 del Código Tributario sin que se verifique eventos de interrupción o suspensión del mismo, y que por tanto se extinguió la acción para que se le cobre.

Otro caso es el de las solicitudes de compensación. El contribuyente no cuestiona la existencia o exigibilidad de su deuda tributaria pendiente, pero solicita que la Administración Tributaria le reconozca la existencia del crédito tributario invocado en la solicitud para que se utilice contra su deuda tributaria y esta se extinga hasta donde alcance el mismo.

Clasificación

Los procedimientos no contenciosos se pueden clasificar, según lo previsto en el artículo 162 del Código Tributario, en la medida que estén o no vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

Los procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria «son aquellos iniciados para alcanzar una pretensión que implica un pronunciamiento sobre la existencia o cuantía de la obligación tributaria» (Talledo, citado por Sevillano, 2019, p. 309).

Entre estas se puede citar, por ejemplo, las solicitudes de baja del padrón de contribuyentes², la inscripción en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta³, el acogimiento al Programa Extraordinario de Regularización Tributaria – PERTA Agraria establecido por el Decreto Legislativo n.º 877⁴, citadas por Yangali (2015, pp. 357–358), así como las de devolución (competencia de las áreas de fiscalización), compensación, prescripción, modificación de datos (Formulario Virtual 1693), revocatoria (Formulario 194) y reconocimiento de pago con error (las cinco últimas competencia de las áreas de Control de la Deuda), entre otras.

La resolución que se emita como consecuencia de la atención de una solicitud no contenciosa no vinculada a la determinación de la obligación tributaria no tendrá ningún efecto sobre la existencia o la cuantía del tributo relacionado.

En el segundo párrafo del artículo 162 se les denomina «otras solicitudes no contenciosas». Entre estas se puede citar, por ejemplo, a las solicitudes de modificación de cambio de domicilio⁵ y de fraccionamiento particular presentado al amparo del artículo 36 del Código Tributario⁶, ambas citadas por Yangali (2015, p. 358), además de las de liberación de fondos de detracciones (SLF) y las solicitudes de refinanciamiento (RAAF), entre otras.

La clasificación de los procedimientos no contenciosos implica la diferenciación con respecto a los siguientes temas:

- Normas aplicables.
- Plazo para la evaluación y atención de la solicitud.
- Recursos impugnatorios que se pueden presentar contra el acto con el que se resuelve la solicitud.

Normas aplicables

Los artículos que abarcan desde el 103 al 113, ubicados en el título I del Libro III del Código Tributario, contienen las disposiciones generales aplicables a todos los

² Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12871–2–2008.

³ Resolución del Tribunal Fiscal n.º 909–2–1999.

⁴ Resolución del Tribunal Fiscal n.º 259–5–2001.

⁵ Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7337–5–2004.

⁶ Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3962–6–2003.

procedimientos tributarios, incluidos los no contenciosos, como por ejemplo las reglas relativas a las notificaciones, la revocatoria y la nulidad de los actos administrativos, entre otros.

Con respecto a las normas aplicables, para la atención de las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria corresponde utilizar las normas del Código Tributario y los reglamentos correspondientes.

Por ejemplo, en el caso de las solicitudes de compensación se aplica lo previsto en el artículo 40 del Código Tributario, así como lo previsto en la Resolución de Superintendencia n.º 175-2007/SUNAT, con la que se dictaron las normas para la compensación a solicitud de parte y de oficio, publicada el 19 de septiembre de 2007 y vigente a partir del 1 de octubre de 2007, y sus modificatorias.

Para la atención de las solicitudes no contenciosas no vinculadas a la determinación de la obligación tributaria se debe aplicar las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS y sus modificatorias, sin perjuicio de la aplicación de las reglas del Código Tributario y de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en dichas normas, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 163 del Código Tributario.

En el caso de las solicitudes de fraccionamiento particular corresponde la aplicación del artículo 36 del Código Tributario, así como lo previsto en el reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos, aprobado mediante la Resolución de Superintendencia n.º 161-2015/SUNAT, publicada el 14 de julio de 2015, sus modificatorias y otras normas tributarias aplicables. En los aspectos no contemplados expresamente en estas normas se aplica lo previsto en la LPAG; por ejemplo, lo referido al plazo de atención y los recursos impugnatorios que se pueden presentar contra la resolución con la que se atiende la solicitud.

Plazo para la evaluación y atención de la solicitud

En lo que respecta al plazo de atención se debe considerar si la solicitud no contenciosa está o no vinculada a la determinación de la obligación tributaria.

De acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 162 del Código Tributario, en el caso de las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, el plazo para evaluarlas y atenderlas es de 45 días hábiles, plazo dentro del cual se deberá notificar la resolución que se emita. Esta regla aplica para el caso de las solicitudes que requieran un pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

En el caso de las solicitudes no vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, según lo previsto en el segundo párrafo del artículo 162, el plazo aplicable para evaluarlas y atenderlas será el previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444. Para efectos del plazo aplica lo previsto en el artículo 39, referido al procedimiento de evaluación previa, aquel en el que se requiere emitir un pronunciamiento expreso por parte de la Administración Tributaria en atención de la solicitud presentada, y conforme al cual el plazo que transcurra desde el inicio hasta la emisión de la resolución no puede exceder de 30 días hábiles.

Con respecto a la forma de notificación de los actos administrativos, como es la resolución con la que se atiende la solicitud, y el plazo para practicarla, aplicará lo previsto en el artículo 104 del Código Tributario, que regula esas materias de forma expresa⁷.

⁷ La LPAG también contiene regulación sobre la forma de notificación y el plazo para practicarla, pero no aplica en la medida que el

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Huamaní Cueva, R. (2019). En Código Tributario comentado (T. 3) (pp. 2589–2605). Jurista Editores.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2022). Derecho Tributario peruano. Principios y fundamentos (V. 1). Palestra.
- Sevillano Chávez, S. (2019). Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario (2.ª Ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Yangali Quintanilla, n. (2015). Código Tributario. Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT. Gaceta Jurídica.

Artículo 163

DE LA IMPUGNACIÓN

Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días hábiles o en el plazo establecido para resolver previsto en otras normas, el deudor tributario puede interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Los actos de la Administración Tributaria que resuelven las solicitudes no contenciosas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 162 pueden ser impugnados mediante los recursos regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, los mismos que se tramitarán observando lo dispuesto en la citada Ley salvo en aquellos aspectos regulados expresamente en el presente Código y sin que sea necesaria su autorización por parte de letrado.

 **Álvaro Manuel Montesinos Corro**

Comentario

Recursos impugnatorios que se pueden presentar contra el acto con el que se resuelve la solicitud

Contra las resoluciones que se emitan como resultado de la evaluación de una solicitud no contenciosa se podrá presentar un recurso de impugnación. Se entiende como resolución el acto administrativo emitido formalmente mediante el cual la autoridad administrativa competente atiende de manera definitiva la solicitud del recurrente. Sin embargo, podría suceder que se emita un documento distinto, por ejemplo una esquila. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que, si ese documento reúne los requisitos de una resolución, se puede presentar contra el mismo un recurso de apelación¹. El recurso impugnatorio que se puede presentar variará en atención del tipo de solicitud en el que se haya emitido la resolución que pone fin al procedimiento no contencioso.

¹ Resolución del Tribunal Fiscal n.º 539-4-2003.

En el caso de las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria se podrá presentar el recurso de apelación según lo previsto en el primer párrafo del artículo 163 del Código Tributario, y estas serán resueltas por el Tribunal Fiscal, con excepción de la resolución emitida en el trámite de una solicitud de devolución contra la que solo procede el recurso de reclamación. Se dará el mismo tratamiento a las resoluciones emitidas como consecuencia de la evaluación de las solicitudes de reintegro tributario² (Yangali, 2015, p. 359).

La presentación del recurso de apelación contra una resolución emitida en el trámite de una solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria no suspende el procedimiento de cobranza coactiva³. Este podría ser el caso de la apelación contra la resolución que resuelve la solicitud de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria por la que se sigue un procedimiento de cobranza coactiva.

En el supuesto de que transcurrió el plazo de 45 días hábiles y la Administración Tributaria no emitió una resolución, el recurrente tiene expedito su derecho para considerar denegada su solicitud, asumiendo que ha operado el silencio administrativo negativo, y en consecuencia podrá interponer el recurso de reclamación contra la resolución denegatoria ficta de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 163 del Código Tributario.

Las solicitudes no contenciosas no vinculadas a la determinación de la obligación tributaria se podrán impugnar mediante los recursos administrativos de reconsideración y apelación previstos en la LPAG - Ley n.º 27444.

El plazo para presentar los recursos administrativos es de 15 días hábiles, contados desde el día siguiente de la notificación del acto administrativo que se pretende impugnar; mientras que el plazo para resolverlos es de 15 días hábiles en el caso del recurso de reconsideración⁴, y de 30 días hábiles en el caso del recurso de apelación.

Los recursos administrativos serán resueltos por la Administración Tributaria.

Texto Único de Procedimientos Administrativos - TUPA

Los procedimientos no contenciosos son procedimientos de parte; es decir, deben ser iniciados por el contribuyente para diferenciarlos de los procedimientos de oficio, aquellos que inicia la Administración Tributaria en atención a sus facultades, como los procedimientos de fiscalización y cobranza coactiva.

El documento institucional en el que se podrá apreciar cuáles son los procedimientos no contenciosos, junto con otros que también se pueden iniciar ante la Administración Tributaria, es el Texto Único de Procedimientos Administrativos - TUPA. En el caso de la SUNAT, el TUPA vigente fue aprobado mediante el Decreto Supremo n.º 412-2017-EF, norma que ha sido objeto de diversas modificaciones⁵.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Yangali Quintanilla, n. (2015). Código Tributario. Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT. Gaceta Jurídica.

2 Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3771-5-2002.

3 Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7367-3-2004.

4 Plazo modificado en atención a lo dispuesto mediante la Ley n.º 31603, publicada el 5 de noviembre de 2022, con la que se modificó el artículo 207 de la Ley n.º 27444.

5 Este documento se puede ubicar en la siguiente dirección de la página web de la SUNAT: <https://www.gob.pe/institucion/sunat/informes-publicaciones/1973534-texto-unico-de-procedimientos-administrativos-tupa-de-la-sunat>

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS

Artículo 164

CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

Perez (1986), en su libro relacionado con el análisis de los delitos e infracciones, señala que toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria.

Por su lado Villegas (2003), define la infracción tributaria como la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias formales y sustanciales.

Frente a lo citado, podemos concluir que ha recogido de forma expresa y como requisito fundamental para aplicar las sanciones la tipificación de las infracciones, es decir, infracciones y sanciones tributarias debes estar tipificadas en las normas que correspondan al ordenamiento tributario. Al respecto, la norma IV del título preliminar del Código Tributario establece: Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede d) Definir las infracciones y establecer sanciones.

En el lado de los tributos aduaneros, será infracción aduanera aquella acción u omisión contraria al ordenamiento jurídico-aduanero, orientado a coadyuvar a la administración tributaria con el control aduanero dotándola de la facultad de sancionar las infracciones definidas por las normas aduaneras específicas, contemplando las normas tributarias sus propias infracciones y sanciones acorde a los diferentes regímenes aduaneros vigentes.

Lo analizado en el artículo precedente y considerando además la doctrina tributaria del tema, podemos presentar elementos o criterios que nos permite diferenciar una infracción de un delito tributario, tal como se presenta a continuación:

Tabla 1
Infracciones y delitos tributarios

Infracción tributaria	Delito tributario
Se determina en forma objetiva, no se requiere intencionalidad.	Se determina en forma subjetiva (intencionalidad, dolo).
Se vincula generalmente con el incumplimiento de obligaciones formales.	Se relaciona con el incumplimiento de obligaciones sustanciales
Cometida por el infractor	Cometida por autor y/o partícipes
Es un ilícito sancionado por la administración tributaria	Es un ilícito sancionado por la justicia penal
El proceso culmina con la emisión de un acto administrativo (que puede ser impugnado).	El proceso culmina con una sentencia judicial (impugnable en la vía jurisdiccional).
Las sanciones: Multas, comiso, cierre, suspensión de licencias, internamiento temporal de vehículos.	La sanción principalmente pena privativa de libertad.

Fuente: Elaboración propia con información de las normas tributarias y penales.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Perez Royo, F. (1986). Los delitos y las infracciones en materia tributaria. España
- Villegas, H. (2003). Derecho Tributario Penal (432.ª Ed.). Astrea.

Artículo 165

DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración tributaria (SUNAT), se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo con lo que se establezca mediante Decreto Supremo.

 Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

Considerando la doctrina tributaria del tema, podemos sostener que las infracciones tributarias deben ser determinadas en forma objetiva, es decir, sin otorgar mayor relevancia la intención o culpabilidad del contribuyente ni las circunstancias que podrían estar circunscriptas su comisión, bastando que la conducta encaje en la tipicidad definida por las normas tributarias (elemento relevante).

Podemos citar las siguientes características de las infracciones tributarias, identificando los siguientes elementos propios:

- **Elemento sustancial o de antijuridicidad:** Relacionada con el incumplimiento de una obligación, legalmente establecida, a través de una acción u omisión.
- **Elemento formal o de tipicidad:** la conducta infractora debe estar definida en la Ley como infracción y la sanción respectiva.
- **Elemento objetivo:** Responsabilidad por el solo hecho de incumplimiento, no se genera la intencionalidad.

Como parte del análisis complementario de las características de las infracciones tributarias en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07013-I-2005, se estableció:

“la infracción se determina en forma objetiva, es decir, sin tener en cuenta la intencionalidad o las circunstancias que pudieran justificar su comisión por lo que el hecho que la recurrente alegue que se deben analizar las circunstancias que originaron la omisión, no desvirtúan la configuración de la infracción”

Con respecto, a los tipos de sanciones que establece en artículo 165, podemos establecer la siguiente clasificación, tal como lo propone García y Fernández (2011), autores que adoptan el siguiente concepto de sanción:

“Por sanción entendemos aquí un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal. Este mal (fin afflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa”. (p.1064)

Danós (1995), clasifica las sanciones administrativas en función a su contenido en las siguientes sanciones:

- l) Sanciones personales: Consiste en la suspensión o restricción de un derecho o de la autorización para el ejercicio de un derecho, por ejemplo, clasificación de un establecimiento.
- m) Sanciones reales: Consiste en la imposición del pago de una suma de dinero, por ejemplo, una multa o sanción pecuniaria), un comiso o embargo de bienes por deuda tributaria.

La tabla de infracciones y sanciones de nuestro ordenamiento tributario central adopta este tipo de sanciones para las infracciones tipificadas en el código tributario vigente (clasificados por las tablas I, II y III), dependiendo del régimen tributario del contribuyente inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) implementado por la SUNAT, entre los que podemos citar los siguientes:

Multas:

Son sanciones económicas fijadas principalmente en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) o en función a tus ingresos, sujetos a reglas de gradualidad.

Comiso de bienes:

Los bienes pueden ser retirados de tu poder y pasar a ser custodiados por la SUNAT hasta que se acredite la posesión o propiedad sobre los mismos.

Cierre temporal de establecimientos:

Impide el desarrollo de actividades comerciales en el establecimiento sancionado hasta por un máximo de diez (10) días calendarios.

Internamiento temporal de vehículos:

Afecta la propiedad o posesión sobre un vehículo, el mismo que queda consignado en los almacenes de la SUNAT hasta que se acredite su propiedad o posesión. Se aplicará por un máximo de treinta (30) días calendarios.

Pegado de carteles, sellos y/o letreros:

Son sanciones complementarias a las anteriores, a través de ellas la SUNAT informa el incumplimiento de obligaciones tributarias.

Referencias

- Danós Ordóñez, J. (1995). Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. IUS ET VERITAS, 5(10), 149–160. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15485>
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- García de Enterría, E., & Fernández Tomás, R. (2011). Curso de Derecho administrativo. Palestra.
- Pérez Royo, F. (1986). Los delitos y las infracciones en materia tributaria. España
- Tribunal Fiscal. (2005, 18 de noviembre). Resolución n.º 07013–1–2005. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_07013.pdf
- Villegas, H. (2003). Derecho Tributario Penal (432.ª Ed.). Astrea.

Artículo 166

FACULTAD SANCIONATORIA

La administración tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la administración tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la administración tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

La gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

Sayagues (2001), define el procedimiento administrativo sancionador de la siguiente manera: “el conjunto de trámites y formalidades que debe observar la Administración para dirigir el ejercicio de su potestad sancionadora y brindar garantías a los administrados a quienes se les impute la comisión de una infracción administrativa” (p.461).

En un sentido amplio la sanción representa la respuesta punitiva por parte de la administración tributaria ante una infracción del contribuyente (conducta infractora), cuya finalidad es reprimir esa conducta. Dicho de otro modo, el objeto de una sanción es corregir una determinada conducta del administrado o contribuyente en el ámbito tributario (tributos internos y aduaneros).

La potestad sancionadora representa una herramienta o medio importante con que cuenta la administración tributaria para determinar la responsabilidad administrativa; y de otro lado, una garantía que le permite al administrado conocer las infracciones que se le atribuyen según la tipificación en las normas tributarias correspondientes.

Al igual que las infracciones deben responder al principio de legalidad, recogido en la norma IV del título preliminar del CT establece: Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

d) Definir las infracciones y establecer sanciones.

La administración tributaria (SUNAT) en virtud de sus facultades otorgadas en el artículo 82 del Código Tributario vigente Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, el mismo establece que tiene la facultad de sancionar las infracciones tributarias las mismas que están reguladas y responden a determinados criterios establecidos en las normas tributarias correspondientes.

El alcance del artículo 166 del Código Tributario debe ser interpretado de forma conjunta con los alcances de los principios citados en el artículo 171 del mismo cuerpo normativo donde se reconoce los principios de legalidad y tipicidad, representando principios rectores del marco de actuación de la potestad sancionadora facultada a la administración tributaria.

Conforme a lo expuesto, para que un contribuyente sea sancionado, la conducta infractora debe encajar en alguno de los tipos infractores señalado en el código tributario y/o las normas específicas vinculado a las obligaciones formales y sustanciales de los diferentes tributos del sistema tributario.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Sayagues Laso, E. (2001). Tratado de Derecho administrativo. FCU.

Artículo 167

INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES

Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias.

 **Segundo Eloy** Tuesta Bardález

Comentario

Podemos entender en un sentido amplio que la sanción es la respuesta punitiva por parte de la Administración Tributaria ante una infracción del contribuyente (conducta infractora), cuya finalidad es reprimir esa conducta. Dicho de otro modo, el objeto de una sanción es corregir una determinada conducta del administrado o contribuyente en el ámbito tributario; en ese sentido, no se pueden transmitir a herederos y legatarios.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 168

IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS

Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

 **Segundo Eloy** Tuesta Bardález

Comentario

El artículo 168 establece de forma expresa que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución en concordancia con el artículo 103 de la Constitución Política del Estado peruano: “ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo en material penal, cuando favorezca al reo”, es decir, se aplica a relaciones y situaciones jurídicas existentes, siendo limitada la retroactividad benigna.

La interpretación aún no está zanjada: existe mucha controversia al respecto. Se encuentran posiciones a favor de la irretroactividad de las normas sancionadoras (en resoluciones del Tribunal Fiscal¹ e Informes de la SUNAT)² y a favor de la retroactividad benigna (en resoluciones del Tribunal Constitucional)³. Académicos como Barco (2018), sostienen que la administración tributaria es un órgano administrativo, por lo que al ejercer sus potestades sancionadoras deben respetar los derechos fundamentales de las personas, encontrándose obligada a respetar los principios básicos del derecho sancionador contenidos en la Constitución, entre ellos la interpretación extensiva del artículo 103, es decir aplicar la retroactividad benigna.

1 Resoluciones n.º 06367-A-2015 y 6547-4-2015.

2 Informe n.º 65-2016-SUNAT.

3 Expedientes n.º 0048-2004-PI/TC y 2050-2004-AA/TC.

Referencias:

- Barco Rondán, J. C. (2018). La retroactividad benigna en materia sancionatoria tributaria- Reflexiones en sobre el régimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Perú. Informe institucional. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conv_registro/defcon/indice-2018.pdf
- Constitución Política del Perú de 1993. (1993, 29 de diciembre [actualizada al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Sayagues Laso, E. (2001). Tratado de Derecho administrativo. FCU.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2016, 06 de abril). Informe n.º 65-2016-SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i065-2016.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2003, 16 de abril). Expediente n.º 2050-2004-AA/TC. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2005, 3 de enero). Expediente n.º 0048-2004-PI/TC. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI%20Admisibilidad.html>
- Tribunal Fiscal. (2015, 26 de junio). Resolución n.º 06367-A-2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/A/2015_A_06367.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015, 3 de julio). Resolución. n.6547-4-2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/4/2015_4_06547.pdf

Artículo 169

EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES

Las sanciones por infracciones tributarias se extinguen conforme a lo establecido en el artículo 27.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

En mérito a lo establecido en el artículo 27 del Código Tributario (por: pago, compensación, consolidación deudas calificadas por administración tributaria como dudosas o de recuperación onerosa; pudiendo inclusive la causal de fallecimiento del infractor). En caso de sanciones no pecuniarias se darán por extinguidas cuando se efectuó su cumplimiento o ejecución, podríamos citar los casos típicos de sanciones de cierre y comiso consideraras en nuestro ordenamiento tributario.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 170

IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES

No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.

2. La administración tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Comentario

Responde a criterios de duda razonable y duplicidad de criterio como consecuencia de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, supuestos establecidos en los numerales 1 y 2 del artículo 170 del Código Tributario, los mismos que establecen criterios a considerar en cada uno de los numerales antes citados.

Al respecto, la duda razonable podría estar vinculado a interpretación equivocada de las normas tributarias, al no pago de la deuda o a una aclaración expresa del sentido y alcance de las normas tributarias.

La duplicidad de criterio puede haberse manifestado expresamente a través de Resoluciones de Determinación, de Reclamación, absolución de consultas.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 171

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

La administración tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

Bravo (2012) sostiene que la potestad sancionadora en materia administrativa es una manifestación del ius puniendi del Estado limitada por los principios jurídicos generales, es decir, no puede ser absoluto, debe ser equilibrado y respetar los principios y derechos constitucionales. Por su parte Moron (2005), en su artículo de análisis de la potestad sancionadora en la administración pública, resalta su importancia como una competencia de gestión necesaria y complementaria a la potestad de mando y corrección para el adecuado cumplimiento del orden administrativo en procura del interés público, pudiendo gravar patrimonios, limitar o cancelar derechos, o imponer restricciones.

El Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia n.º 2050-2002-AA/TC-Fundamento 8 vinculado al análisis del principio de legalidad sostiene:

Sobre el particular, es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador, el cual incluye, naturalmente, al ejercicio de potestades disciplinarias en el ámbito castrense. Una de esas garantías es, sin lugar a dudas, que las faltas y sanciones de orden disciplinario deban estar previamente tipificadas y señaladas en la ley.

De lo expuesto por nuestro Tribunal Constitucional se desprende una primera conclusión en el sentido que los mismos principios de la potestad sancionadora del derecho penal pueden ser aplicados en el ámbito administrativo, pudiendo admitirse en su interpretación ciertas particularidades que dependerá del contexto presentado. Cabe recalcar, que un principio jurídico debe entenderse como pautas sobre los cuales el legislador y operadores del derecho buscan aplicar las normas y establecer las reglas señaladas para las diferentes situaciones legales.

Con respecto a los principios recogidos por el artículo 171 del código tributario vigente, representan el soporte necesario para la administración tributaria a fin de cumplir con su misión de recaudación apoyada en la potestad sancionadora.

Principio de legalidad

Representa el principio elemental para sancionar en el ámbito penal y administrativo, por lo que en materia tributaria para que una determinada conducta infractora sea sancionada es requisito que esté considerada como infracción por una norma tributaria de rango legal. En el ámbito del derecho administrativo, el numeral 1 del artículo 248 del TUO de la Ley de Procedimiento Administrativo General (Ley n.º 27444, 2019) lo considera como un requisito de primer orden para regular la potestad sancionadora de las entidades públicas del Estado peruano. Por el lado del ámbito tributario lo encontramos en la norma IV del título preliminar del código tributario vigente asociada al principio de Reserva de Ley (o por Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades), por consecuencia, sólo por Ley se pueden definir las infracciones y sanciones tributarias.

Principio de tipicidad

En el ámbito del derecho administrativo se encuentra establecido el numeral 1 del artículo 248 del TUO de la Ley de Procedimiento Administrativo General (Ley n.º 27444, 2019):

“Solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía”.

Este principio lo encontramos de forma explícita en el artículo 164 del Código Tributario cuando adopta la definición de infracción tributaria cumpliendo el requisito de explicitud que requiere el principio de tipicidad.

Principio de Non Bis In Idem

El numeral 11 del artículo 248 del TUO de la Ley de Procedimiento Administrativo General (Ley n.º 27444, 2019):

“No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento”

Este principio busca evitar que se aplique dos sanciones (una administrativa y otra penal) al que incurrió en la conducta infractora definida por Ley sobre la base de los mismos hechos y el mismo fundamento cautelando el principio de seguridad jurídica protegido por la norma de mayor rango legal como es la Constitución.

Principio de proporcionalidad

Si bien no lo encontramos de forma explícita en el TUO de la Ley de Procedimiento Administrativo General (Ley n.º 27444, 2019); sin embargo, el numeral 3 alude al principio de Razonabilidad:

“Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deben ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción, observando los siguientes criterios que se señalan a efectos de su graduación”

Bravo (2012), resalta el cumplimiento de las dimensiones de idoneidad, necesidad y ponderación del principio de proporcionalidad en materia de imposición de sanciones tributarias. Al respecto, la idoneidad tiene que evaluarse en función a la finalidad conseguida con la sanción; la necesidad en función que la sanción sea la menos gravosa posible y la dimensión de ponderación implica comparar los intereses del administrado (contribuyente) a través de la sanción impuesta sustentando su afectación.

Considerando lo analizado, cabe sostener que las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario imponen sanciones frente a las infracciones acorde a los tipos de renta generados por los contribuyentes considerando el nivel de montos de ingresos declarados, es decir, el principio de proporcionalidad está vinculado con el análisis costo-beneficio medidos con parámetros cuantitativos de donde nacen los regímenes de gradualidad acorde a los criterios definidos por las normas tributarias correspondientes.

Referencias

- Bravo Cucci, J. (2012). Los principios aplicables a la potestad sancionadora. XII Jornadas de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario, 13-14.
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2019, 29 de enero [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Morón Urbina, J. C. (2005). Los principios delimitadores de la potestad sancionadora de la administración pública en la ley peruana. *Advocatus*, (013), 227-252. <https://doi.org/10.26439/advocatus2005.n013.2795>
- Tribunal Constitucional. (2003, 16 de abril). Sentencia n.º 2050-2002-AA/TC. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>

Artículo 172

TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción o de solicitar que se acredite la inscripción o de publicitar el número de registro asignado.
2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Otras obligaciones tributarias.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

Partiendo del concepto de obligación tributaria, el administrado o contribuyente está obligado a cumplir con determinadas obligaciones formales y sustanciales de los tributos establecidos por Ley por el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria (Estado). En ese orden de obligaciones nuestro Código Tributario, en su artículo 87 establece una serie de obligaciones formales para los administrados de donde nacen la tipificación de las infracciones tributarias contempladas en el artículo 172 del considerando la operatividad del administrado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los tributos afectos (tanto formales como sustanciales); es decir, normalmente un contribuyente inicia su relación jurídica – tributaria al inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), debiendo emitir comprobantes de pago, llevar libros contables (acorde al régimen tributario), declarar y pagar los tributos y cuando se le requiera comparecer y cumplir con las demás obligaciones establecidas en el artículo 87 antes citado.

Se puede colegir que las infracciones establecidas en los artículos 173 al 177 están vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y las del 178 al cumplimiento de obligaciones sustanciales (pago de los tributos declarados-recaudación propia), organizados en tablas de Infracciones y Sanciones en el Código Tributario vigente Decreto Supremo n.º 133-2013-EF acorde a los tipos de rentas declaradas por los contribuyentes.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 173

INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN O DE SOLICITAR QUE SE ACREDITE DICHA INSCRIPCIÓN O DE PUBLICITAR EL NÚMERO DE REGISTRO ASIGNADO

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, o de solicitar que se acredite dicha inscripción o de publicitar el número de registro asignado:

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquéllos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.
2. Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.
3. Obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro. (Derogado)

4. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración tributaria o en los casos en que se exija hacerlo. (Derogado)
5. No proporcionar o comunicar a la Administración tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.
6. No consignar el número de registro del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria.
7. No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.
8. No solicitar o no verificar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones que la normativa tributaria establezca.
9. No consignar el número de RUC en la documentación mediante la cual se oferte bienes y/o servicios conforme a lo que la normativa tributaria establezca.

 Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

El encabezado del presente artículo busca sancionar el incumplimiento de dos tipos de obligaciones por parte de los contribuyentes; la primera relacionada con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar antes los registros de la Administración Tributaria (en el RUC en el caso de la SUNAT) y una segunda obligación relacionada con la preocupación de la Administración Tributaria de promover el uso del RUC en los procedimientos tributarios y a la exigencia del RUC a los administrados en su gestión ante las entidades públicas y privadas, modificaciones normativas que han sido introducidas con el Decreto Legislativo n.º 1524 (vigente a partir del 1 de julio de 2023) considerando los diferentes procedimientos digitalizados implementados a raíz de la pandemia COVID-19.

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquéllos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.

Inscribirse en los registros que implemente la Administración Tributaria representa una de las principales obligaciones formales de los contribuyentes de tributos. Dicha obligación se ha establecido en el numeral 1 del artículo 87 del código tributario cuando establece la siguiente obligación de los administrados: “Inscribirse en los registros de la Administración tributaria así como obtener, con ocasión de dicha inscripción, la CLAVE SOL que permita el acceso al buzón electrónico a que se refiere el artículo 86–A y a consultar periódicamente el mismo”.

De lo expuesto, se evidencian los mecanismos de control formal implementados por la Administración Tributaria, de forma específica, en el caso de la SUNAT, ha implementado diferentes procedimientos digitales que promuevan y faciliten el cumplimiento de esta obligación en el RUC y su actualización respectiva a través de la clave SOL habiéndose adecuado las normas pertinentes en el TUPA institucional como procedimiento principal (Decreto Supremo n.º 412, 2017). No hacerlo por parte del administrado representa una infracción sancionada según las tablas de sanciones que correspondan al régimen tributario del contribuyente.

Con respecto a la inscripción en los registros de control tributario para efectos de gozar de un beneficio como por ejemplo para solicitar una devolución de un determinado tributo ante la SUNAT no sería considerado una infracción el hecho de no inscribirse en el RUC, dado que sería facultativo para el administrado (optar por el beneficio previo cumplimiento de requisitos), a pesar de ser considerado un sujeto obligado según lo establecido en artículo 2 de la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004- SUNAT.

Sanción y gradualidad

	Tabla I.	Tabla II	Tabla III
Infracción: 173- Num.1	Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado.
Sanción	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo	50% UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo	40% UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo
Gradualidad de sanción	Importante considerar los criterios de aplicación de la sanción y de la gradualidad, además incluye la posibilidad de multa. Resolución de Superintendencia n.º 063-2007 /SUNAT1 y normas modificatorias.		

2. Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria , relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.

Es fundamental para la Administración Tributaria ejercer un efectivo control de las obligaciones tributarias generadas por los contribuyentes, por lo que considera como una infracción tributaria proporcionar o comunicar información tributaria vinculada al registro no ajustada a la realidad. Al respecto, es pertinente recordar los principios que sostienen el procedimiento administrativo, como los citados en los numerales 1.7 y 1.8 (principios de presunción de veracidad y de buena fe procedimental) de la Ley de Procedimiento Administrativo General- LPAG (Ley n.º 27444, 2019).

En concordancia con el numeral 1 del artículo 87 del código tributario, establece la obligatoriedad del contribuyente mantener la actualización de los datos del registro, al respecto establece: “El administrado debe aportar todos los datos necesarios para la inscripción en los registros de la Administración tributaria así como actualizar los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes (...)”.

Finalmente, esta infracción deber ser interpretada en concordancia con lo establecido en el numeral 5 del artículo 173, vinculada a no proporcionar o proporcionar información sin observar las forma, plazos y condiciones, supuesto que será analizado líneas adelante.

1 Reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario

Sanción y gradualidad

	Tabla I.	Tabla II	Tabla III
Infracción: 173– Num. 2	Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado.
Sanción	50% de la UIT	25% de la UIT	0.3% de los I o cierre (I= ingresos)
Gradualidad de sanción	Importante considerar los criterios de aplicación de la sanción y de la gradualidad por subsanación voluntaria e inducida, además incluye la posibilidad de cierre (tabla III). I= Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los ingresos brutos mensuales del NRUS Resolución de Superintendencia n.º 063–2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

3. Obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro.
(Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016)

4. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
(Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 diciembre 2016.

5. No proporcionar o comunicar a la Administración tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria .

El análisis de la presente infracción presenta un doble enfoque exigencia para los administrados; por un lado, proporcionar o comunicar información especificada a la Administración Tributaria y por otro, proporcionarla sin las formas, plazos y condiciones que establezca la misma. Debe quedar claro, que la información solicitada por la administración es la relacionada con la inscripción en los registros, cambio de domicilio fiscal (señalado en el artículo 11 del Código Tributario) o datos de actualización en los registros. Asimismo, es relevante considerar la importancia de mantener actualizado el domicilio fiscal a efectos de considerar en los procedimientos tributarios iniciados de oficio o por parte del contribuyente teniendo el mismo a disposición los mecanismos digitalizados que ha implementado por ejemplo la SUNAT para facilitar la actualización de la información que contine la ficha RUC (a través de la clave SOL y otros mecanismos presenciales), considerado los requisitos y plazos establecidos en el TUPA institucional buscando mejorar el control y cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y por ende la recaudación tributaria .

Por lo expuesto, la tipificación y sanción de las conductas infractoras responden a las obligaciones establecidas para los contribuyentes según el numeral 1 del artículo 87 del Código Tributario antes citado considerando los matices antes analizados.

Sanción y gradualidad

	Tabla I.	Tabla II	Tabla III
Infracción: 173- Num. 5	Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	50% de la UIT o comiso	25% de la UIT o comiso	0.3% de los l o cierre o comiso
Gradualidad de sanción	Importante considerar los criterios de aplicación de la sanción y de la gradualidad por subsanación voluntaria e inducida, además incluye la posibilidad de comiso en caso de encontrarse bienes no declarados y para la tabla III (puede incluir cierre) . l=Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los ingresos brutos mensuales del NRUS Resolución de Superintendencia n.063-2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

6. No consignar el número de registro del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria.
(Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016)

7. No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan

La presente infracción tiene una relación directa el numeral 1 del artículo 87 del Código Tributario al igual a la infracciones analizadas en los numerales anteriores con la particularidad de que la infracción se centra en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) implementado por la SUNAT, en el entendido que representa la identificación tributaria que emite la administración tributaria para los contribuyentes obligados a inscribirse en el RUC² y al cumplimiento de las obligaciones tributarias debiendo el mismo proporcionar o comunicar en inicio de procedimientos tributarios, actos u operaciones vinculados a tributos internos y aduaneros.

Cabe recalcar, dado el desarrollo de la digitalización de los procedimientos tributarios en el ámbito de los tributos internos y aduaneros, que el contribuyente dispone en línea de la información completa vinculada al número del RUC (con su clave SOL) y a cierta información pública disponible en los sitios web de la SUNAT, por lo que el contribuyente deberá consignar la identificación tributaria (RUC) en el inicio de cualquier procedimiento tributario contencioso o no contencioso cuando corresponda.

2 Según los supuestos establecidos en la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004-SUNAT.

Sanción y gradualidad

	Tabla I	Tabla II	Tabla III
Infracción: 173– Num. 7	Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	30% de la UIT	15% de la UIT o comiso	0.2% de los I o cierre
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad vigente. Además incluye la posibilidad de sanción del cierre y para la tabla III (NRUS). I=Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los ingresos brutos mensuales del NRUS		

8. No solicitar o no verificar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones que la normativa tributaria establezca.

9. No consignar el número de RUC en la documentación mediante la cual se oferte bienes y/o servicios conforme a lo que la normativa tributaria establezca.

Los numerales 8 y 9 han sido introducidos como nuevas infracciones tributarias mediante el artículo 4 y 5 del Decreto Legislativo n.º 1524 (del 18/02/2022), y se encontraran vigentes desde el 01/07/2023. Al respecto, la SUNAT considera relevante promover la exigencia del número de RUC por parte de entidades públicas y privadas, habilitando la posibilidad de sancionar el incumplimiento de esta obligación del deber de colaboración con la Administración Tributaria. Al respecto el artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 1524, establece:

Todas las Entidades de la Administración Pública, principalmente las mencionadas en el Apéndice del presente Decreto Legislativo, y los sujetos del Sector Privado detallados en el citado Apéndice deben:

- a) Solicitar el número de RUC en los procedimientos, actos, u operaciones que la SUNAT señale.
- b) Consignar el número de RUC en los registros o bases de datos de las mencionadas Entidades y sujetos, así como en los documentos que se presenten para iniciar los indicados procedimientos o realizar los actos u operaciones. En aquellos casos en que existan normas que regulen los documentos con los que se inician o realizan los mencionados procedimientos, actos u operaciones en las que se aluda a la identificación de los sujetos que participan en ellos, dicha exigencia comprende el número de RUC.

Sanción y gradualidad

Infracción: 173– Num. 8	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	1 UIT	50% de la UIT	No aplicable
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad vigente. Aplicable a partir del 01.01.23		

Sanción y gradualidad

Infracción: 173– Num. 9	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	30% de la UIT	15% de la UIT	0.2% de los I
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad vigente. l=cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los ingresos brutos mensuales del NRUS. Aplicable a partir del 01.01.23		

Informes y jurisprudencia:

Considerando el análisis de las infracciones y sanciones del presente numeral, se presentan a continuación sumillas relevantes de informes emitidos por las SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial:

N. de Informe / Resolución	Sumilla
RTF:05986–2–2017	Se revoca la apelada y se deja sin efecto la resolución de administración girada por el numeral 1 del artículo 173 del Código Tributario debido a que la Administración no ha sustentado debidamente que la recurrente haya incurrido en la citada infracción, por lo que no se configuró la comisión de la infracción que le atribuye, consistente en no inscribirse oportunamente en el registro de sujetos obligados, no resultando suficiente la sola mención de los activos de la recurrente a fin de considerarla dentro del régimen de mediana y gran minería.
RTF:11600–1–2011	Se confirma la apelada en el extremo referido a la infracción tipificada en el numeral 5) del artículo 173° del Código Tributario pues se ha acreditado que la recurrente llevaba el registro permanente valorizado y el inventario permanente en unidades físicas en forma computarizada sin que haya cumplido con comunicar a la Administración que su sistema de contabilidad es manual y computarizado.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS

Artículo 174

INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS, ASÍ COMO DE FACILITAR, A TRAVÉS DE CUALQUIER MEDIO, QUE SEÑALE LA SUNAT, LA INFORMACIÓN QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SUSTENTAN EL TRASLADO

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado:

1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.
2. Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

3. Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
4. Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.
5. Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.
6. Derogado
7. Derogado
8. Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.
9. Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.
10. Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.
11. Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.
12. Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.
13. Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.

14. Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.
15. No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.
16. Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

Las infracciones descritas en el presente numeral representan la preocupación del legislador de cautelar que los contribuyentes de un Estado cumplan con una obligación formal fundamental para el evidenciar las operaciones económicas generadoras de tributos: emitir comprobantes de pago y/o otros documentos a los clientes o usuarios.

El Reglamento de Comprobantes de Pago – RCP en adelante- (Resolución de Superintendencia n.º 007/SUNAT, 1999), en su artículo 1 adopta la siguiente definición: “El comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios”.

En el contexto de la era digital las diferentes administraciones tributarias de la esfera mundial han ido implementando de forma progresiva los comprobantes electrónicos a fin de promover y facilitar el cumplimiento de esta obligación formal poniendo a disposición de los contribuyentes diferentes productos de fácil y masivo uso, operados desde la plataforma institucional (con la clave SOL), desde una APP, o autorizando los propios sistemas habilitados por los contribuyentes.

Si recordamos el aspecto temporal del nacimiento de la obligación tributaria, esta obligación formal es fundamental para acreditar o evidenciar el nacimiento de estos, para sustentar crédito fiscal del IGV, entre otros aspectos relevantes tributarios y no tributarios. Es pertinente recordar, que el cumplimiento de la emisión del comprobante de pago por parte de los ofertantes (vendedores y prestadores) en una economía contribuye al fortalecimiento de la recaudación tributaria de un Estado además de promover la cultura tributaria.

El RCP, considera los supuestos exceptuados de su emisión y los documentos autorizados a afectos de ser adoptado por los agentes económicos (personas naturales, jurídicas y otros), dependiendo de los tipos de rentas generadas pasibles de tributación.

Numeral 1

1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.

El análisis de la presente infracción tipifica dos conductas omisivas por parte del obligado relacionada con no emitir y/o no otorgar los comprobantes de pago por sus operaciones económicas. El artículo 2 del RCP establece:

Sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes:

- a. Facturas.
- b. Recibos por honorarios.
- c. Boletas de venta.
- d. Liquidaciones de compra.
- e. Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.
- f. Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4º.
- g. Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

El propio numeral excluye a la Guía de Remisión por ser considerado por las normas tributarias como un documento que sustenta el traslado de mercancías mas no un comprobante de pago.

El legislador considerando la operatividad de las operaciones económicas establece que el obligado (vendedor y/o prestador) deberá no solo emitir (expedir, generar) el comprobante de pago, sino entregar al adquiriente (cliente) el comprobante de pago al que esté obligado acorde a los tipos de rentas generadas, constituyendo esta fase fuente de información relevante para el cumplimiento de nuevas obligaciones formales como su registro y declaración posterior en la forma y condiciones que establecen las normas tributarias.

La particularidad de esta infracción es que se configura de manera independiente por cada omisión de las conductas tipificadas, es decir, cada vez que no se emite o no se otorga un comprobante de pago por el obligado señalado en las normas tributarias pertinentes, considerando además la oportunidad de su emisión, así como los diferentes puntos de emisión declarados ante la Administración Tributaria. Al respecto, en la práctica por ejemplo la Administración Tributaria (SUNAT) constata la conducta omisiva (de no emisión) del comprobante de pago a través del levantamiento de actas probatorias suscritas por los fedatarios fiscalizadores que constatan in situ en los puntos de contacto comercial de los ofertantes (vendedores y/o prestadores) pudiendo los mismos presentar actas de recogimiento para el acogimiento a los regímenes de gradualidad de las sanciones vigentes. Se debe recordar que el artículo 167 de la LPAG (Ley n.º 27444, 2019), que se aplica de forma supletoria al código tributario vigente, señala que las actas deben ser documentadas cumpliendo con los requisitos exigidos (lugar, fecha, nombres, de los partícipes, objeto de actuación, entre otros).

Cabe precisar que el presente numeral, también considera como conducta infractora la posibilidad de que el obligado emita documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos, para lo cual se deberán considerar las normas complementarias al RCP, como son las diferentes resoluciones emitidas por la SUNAT regulando la autorización, operatividad, características y requisitos de los comprobantes de pago electrónicos.

Tabla 1
Sanción y gradualidad

R.S. 226–2019/SUNAT - Infracciones cometidas o detectadas a partir del 03/01/2020 (Últimos 4 años)						
Infracción	Descripción	Régimen	Sanción	1ra. Oportunidad	2da. Oportunidad	3ra. Oportunidad
				Cierre	Cierre	Cierre
Art. 174° Núm.. 1	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente.	R. General R. MYPE	Cierre	3 días	6 días	10 días
			1 UIT	65% UIT	85% UIT	1 UIT
		R. Especial	Cierre	3 días	6 días	10 días
			50% UIT	30% UIT	40% UIT	50% UIT
		NRUS	Cierre	3 días	6 días	10 días
			0.6% I	0.4% I	0.5% I	0.6% I

Numeral 2

2. Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

La tipificación de la presente infracción busca cautelar que el obligado cumpla con emitir los comprobantes de pago establecidos en el artículo 2 del RCP, calificando como conducta infractora el hecho de emitir documentos que no reúnen los requisitos y características como muchas veces se puede evidenciar en las operaciones económicas de los obligados (vendedores y/o prestadores), quienes emiten proformas, notas de pedidos, orden de compra, entre otras, hechos que evidencian el incumplimiento de emitir los comprobantes de pago correctos que refuerzan la evasión tributaria afectando la recaudación tributaria del Estado. Similar al análisis del numeral precedente, es determinante analizar las normas complementarias al RCP, como son las diferentes resoluciones emitidas por la SUNAT regulando la autorización, operatividad, características y requisitos de los comprobantes de pago electrónicos, de los documentos autorizados, de las características de las facturas negociables, entre otros.

Tabla 2
Sanción y gradualidad

R.S. 226–2019/SUNAT - Infracciones cometidas o detectadas a partir del 03/01/2020 (Últimos 4 años)						
Infracción	Descripción	Régimen	1ra. Oportunidad(*)	2da. Oportunidad	3ra. Oportunidad	4ta. Oportunidad
			Multa	Cierre	Cierre	Cierre
Art. 174 Núm.. 2	Emitir y/u otorgar documentos (...) que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	R. General R. MYPE	25% UIT	5 días	7 días	10 días
		R. Especial	12%	5 días	7 días	10 días
		NRUS	0.20% I(*)	5 días	7 días	10 días

*Siempre que no se presente Acta de Reconocimiento / No menor al 5% UIT

Tabla 3

Sanción y gradualidad: Multa que sustituye al cierre de local

Infracción	Régimen	Concepto que se gradúa		1ra. Oportunidad	2da. Oportunidad	3ra. Oportunidad o más	4ta. Oportunidad o más
Art. 174 Núm.. 1	R. G - R. MYPE	Tope 5% de los ingresos netos de la última DJ mensual		No menor a 1 UIT	No menor a 1.5 UIT	No menor a 2 UIT	
	RER			No menor a 50% UIT	No menor a 75% UIT	No menor a 1 UIT	
	NRUS	Multa	Categoría 1	8% UIT	11% UIT	50%	
			Categoría 2	11% UIT	14% UIT		
Art. 174 Núm.. 2	R. G - R. MYPE	Tope 5% de los ingresos netos de la última DJ mensual		Solo hay multa, no cierre	No menor a 1 UIT	No menor a 1.5 UIT	No menor a 2 UIT
	RER				No menor a 50% UIT	No menor a 75% UIT	No menor a 1 UIT
	NRUS	Multa	Categoría 1		8% UIT	11% UIT	50%
			Categoría 2		11% UIT	14% UIT	

Numeral 3

3. Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

La presente infracción cautela que los contribuyentes inscritos en un determinado régimen tributario ante la Administración Tributaria (SUNAT), habilitando para cada régimen solicitado por el contribuyente o podría ser el determinado como producto de las acciones de fiscalización iniciados. Es pertinente destacar que cometer este tipo de infracciones por parte de los contribuyentes es cada vez menor su posibilidad de incurrencia por efecto de la implementación progresiva de la obligatoriedad los comprobantes electrónicos dado que el propio sistema a través de los mecanismos de control habilita los comprobantes autorizados de forma legal para cada uno de los regímenes o tributos afectos elegidos por los contribuyentes como regla general.

En los supuestos normativos contemplados la infracción se configuraría en el momento que los contribuyentes emitan comprobantes de pago o documentos autorizados que no correspondan al régimen tributario declarado o determinado.

Tabla 4

Sanción y gradualidad

Infracción: 174 Num. 3	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	50% de la UIT o cierre	25% de la UIT o cierre	0.3% de los 1 o cierre
Gradualidad de sanción	Admite acta de reconocimiento de la infracción a fin de evitar la multa. La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad (que puede ser sustituida por una multa, en virtud del artículo 166 del CT). Resolución de Superintendencia n.063-2007/SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 4

4. Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.

La tipificación de la presente infracción busca prohibir por un lado el traslado de mercancías (bienes) sin los comprobantes de pago y las guías de remisión que correspondan, dado que son productos de operaciones económicas que sustentan obligaciones tributarias generadas o por generarse en el contexto regular del mercado de ofertantes y demandantes buscando cautelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las partes involucradas. Al respecto, que las normas tributarias de traslado de bienes obligan a declarar información de las mercancías en las guías de remisión remitente y transportista dependiendo si es traslado es público o privado para lo cual la Administración Tributaria (SUNAT) ya habilitó las guías de remisión electrónica buscando optimizar el control tributario integral en las carreteras del país.

Del mismo modo, extiende dicha obligación al servicio de traslado de personas (pasajeros), debiendo acreditarse con el documento denominado manifiesto de pasajeros que debe ser emitido por las empresas prestadoras de dicho servicio con las características y requisitos necesarios.

Tabla 5
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 4	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Internamiento Temporal de Vehículo	Internamiento Temporal de Vehículo	Internamiento Temporal de Vehículo
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia y acreditación de la infracción para acceder a la gradualidad de la sanción (se establece en un rango de 5 a 20 días hábiles de internamiento y de 30 días en caso de no acreditar la propiedad o posesión). También admite la posibilidad de aplicar una multa a criterio de la SUNAT o a solicitud del infractor, debiendo verificar los montos de la multa en función al valor de la UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007/SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 5

5. Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

La presente infracción se relaciona con el análisis de la conducta infractora descrita en el párrafo precedente, al prohibir transportar bienes y/o pasajeros con portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u

otro documento que carezca de validez. Al respecto, la Administración Tributaria (SUNAT) pone a disposición la información pública de validez de comprobantes de pago, guías de remisión y documentos autorizados por el RCP , por lo que será responsabilidad del obligado acceder a la consulta de validez de estos.

Las infracciones tipificadas en los dos numerales precedentes, normalmente son detectados como parte del control concurrente que ejecuta la Administración Tributaria a través de los fedatarios fiscalizadores quienes dejan constancia de los hechos y la detección de la infracción tipificada pudiendo el obligado acceder a los regímenes de gradualidad de sanciones establecidos en las normas tributarias correspondientes según los criterios de subsanación y frecuencia, por ejemplo.

Tabla 6
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 5	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	50% de la UIT o Internamiento Temporal de Vehículo	25% de la UIT o Internamiento Temporal de Vehículo	0.3 de lo I o Internamiento Temporal de Vehículo
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia y acreditación de la infracción para acceder a la gradualidad de la sanción, aplica internamiento a partir de la tercera infracción de la misma naturaleza (15 días hasta 30 días en caso de no acreditar la propiedad o posesión). También admite la posibilidad de aplicar una multa a criterio de la SUNAT o a solicitud del infractor, debiendo verificar los montos de la multa en función a la UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007/SUNAT y normas modificatorias.		

Numeral 8

8. No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia. (Derogado)

No obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por los servicios que le fueran prestados, según las normas sobre la materia. (Derogado)

Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.

La presente infracción busca sancionar la remisión de las mercancías (bienes) sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento; a diferencia de la infracción descrita en el numeral 4 que sanciona el transporte, es decir aquel sujeto que tenga la calidad de remitente en el servicio de traslado y no al transportista (situación prevista en la infracción 174, numeral 4).

La infracción tipificada normalmente es detectada como parte del control concurrente que ejecuta la Administración Tributaria a través de los fedatarios fiscalizadores quienes dejan constancia de los hechos y la detección de la infracción tipificada pudiendo el obligado acceder a los regímenes de gradualidad de sanciones establecidos en las normas tributarias correspondientes según los criterios de subsanación y frecuencia, por ejemplo.

Tabla7
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 8	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso	Comiso	Comiso
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia de la infracción y la acreditación de propiedad de los bienes comisados. Aplica un rango de multas rebajadas entre 5% y 15% del valor de los bienes considerando la información de las actas probatorias de la intervención o la información proporcionada por el infractor en el plazo legal. En ningún caso la multa excederá el valor de 6UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 9

9. Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

El análisis conlleva a concluir con el mismo análisis de la infracción de párrafo precedente con la particularidad de que el remitente de las mercancías remite las mercancías (bienes) con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago. Recordemos que la Guía de Remisión electrónica implementada por la SUNAT es obligatoria desde del 01/01/2023 medio electrónico que permitirán ejercer un mejor control tributario al fisco en los puntos de control de móvil de traslado de mercancías.

Tabla 8
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 9	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso o multa	Comiso o multa	Comiso o multa
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia de la infracción y los criterios de incumplimiento de requisitos principales y secundarios a fin de aplicar la sanción de comiso o multa. Aplica un rango de multas rebajadas entre 4% y 15% del valor de los bienes y con una multa máxima de 30% de la UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias		

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

Numeral 10

10. Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.

La presente infracción guarda relación con la establecida en el numeral 3 del artículo 174. Como se comentaba en el análisis, la posibilidad de incurrir en esta infracción es cada vez menor por efecto de la implementación progresiva de la obligatoriedad los comprobantes electrónicos dado que el propio sistema a través de los mecanismos de control habilita los comprobantes autorizados de forma legal para cada uno de los regímenes o tributos afectos elegido por los contribuyentes como regla general; en todo caso, dependerá del régimen tributario afecto de parte del contribuyente a fin de validar los tipos de comprobantes autorizados a emitir en función de la modalidad de traslado contratado y los motivos que consigne en las respectivas guías.

Tabla 9
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 10	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso	Comiso	Comiso
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia de la infracción y la acreditación de propiedad de los bienes comisados. Aplica un rango de multas rebajadas entre 5% y 15% del valor de los bienes considerando la información de las actas probatorias de la intervención o la información proporcionada por el infractor en el plazo legal. En ningún caso la multa excederá el valor de 6UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 11

11. Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.

Las máquinas registradoras son medios de emisión de comprobantes de pago por operaciones económicas (emiten tickets o cintas) y han sido considerados en el inciso e) del artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia n.007–99/SUNAT, 1999).

La SUNAT tiene implementado un procedimiento aprobado en el TUPA institucional para declarar la alta, baja o cambio de ubicación de las máquinas registradoras utilizado el formulario n.º 809 a fin de declarar los datos de identificación y ubicación de dichas máquinas como emisoras de comprobantes de pago en los plazos establecidos por las normas tributarias (05 días hábiles).

En conclusión, la presente infracción sanciona el hecho de utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria.

Tabla 10
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 11	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso o multa	Comiso o multa	Comiso o multa
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia de la infracción y los criterios de incumplimiento ya sea se trate de máquinas registradoras no declaradas o sistemas de emisión que no cuenten con autorización a fin de aplicar la sanción de comiso o multa. Aplica un rango de multas rebajadas entre 5% y 15% del valor de los bienes y con una sanción máxima de 30% de la UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 12

12. Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.

La presente infracción admite similar análisis al comentario del párrafo precedente debiendo el contribuyente comunicar en los plazos legales el formulario 809 informando las características y los lugares de emisión de las máquinas registradoras que deben coincidir con los establecimientos anexos declarados como información en la ficha RUC a de fin ser comprobantes de pago autorizados, debiendo comunicar cualquier cambio a través de los procedimientos físicos o virtuales implementados por la SUNAT.

La presente infracción sanciona el hecho de utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria.

Tabla 11
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 12	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	50% de la UIT	25% de la UIT	0.3% de la UIT
Gradualidad de sanción	Admite subsanación voluntaria e inducida, subsanando la infracción (declarar la información actualizada de ubicación de las máquinas registradoras). La gradualidad de la sanción admite entre 80%y 50% dependiendo del tipo de subsanación y pago. Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 13

13. Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

El numeral 1.6 del artículo 7 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia n.007-99/SUNAT, 1999), establece:

La transferencia de bienes por medio de máquinas expendedoras automáticas accionadas por monedas de curso legal, siempre que dichas máquinas tengan un dispositivo lógico contador de unidades vendidas, debidamente identificado (marca, tipo, número de serie), el cual deberá tener las siguientes características:

- a) Estar resguardado cuando se abra la máquina para su recarga, debiendo ser visible su numeración, desde el exterior o en el momento de abrirla.
- b) Asegurar la imposibilidad de retorno a cero (0), excepto en el caso de alcanzar el tope de la numeración, así como el retroceso del contador, por ningún medio (manual, mecánico, electromagnético, etc.).

La presente infracción sanciona el hecho de usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pudiendo aplicar la sanción de comiso por parte de la Administración Tributaria basada en su facultad de fiscalización de las obligaciones formales y sustanciales de las obligaciones tributarias.

Las máquinas expendedoras sustentan operaciones económicas que generan rentas de tercera categoría (negocios) similar a las máquinas registradoras que son utilizados en negocios de supermercados, farmacias, grifos, entre otros.

Tabla 12
Sanción y gradualidad

Infracción: 174- Num. 13	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso o multa	Comiso o multa	Comiso o multa
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad de sanciones. La SUNAT podrá aplicar la sanción de multa con un valor de 10%(tabla III), 15(tabla II) y 30% (tabla I) de la UIT		

Numeral 14

14. Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.

La infracción busca sancionar la remisión de ciertos bienes de tratamiento especial como son por ejemplo los gravados con el impuesto selectivo al consumo (ISC). Al respecto, el artículo 56 de la Ley del IGV e ISC, establece:

Los bienes destinados al consumo del mercado nacional, sean éstos importados o producidos en el país, llevarán el precio de venta sugerido por el productor o el importador, de manera clara y visible, en un precinto adherido al producto o directamente en él, o de acuerdo a las características que establezca el Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial.

En atención a lo analizado, la Administración Tributaria está habilitada para aplicar la sanción de comiso basada en su facultad de fiscalización de las obligaciones formales y sustanciales de las obligaciones tributarias.

Table 13
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 14	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso	Comiso	Comiso
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad de sanciones. La SUNAT podrá aplicar una multa que reemplaza al comiso de bienes considerando el 15% del valor de bienes que acredite el contribuyente o determine la administración tributaria con información previa de las actas probatorias.		

Numeral 15

15. No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.

La presente infracción se sustancia en el numeral 11 del artículo 87 del código tributario vigente, que textualmente establece:

Sustentar la posesión de los bienes mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión, cuando la Administración tributaria lo requiera.

En atención a lo analizado en párrafos precedentes, la Administración Tributaria (SUNAT) está habilitada para aplicar la sanción de comiso basada en su facultad de fiscalización de las obligaciones formales y sustanciales de las obligaciones tributarias. Cabe recordar, que esta obligación está relacionada con la acreditación de propiedad de bienes comisados iniciados ante a la Administración Tributaria para recuperarlos según el procedimiento y requisitos establecidos.

Tabla 14
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 15	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso	Comiso	Comiso
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia de la infracción y la acreditación de los bienes comisados. Aplica un rango de multas rebajadas entre 5% y 15% del valor de los bienes considerando la información de las actas probatorias de la intervención o la información proporcionada por el infractor en el plazo legal. En ningún caso la multa excederá el valor de 6UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias		

Numeral 16

16. Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.

El análisis conlleva a concluir con el mismo análisis de la infracción de párrafo precedente con la particularidad de que se sanciona el hecho de sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez pudiendo ser sancionados con comiso o multa acorde a las tablas de infracciones y lo regímenes de gradualidad vigentes.

Tabla 15
Sanción y gradualidad

Infracción: 174– Num. 16	Tabla I. Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	Comiso o multa	Comiso o multa	Comiso o multa
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la frecuencia de la infracción y los criterios de incumplimiento de requisitos principales y secundarios a fin de aplicar la sanción de comiso o multa. Aplica un rango de multas rebajadas entre 4% y 15% del valor de los bienes y con una sanción máxima de 30% de la UIT. Resolución de Superintendencia n.063–2007/SUNAT y normas modificatoriasResolución de Superintendencia n.063–2007/SUNAT y normas modificatorias		

Informes y jurisprudencia

Considerando el análisis de las infracciones y sanciones del presente numeral, se presentan a continuación sumillas relevantes de informes emitidos por las SUNAT, resoluciones del Tribunal fiscal y del Poder Judicial:

N. de Informe / Resolución	Sumilla
RTF:00513–9–2012	Se confirma la apelada que declara infundada la reclamación contra la resolución de intendencia que dispuso el cierre temporal de establecimiento por la infracción del numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, al encontrarse acreditada la comisión de la infracción en el acta probatoria respectiva, la que cumple los requisitos de ley, habiendo incurrido en la citada infracción en la tercera oportunidad por lo que le correspondía la sanción de cierre por 5 días.
RTF:02695–1–2012	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra una resolución de multa girada por la infracción prevista en el numeral 8 del artículo 174° del Código Tributario dado que no se exhibieron los comprobantes correspondientes en el momento de la intervención del vehículo. Se revoca en cuanto a la aplicación de la gradualidad de la sanción, por cuanto la Administración no acredita la anterior oportunidad en la que la recurrente incurrió en la referida infracción.
RTF:11596–8–2012	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de cierre de establecimiento girada por en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, toda vez que se encuentra acreditada la comisión de la infracción, pues de la revisión del acta probatoria, que se encuentra arreglada a ley, se aprecia que la fedataria dejó constancia que el recurrente no entregó el comprobante de pago por el bien adquirido, lo cual acredita la infracción.

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

RTF:01222-5-2012	Se confirma la apelada debido a que la recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, según se dejó constancia en el acta probatoria en consecuencia se encuentra acreditado la comisión de la infracción señalada, correspondiendo la sanción de cierre de establecimiento, al haber incurrido por segunda vez en la misma infracción.
RTF:18388-2-2013	Se revoca la apelada y se deja sin efecto la resolución de multa girada en sustitución de la sanción de comiso, por la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174° del Código Tributario toda vez que en el acta probatoria se hace mención que los bienes comisados se detallan en el anexo y que fueron depositados en el almacén de la Administración, situación que es contradictoria con la sustitución descrita en la misma acta, por lo que ha perdido merito probatorio para acreditar la comisión de la infracción.
RTF:02667-2-2015	Se confirma la apelada debido a que la recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, según se dejó constancia en el acta probatoria en consecuencia se encuentra acreditado la comisión de la infracción señalada, correspondiendo la sanción de cierre de establecimiento, al ser la segunda vez que comete la infracción.
RTF:02645-5-2016	Se revoca la apelada, respecto del comiso de bienes por la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario, debiendo la Administración realizar las acciones necesarias a efecto de determinar si la recurrente tenía o no la calidad de poseedora del vehículo al momento de la intervención a que se refiere el Acta Probatoria debiendo, entre otros que estime necesario, determinar si la cesión en uso del vehículo en virtud del referido contrato es fehaciente, y realizar los correspondientes cruces de información a efecto de comprobar la efectiva realización de la operación de arrendamiento con la empresa arrendadora, verificando la emisión de los comprobantes de pago y anotaciones respectivas en los libros contables de ésta y de la recurrente, y emitir nuevo pronunciamiento.
RTF: 05410-5-2016	Se confirma la apelada, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 174° del Código Tributario, al verificarse que la copia del documento con el que sustentaba el traslado de bienes al momento de la intervención, no consignaba, entre otros, los datos de identificación del remitente, en consecuencia, no reúne los requisitos para ser considerado como Guía de Remisión - Transportista de conformidad con lo establecido en el punto 2.14 del acápite 2 del numeral 19.2 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que se verifica la comisión de dicha infracción.
RTF:03093-8-2019	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución Intendencia que dispuso el cierre temporal de su establecimiento por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, al haber emitido la recurrente un documento que no reúne los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago, por lo que se encuentra acreditada la comisión de dicha infracción y la sanción de cierre por 5 días se encuentra arreglada a ley.

INFORME 108 2015/SUNAT /5D0000	1. Para determinar el monto de la sanción de multa que sustituye al cierre por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 174° del TUO del Código Tributario, según lo establecido por las Tablas I y II de dicho TUO y el Régimen de Gradualidad aplicable, se deberá establecer en primer lugar el importe del 5% de los ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada por el infractor a la fecha en que se cometió la infracción, y luego de ello, comparar esa cifra con los topes mínimos establecidos en el Anexo B del Reglamento, eligiéndose el monto mayor, sin que exceda las 8 UIT. 2. Si se pierde el beneficio de gradualidad, la multa que sustituye al cierre se calcula comparando el 5% de los Ingresos Netos con los topes mínimos establecidos en la Tabla I (no menor a 2 UIT) y en la Tabla II (no menor a 1 UIT) del TUO del Código Tributario, y se elige el monto mayor, considerando que este no debe exceder las 8 UIT.

**INFORME n 127
- 2020 - SUNAT
/7TD0000**

a) Si luego de culminada la operación y habiendo surgido la obligación, el contribuyente no emite el comprobante de pago electrónico a través del SEE y, por ende, no otorga el comprobante de pago electrónico y tampoco emite un comprobante físico en lugar de este, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

b) En cuanto a la no entrega de la representación impresa del comprobante electrónico:

Tratándose de la factura electrónica, no se habrá cometido ninguna de las infracciones contempladas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174 del Código Tributario, habida cuenta que ni en el SEE-SOL ni en el SEE-Del Contribuyente, se exige la entrega de la representación impresa para que la factura se entienda otorgada.

En el caso de la boleta de venta electrónica, la falta de entrega de la representación impresa configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario tanto en el SEE-SOL como en el SEE-Del Contribuyente, salvo que esta se haya otorgado a través del correo electrónico u otro medio electrónico según corresponda al SEE utilizado.

c) Si luego de concluida la operación y habiendo emitido la boleta de venta electrónica en el SEE-SOL o en el SEE-Del Contribuyente, el emisor solicita al adquirente o usuario un correo electrónico al cual remitirla, se entenderá cumplida la obligación de otorgar dicho comprobante de pago electrónico desde el momento en que el correo electrónico con el que se hubiera enviado este es depositado en la dirección electrónica designada para tales efectos; en caso contrario, esto es, si ese correo electrónico no es depositado en dicha dirección, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

d) Si se otorga la representación impresa de la boleta de venta electrónica que no cumple con las características y los requisitos mínimos que debe contener, se configura la infracción regulada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

e) Si un contribuyente obligado a emitir comprobantes de pago electrónicos emite un comprobante de pago autorizado impreso diferente al comprobante electrónico, se configura la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Asimismo, si el emisor electrónico no emite el comprobante de pago electrónico estando obligado a hacerlo y, en su lugar, emite un documento no previsto por las normas vigentes como comprobante de pago, se configura la infracción prevista en el numeral 1 del citado artículo.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H682696>
- Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2019, 29 de enero [actualizado al 2022]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallennorma/H805476>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (1999, 21 de enero). Resolución n.º 007-99/SUNAT. Lima. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1999/007_anterior.htm
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (1999, 25 de mayo). Resolución n.º 063/SUNAT. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1999/063.htm>
- Tribunal Fiscal. (2012, 11 de enero). Resolución n.º 00513-9-2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/9/2012_9_00513.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012, 13 de julio). Resolución n.º 11596-8-2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_11596.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012, 24 de enero). Resolución n.º 01222-5-2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/5/2012_5_01222.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012, 24 de febrero). Resolución n.º 02695-10-2012. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/10/2012_10_02695.pdf
- Tribunal Fiscal. (2013, 11 de diciembre). Resolución n.º 18388-2-2013. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/2/2013_2_18388.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015, 10 de agosto). Informe n.º 108-2015-SUNAT/5D0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i108-2015.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2015, 13 de marzo). Resolución n.º 02667-2-2015. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/2/2015_2_02667.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016, 16 de marzo). Resolución n.º 02645-5-2016. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/5/2016_5_02645.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016, 8 de junio). Resolución n.º 05410-5-2016. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/5/2016_5_05410.pdf
- Tribunal Fiscal. (2019, 29 marzo). Resolución n.º 03093-8-2019. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/8/2019_8_03093.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020, 30 de noviembre). Informe n.º 127-2020-SUNAT/7T0000. Lima. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i127-2020-7T0000.pdf>

Artículo 175

INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON INFORMES U OTROS DOCUMENTOS

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.
2. Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.
3. Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.
4. Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
5. Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.
6. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.

7. No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con éstas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.
8. No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.
9. No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.
10. No registrar o anotar dentro de los plazos máximos de atraso, ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos o anotarlos por montos inferiores en el libro y/o registro electrónico que se encuentra obligado a llevar de dicha manera de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.:



Segundo Eloy Tuesta Bardález

Comentario

La obligación formal de llevar libros y/o registros contables en una obligación fundamental para la tributación, sin duda coadyuva a la sustentación y transparencia de las operaciones económicas de las obligaciones tributarias generadas por parte de los contribuyentes de un sistema tributario.

Las administraciones tributarias por efecto del crecimiento de la digitalización de las operaciones económicas han cumplido con adecuarse a las exigencias del entorno cambiante ofreciendo diversos productos electrónicos que permiten el cumplimiento de las obligaciones formales y de forma progresiva acorde a los ingresos anuales declarados por los contribuyentes vienen exigiendo el llevado de libros contables de forma electrónica, como es el caso del control tributario por tanto de contribuyente que ejerce la SUNAT.

La tipificación de infracciones del presente numeral busca asegurar el cumplimiento de los obligados cumplir con llevado de los libros y/o registros e informes contables basado en su facultad de fiscalización del artículo 62 del código tributario vigente.

Sobre las infracciones antes citada, resulta importante precisar que según el artículo 20 del Decreto Legislativo n.º 939 y normas modificatorias, los sujetos inscritos en el Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), no están obligados a llevar libros y registros contables por lo que no se aplicaría las infracciones tipificadas en el numeral 175 y por consecuencia las normas tributarias de gradualidad de sanciones.

Inciso 1

- 1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Comentario

El numeral 4 del artículo 87 del código tributario, establece como obligaciones de los administrados:

(...) 4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente:

La tipificación de la presente infracción sanciona la conducta del obligado al omitir llevar los libros de contabilidad según el régimen tributario o tipos de renta que genere. Debe interpretarse que la infracción puede configurarse por cada libro o registro omitido, es decir, por cada infracción una sanción, pudiendo acogerse a los regímenes de gradualidad que corresponda según los criterios establecidos en las normas tributarias vigentes.

En esta infracción es relevante el momento que se detecte por parte de las acciones de auditoría que implemente la Administración Tributaria considerando los tipos de fiscalizaciones, los documentos formales y los plazos establecidos en el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización (Decreto Supremo n.º 085, 2007).

Tabla 1
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 1	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los l o cierre

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS

Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (llevando lo libros según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción. La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor al 25 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art°.183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia n.° 106–2018/SUNAT.

Cabe precisar, que los Ingresos Netos (IN), están representado por el total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos o rentas netos comprendidos en un ejercicio gravable.

Tabla 1

Infracción	Descripción	Sanción	Sanción según tabla		Forma de subsanar la infracción para gozar de la gradualidad (*)				
			I	II	Voluntaria		Inducida		
					Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	Si se cumple con los criterios de subsanación y pago culminado el plazo otorgado por SUNAT Y hasta el 7 día hábil posterior a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
Infracción: 175– Num. 1	Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	Multa: Tabla i y II	0.6% de los IN	0.6% de los IN	No aplica		50%	70%	40% (Solo para libros y/o registros electrónicos)

Considerando lo regulado en la resolución que modifica el régimen de gradualidad de esta infracción (Resolución de Superintendencia n.° 106–/SUNAT, 2018), establece que no podrán acogerse a la rebaja de gradualidad de la sanción del 40% los siguientes contribuyentes:

- Contribuyentes obligados a emitir facturas electrónicas.
- Que a la fecha en que se acoge al régimen tenga deuda pendiente de pago por el IGV por algún periodo por el cual hubiera vencido la prórroga del plazo de pago.
- Que se encuentre omiso a la presentación mensual de la declaración del IGV-

Renta por los últimos 6 periodos vencidos anteriores a la fecha en que se acoge al régimen. Para tal efecto, se considera que el infractor se acoge al régimen cuando cumple con el (los) criterio(s) de gradualidad.

Inciso 2

- 2. Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Comentario

La presente infracción busca cautelar que los libros y registros contables que está obligado a llevar el administrado, sean llevados respetando la forma y condiciones que establezcan las normas tributarias correspondientes incluyendo los procesos de almacenamiento de la información económica que se convierte en información contable y tributaria que son sustento de las obligaciones tributarias generadas.

Al igual que el análisis anterior, en la configuración de la(s) infracción(es) es relevante el momento que se detecte por parte de las acciones de auditoría que implemente la Administración Tributaria, para lo cual es obligatorio considerar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes (normalmente Resoluciones de Superintendencia) aprobadas por la SUNAT basado en las normas contables y los productos digitalizados que muestran un desarrollo creciente a fin de promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y por consecuencia fortalecer el control tributario.

Tabla 2
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 2	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)

Sanción	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los l o cierre
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (llevando lo libros según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción (rebajas de 90% y 80%). La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art .183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063-2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

Infracción	Descripción	Sanción	Sanción según tabla		Forma de subsanar la infracción para gozar de la gradualidad (*)				
			I	II	Voluntaria		Inducida		
					Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	Si se cumple con los criterios de subsanación y pago culminado el plazo otorgado por SUNAT Y hasta el 7 día hábil posterior a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
Infracción: 175- Num. 2	Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidas por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable información básica de otros medios de control exigidas por las leyes y reglamentos; sin observar la forma Y condiciones establecidas en las normas correspondientes.	Multa: Tabla I y II	0.3% de los IN	0.3% de los IN	80%	90%	50%	70%	40% (Solo para libros y/o registros electrónicos)

Inciso 3

Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.

Comentario

La tipificación de la infracción busca asegurar que los obligados cumplan con

registrar la información completa y confiable de sus operaciones económicas y que podrían ser pasibles de gravar con los tributos ley como la propia infracción señala: ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados.

Recordemos que la ciencia contable se rige bajo ciertos principios buscando asegurar la transparencia y confiabilidad de la información que sirve de insumo para las decisiones propias del negocio y para el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el Estado donde se gestionan los factores productivos.

En esta infracción es relevante el momento que se detecte por parte de las acciones de auditoría que implemente la Administración Tributaria considerando los tipos de fiscalizaciones que puede ser objeto el contribuyente.

Table 3
Sanción y gradualidad

Infracción: 175- Num. 3	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los I o cierre
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (llevando lo libros según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción (rebajas de 90% y 80%). La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función de los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor al 25 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art. 183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063-2007 /SUNAT y normas modificatorias .		

Inciso 4

Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

Comentario

Similar al análisis de la infracción anterior el legislador buscó cautelar que las anotaciones en los libros y registros contables sean fehacientes y refleje con total transparencia las operaciones económicas pasibles de tributación y las mismas faciliten la labor de fiscalización que pueda desarrollar la Administración Tributaria (SUNAT).

Las propias normas del IGV e impuesto a la renta peruano contemplan los criterios de fehaciencia de las operaciones (costos, gastos y créditos, por ejemplo) a fin de ser aceptados como deducibles en la determinación tributaria de los impuestos antes señalados. En mérito a dichas obligaciones la tipificación de la presente información busca sancionar las conductas antijurídicas que podrían suscitarse al respecto.

En esta infracción es relevante el momento que se detecte por parte de las acciones de auditoría que implemente la Administración Tributaria a considerando los tipos de fiscalizaciones que puede ser objeto el contribuyente.

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

Tabla 4
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 4	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los l o cierre
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad de sanciones. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor al 25 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art°.183 del CT).		

Inciso 5

Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Comentario

La SUNAT en virtud de la facultad de reglamentación y desarrollo de las normas tributarias se encuentra vigente las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios (Resolución de Superintendencia n.234, 2006) y normas modificatorias. Es pertinente destacar las sucesivas normas que se han ido introduciendo producto de la digitalización en cuanto a comprobantes y libros electrónicos.

La presente infracción sanciona el hecho de no cumplir dentro del plazo legar con la anotación en la información económica en los libros y registros contables. Se trataría de una conducta continuada considerando determinante fijar la fecha de detección de la infracción por parte la administración tributaria, siendo relevante verificar las operaciones y el atraso permitido producto de una acción de fiscalización realizada, independientemente que el contribuyente hubiera puesto al adía al momento de la verificación que corresponda.

También es relevante analizar el contexto y operatividad del llevado de los libros electrónicos para cierto segmento de los contribuyentes del sistema tributario peruano y su implementación progresiva; al respecto, la oportunidad y comprobante de recepción será también el medio probatorio complementario determinante a afectos de configurar el atraso máximo permitido por las normas tributarias pertinentes.

En cuanto a la comisión de la infracción no interesa el número de periodos en los cuales el contribuyente lleve con atraso sus libros y/o registros contables, ni tampoco el número de libros que lleve con atraso, criterios vertidos y reiterados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Tabla 5
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 5	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los I o cierre
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (poner al día los libros y/o registros contables según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción (rebajas de 90% y 80%). La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art .183 del CT).		
	Resolución de Superintendencia n. 063–2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

Inciso 6

No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.

Comentario

El numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, establece como obligaciones de los administrados:

(...) 4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente.

La presente información se sustenta en el hecho de asegurar la uniformidad la información registrada en los libros y registros contables, siendo una obligación de los contribuyentes llevar en castellano o moneda nacional (salvo contribuyentes autorizados).

En esta infracción es relevante el momento que se detecte por parte de las acciones de auditoría que implemente la administración tributaria considerando los tipos de fiscalizaciones que puede ser objeto el contribuyente.

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

Table 6
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 6	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.2% de los Ingresos Netos (IN)	0.2% de los Ingresos Netos (IN)	0.2% de los l o cierre
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (llevando castellano o en moneda nacional los libros y/o registros contables según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción (rebajas de 90% y 80%). La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 8 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art´.183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

Inciso 7

No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con éstas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.

Comentario

Tabla7
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 7	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los l o cierre
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (llevando castellano o en moneda nacional los libros y/o registros contables según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción (rebajas de 90% y 80%). La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art´.183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

Inciso 8

No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.

Comentario

Considerando el sentido y alcance de la infracción en los párrafos precedentes (numeral 7), se puede colegir, que se busca cautelar de forma complementaria los diferentes sistemas o programaras electrónicos que son soporte de los procesos contables digitalizados.

La presente infracción se configurará cuando producto de una fiscalización tributaria se detecte que el obligado no conserve los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas.

Es pertinente recordar, que la tipificación de las infracciones vinculada a la conservación de información y documentación tributaria es fuente o insumo estratégico a fin de optimar el control de las obligaciones tributarias de tributos internos, aduaneros y los vinculados a la fiscalidad internacional de grupos económicos (vinculados y no vinculados).

Tabla8
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 8	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los Ingresos Netos (IN)	0.3% de los I o cierre
Gradualidad de sanción	Es importante considerar la forma de subsanación (rehaciendo los sistemas o programas electrónicos según la normatividad tributaria), pudiendo acceder el infractor a la subsanación voluntaria e inducida, siendo clave para la subsanación voluntaria antes que surta efecto la notificación del requerimiento del procedimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción (rebajas de 90% y 80%). La subsanación inducida considera rebajas de la sanción entre 50% y 40% considerando los momentos y efectos de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización. La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art .183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063–2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

Inciso 9

No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.

Comentario

El artículo 87 del código tributario vigente establece:

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria , incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria , y en especial deben:

...

4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes

...

Igualmente, el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad; en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.

La presente infracción busca garantizar que los contribuyentes comuniquen en un procedimiento de fiscalización iniciado por la Administración Tributaria considerando los tipos de fiscalizaciones, los documentos formales y los plazos establecidos en el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización (Decreto Supremo n.º 085, 2007).

Las cartas y requerimientos son documentos representativos de las auditorías determinativas (compulsas, fiscalizaciones parciales y definitivas) y no determinativas (verificación de obligaciones formales) iniciadas por la SUNAT, pudiendo configurar la detección de la infracción en los resultados de cierres de los requerimientos notificados al fiscalizado considerando los plazos otorgados y siguiendo el debido procedimiento.

Tabla 9
Sanción y gradualidad

Infracción: 175– Num. 9	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	30% de la UIT	15% de la UIT	0.3% de los l o cierre
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad de sanciones. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art°.183 del CT).		

Inciso 10

No registrar o anotar dentro de los plazos máximos de atraso, ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos o anotarlos por montos inferiores en el libro y/o registro electrónico que se encuentra obligado a llevar de dicha manera de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

Comentario

En principio la tipificación de la infracción exige que la Administración Tributaria (SUNAT) de forma previa deba verificar que se hayan realizado las operaciones económicas que obligan la anotación en los libros y o registros, criterios vertidos por el Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 5774-4-2022.

La infracción busca sancionar el ocultamiento de los hechos económicos que generen rentas tributables, guarda mucha relación con la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 pudiendo aplicarse la más gravosa (aplicando el principio de Non Bis In Idem).

Tabla 10
Sanción y gradualidad

Infracción: 175- Num. 10	Tabla I Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del régimen Mype tributario	Tabla II Personas naturales, renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades	Tabla III Personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado (NRUS)
Sanción	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los Ingresos Netos (IN)	0.6% de los l o cierre
Gradualidad de sanción	No aplica el régimen de gradualidad de sanciones. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art.183 del CT). La sanción de multa en función a los IN no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT (art .183 del CT). Resolución de Superintendencia n.063-2007 /SUNAT y normas modificatorias.		

Informes y jurisprudencia

Considerando el análisis de las infracciones y sanciones del presente numeral, se presentan a continuación sumillas relevantes de informes emitidos por las SUNAT, resoluciones del Tribunal fiscal y del Poder Judicial:

N. de Informe / Resolución	Sumilla
RTF:15610-2-2014	Se confirma la apelada en el extremo de una resolución de multa girada por la comisión de la infracción del numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, de acuerdo a lo dispuesto por el Octavo Juzgado Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia.

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

RTF:07837-3-2016	(...). Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, debido a que se encuentra acreditada que la recurrente llevaba con atraso mayor al permitido por las normas vigentes el Libro Diario, quedando acreditada la comisión de la infracción referida en la fecha de detección.
RTF: 04275-1-2017	(...)Se confirma la resolución que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario. De las copias del Libro de Caja y Bancos presentado por la recurrente se advierte que dicho libro era llevado sin consignar la información a que se refiere el Formato 1.2: "Libro Caja y Bancos - Detalle de los Movimientos de la Cuenta Corriente" establecido en el artículo 13° de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT, entre otros, el código de la cuenta corriente, número correlativo del registro o código único de la operación, fecha de la operación, medio de pago utilizado, descripción de la operación, código y denominación de la(s) cuenta(s) contable(s) asociada(s) que es(son) el origen o destino de la operación, según el Plan de Cuentas utilizado, tratándose de contabilidad manual, etc, no obstante se verifica de autos que la recurrente tenía abierta a su nombre una cuenta corriente en una entidad bancaria por lo que se encontraba obligada a registrar dicha información, en tal sentido, se concluye que la recurrente incurrió en la infracción imputada, al no haber cumplido con llevar el Libro Caja y Bancos de acuerdo con las formas y condiciones establecidas legalmente, habiéndose calculado en monto de la infracción de conformidad a lo señalado en la nota 11 de la Tabla de Infracciones y Sanciones del código Tributario, al no resultarle aplicable el régimen gradualidad.
INFORME n.115-2019- SUNAT/7T0000	El obligado a llevar sus libros y/o registros de manera electrónica que ha omitido registrar y/o anotar en un determinado periodo una factura electrónica por un ingreso obtenido que corresponde sea registrada y/o anotada en este, en el libro y/o registro electrónico respectivo, incurre en la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175° del TUO del Código Tributario; no obstante que se haya efectuado el registro y/o anotación en el periodo siguiente.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 176

INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.
2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.
3. Derogado
4. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.
5. Derogado
6. Derogado
7. Derogado
8. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Comentario

El artículo 88 del Código Tributario, señala que

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Actualmente dicha información se realiza vía canales virtuales habilitados por la Administración Tributaria.

Asimismo, se establece en el último párrafo de dicho artículo que “los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada”.

Al respecto, Robles et al. (2016) comentan que:

La declaración tributaria consiste en suministrar a la Administración Tributaria un conjunto de datos vinculados a la determinación de la obligación tributaria. Esto es el deber que tiene de ser cumplido por el administrado, dentro del plazo que establece el dispositivo legal.

La forma o medio para llevar a cabo la declaración consiste en (...) el envío de formularios virtuales a la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 59 del Código Tributario precisa que, por el acto de la determinación de la obligación tributaria, “el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo” y, por otro lado, “la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.

Al respecto, Nima et al. (2013) comenta que:

si bien la determinación de la obligación tributaria puede efectuarse por el deudor tributario o por la Administración Tributaria (ya sea por propia iniciativa o por denuncia de terceros), cuando hablamos de la obligación de presentar declaraciones tributarias, nos estamos refiriendo necesariamente a aquella efectuada por el propio deudor tributario y no a la efectuada de oficio por la Administración Tributario, pues en este último caso no estamos frente a ninguna obligación por cumplir. Asimismo, se debe considerar que la obligación de presentar declaraciones juradas no solo se refiere a aquellas declaraciones mediante las cuales se autoliquida deuda tributaria sino también a aquellas mediante las cuales se informan operaciones, sin que necesariamente se determine con ellas deuda tributaria. No obstante, no todos los deudores tributarios están obligados a presentar declaraciones tributarias, así como no todas las declaraciones tributarias sirven para determinar tributos, pudiendo ser solamente de carácter informativo.

Con respecto al tipo de declaraciones, establece la Resolución de Superintendencia n.º 002-2000/SUNAT, que estas pueden ser de dos tipos:

- **Declaraciones determinativas:** Son las Declaraciones en las que el Declarante determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue.

Se entiende que las Declaraciones a las que se refiere la Resolución de Superintendencia n.º 080-99/SUNAT, sobre contribuciones de ESSALUD y ONP son Determinativas.

- Declaraciones informativas: Son las declaraciones en las que el declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria.

Con respecto de los exceptuados a presentar declaraciones, la Resolución de Superintendencia n.º 272-2016/SUNAT, que modifica la Resolución de Superintendencia n.º 203-2206/SUNAT, precisa que:

Exceptuase a los deudores tributarios de la obligación de presentar las declaraciones mensuales correspondientes al:

1. Impuesto a la Renta de tercera categoría y al Impuesto General a las Ventas siempre que estén en alguno de los siguientes supuestos:
 - a) Se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.
 - b) Perciban exclusivamente rentas exoneradas del Impuesto a la Renta y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.
 - c) No generen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta y tratándose del Impuesto General a las Ventas:
 - c.1) No realicen operaciones gravadas ni adquisiciones de bienes, prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que otorguen derecho a crédito fiscal; o,
 - c.2) No realicen operaciones gravadas y efectúen, únicamente, adquisiciones de bienes, prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que otorguen derecho a crédito fiscal, cuyos comprobantes de pago o documentos respectivos no hayan sido anotados en el Registro de Compras.
2. Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, Impuesto General a las Ventas, Nuevo RUS, según corresponda, cuando hubieran suspendido temporalmente sus actividades o dejado de realizar las actividades generadoras de obligaciones tributarias.

La excepción de la presentación de las declaraciones mensuales para los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS, Categoría Especial, se registrará por lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia n.º 032-2004-SUNAT

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Comentario

Tal como precisa Ramírez y Oré, J. (2023), la presente infracción está referida a la no presentación de las declaraciones juradas determinativas en los plazos establecidos por la Administración Tributaria. Efectivamente, para la presentación de las declaraciones determinativas se establece un cronograma mensual basado en el último dígito de RUC del Contribuyente. Si la mencionada declaración se presenta posteriormente, entonces se estará incurriendo en la infracción materia de comentario.

Dentro de las declaraciones determinativas más frecuentes tenemos, la del impuesto a la renta e IGV, que es una declaración determinativa de periodicidad mensual; la declaración jurada anual del impuesto a la renta, de periodicidad anual; declaración sobre el impuesto temporal a los activos netos; retenciones y percepciones del IGV, también de periodicidad mensual, entre otras.

Debemos precisar que, dicha infracción se tipifica con la sola omisión de la presentación de la declaración determinativa, no siendo necesario que la Administración Tributaria la detecte.

2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos

Comentario

Tal como precisa Ramirez y Oré, J. (2023), dicha infracción esta referida al incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de la presentación de las declaraciones juradas informativas, las cuales se diferencian de las determinativas, porque no determinan monto a pagar alguno, solo incluye cierta información a solicitud de la administración Tributaria, las mismas que se presentan en cumplimiento de ciertas normas específicas.

Como ejemplo de las declaraciones informativas, tenemos la declaración de operaciones con terceros – DAOT; reporte local; reporte país por país; declaración del beneficiario final, entre otros.

Respecto de las comunicaciones, tenemos el formulario n.º 1605 – Comunicación de emisión, transferencias o cancelación de acciones y participaciones.

Al igual que en las declaraciones determinativas, para que se configure la infracción no será necesario que la Administración Tributaria detecte la comisión de la misma bastando con que, habiendo transcurrido el plazo establecido, el sujeto obligado no presente la declaración jurada o comunicación correspondiente. (Nima et al.). (2013)

3. Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta. Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 diciembre 2016.
4. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.

Comentario:

Nima et al. (2013) precisan al respecto: La infracción en comentario será solo de aplicación para aquellas declaraciones que tengan carácter informativo y no determinativo de deuda tributaria, tales como la declaración de predios, la declaración de operaciones con terceros, la declaración de notarios, entre otras. Asimismo, dicha infracción será de aplicación para aquellas comunicaciones que, sin tener el carácter de declaración jurada, deban ser presentadas ante la Administración Tributaria a efectos de informar sobre algunos hechos, tales como la comunicación de transferencia, emisión y cancelación de acciones, la pérdida de libros o registros contables, la pérdida de comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos

Se tipifica dicha infracción, cuando el contribuyente obligado, presente declaraciones informativas o comunicaciones sin consignar toda la información requerida, o, habiéndose consignado toda la información, la misma no esté conforme con la realidad.

5. Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario. Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 diciembre 2016.

6. Presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y período. Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 diciembre 2016.

7. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria. Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 diciembre 2016.

8. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Comentario:

La infracción antes detallada se configurará cuando, habiéndose presentado la declaración, dicha presentación se efectúa sin observar las formas y condiciones establecidas por la SUNAT, como, por ejemplo, presentar una declaración jurada (determinativa y/o informativa) en un formulario que no corresponde a dicha declaración, ya sea porque es el formulario incorrecto, o porque se presenta en formato físico, cuando debe presentarse en formato electrónico.

Derecho comparado:

Modelo del Código Tributario del CIAT

Artículo 178: Infracciones formales relacionadas con la obligación de declarar:

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:
 - a) No. presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos.
 - b) No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
 - c) Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo.
 - d) Presentar otras declaraciones comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
 - e) Presentar declaración rectificatoria con posterioridad al plazo establecido en el artículo 124.
 - f) Presentar las declaraciones en formularios o lugares no autorizados por la Administración.
2. Esta infracción será considerada como grave (...)

Ley General Tributaria de España – Ley n.º 58/2003

Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.
4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo, la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros. (...)

Código Tributario de Chile – D. Ley n.º 830

ARTICULO 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

- 1º El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

En caso de retardo u omisión en la presentación de informes referidos a operaciones realizadas o antecedentes relacionados con terceras personas, se aplicarán las multas contempladas en el inciso anterior. Sin embargo, si requerido posteriormente bajo apercibimiento por el Servicio, el contribuyente no da cumplimiento a estas obligaciones legales en el plazo de 30 días, se le aplicará además, una multa que será de hasta 0,2 Unidades Tributarias Mensuales por cada mes o fracción de mes de atraso y por cada persona que se haya omitido, o respecto de la cual se haya retardado la presentación respectiva. Con todo, la multa máxima que corresponda aplicar no podrá exceder a 30 Unidades Tributarias Anuales, ya sea que el infractor se trate de un contribuyente o de un Organismo de la Administración del Estado.

- 2º El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que proceda también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el n.º 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta la declaración sin el pago.

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación de efectuar un pago inmediato, por estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base para determinar o liquidar un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

- 3º La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, con multa de cinco por ciento al veinte por ciento de las diferencias de impuesto que resultaren.

Ley de Procedimiento Tributario de Argentina

Infracciones formales - Sanciones

Artículo 38: Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables — de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

...

Artículo...: La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro

de los plazos establecidos al efecto, será sancionada —sin necesidad de requerimiento previo— con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS UN MIL QUINIENTOS (\$ 1.500), la que se elevará a PESOS NUEVE MIL (\$ 9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones —excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes— celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

Informe n.º 179–2006–SUNAT/2B0000

Para efecto de determinar cuál es la Tabla de Infracciones y Sanciones aplicables para sancionar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del TUO del Código Tributario, deberá determinarse el régimen al que se encontraba acogido el contribuyente en el momento en que se cometió la infracción, esto es, al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada que contiene la determinación de la deuda tributaria.

Informe n.º 003–2015–SUNAT/5D0000

Sin perjuicio de ello, cabe indicar que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 176° del TUO del Código Tributario, constituye infracción tributaria relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, el no presentar otras declaraciones (distintas a las que contienen la determinación de la deuda tributaria) o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.

Informe n.º 001-2017-SUNAT/5D0000

El deudor tributario que utiliza los servicios de un sujeto no domiciliado, por los que este percibe rentas de fuente peruana de tercera categoría, respecto de las cuales aquel retiene el impuesto a la renta y lo paga a la SUNAT mediante una boleta de pago, dentro del plazo establecido para ello, sin presentar en esa misma oportunidad la declaración en el PDT Otras Retenciones - Formulario Virtual n.º 617 por el periodo en el cual efectuó la retención, incurre en la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario incluso si dicho formulario es presentado en un periodo posterior, en el que recién se produce, varios meses después de efectuada la retención, el registro contable de las retribuciones por tales servicios.

Informe n.º 048-2020-SUNAT/7T0000

Si una persona jurídica no cumple con informar la identificación de todos sus beneficiarios finales en la Declaración de Beneficiario Final, se configura la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 176 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario al presentar la declaración en forma incompleta o no conforme con la realidad.

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF n.º 03201-3-2005

Se revoca la apelada en cuanto a las resoluciones de multa giradas por la comisión de la infracción presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad, tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario. Se señala que dichas multas se sustentan en que la recurrente habría consignado una base imponible que, de acuerdo con lo verificado por la Administración en fiscalización, sería menor a la que correspondía para efecto de la determinación del Impuesto Predial. Se menciona que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en numerosas resoluciones, como las Nos. 9171-4-2001, 03483-5-2002, 01884-1-2004 y 01222-6-2005, dicha infracción está referida a un supuesto distinto al señalado por la Administración, como es el que se haya presentado la declaración sin consignar alguno de los datos básicos de la misma, cuya ausencia impida identificar al deudor, período, tributo o determinar la obligación a su cargo, lo que no se aprecia de autos.

RTF n.º 08439-2-2012

Se revoca la apelada, que declaró infundada la reclamación contra la resolución de multa emitida por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario y se deja sin efecto dicho valor, debido a que de los registros contables exhibidos por el recurrente solicitados por la Administración, se advirtió que solo registró operaciones comerciales de venta y compra hasta mayo de 2003, por lo que se encontraba acreditado que el recurrente no realizó actividades generadoras de rentas de tercera categoría durante el ejercicio gravable 2005, en tal sentido, no se encontraba obligado a presentar la declaración del Impuesto a la Renta del referido ejercicio, y por consiguiente, no se ha acreditado la comisión de la mencionada infracción.

RTF n.º 11902-10-2013

Se confirma la resolución que declaró infundada la reclamación contra la resolución de multa girada por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 176° del Código Tributario. Se indica que en el presente caso, de

acuerdo a la información obtenida en la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT 2009, se advierte que la recurrente en el ejercicio 2009 realizó adquisiciones con una proveedora quien es su parte vinculada, al tener el 100% de participación sobre su capital, por lo que de conformidad con el inciso a) del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia n.º 167-2006/SUNAT, ésta se encontraba obligada a presentar la Declaración Anual de Informativa de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio 2009. En tal sentido, al no haber cumplido la recurrente con presentar la Declaración Anual Informativa de Precios de Transferencia del ejercicio 2009 dentro del plazo establecido, se configuró la comisión de la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 176° del Código Tributario, correspondiendo confirmar la resolución apelada.

RTF n.º 08148-4-2014

Se confirma la apelada que declara infundada la reclamación, por cuanto la recurrente no presentó su declaración jurada dentro del plazo legal previsto, en tal sentido, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que se encontraba con suspensión de actividades y que no generó ingresos afectos al Impuesto General a las Ventas, cabe indicar que según el Comprobante de Información Registrada, de fojas 31 y 32, si bien aquélla solicitó la suspensión temporal de sus actividades el 23 de marzo del 2013 reinició sus actividades del 15 al 30 de agosto del 2013, no habiendo la recurrente probado en modo alguno lo contrario, por lo que carece de sustento lo argumentado por la recurrente.

Qué, asimismo, cabe indicar respecto a lo alegado por la recurrente sobre que por error involuntario de la persona que manipulaba la clave SOL, activó el reinicio de actividades a partir del 15 de agosto del 2013, que es responsabilidad de cada contribuyente el manejo de la clave SOL, por lo que lo alegado por ésta carece de sustento

RTF n.º 07911-8-2016

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, y se deja sin efecto, toda vez que no ha incurrido en la infracción, pues no se encuentra acreditado que la recurrente hubiera iniciado operaciones productivas que implicaran que se encontrara afecta al Impuesto Temporal a los Activos Netos y que por tanto tuviera que presentar la declaración de dicho tributario correspondiente al año 2015. Se da trámite de solicitud no contenciosa de devolución al extremo del recurso de apelación en que la recurrente solicita la devolución de lo pagado por la resolución de multa impugnada, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444. Cabe indicar que si bien la recurrente presentó declaraciones juradas por concepto de ITAN en períodos anteriores, ello no acredita que se encontrara afecta a tal tributo en el período materia de autos, toda vez que pudo haberlas presentado por error pese a que no le correspondía, teniendo en cuenta que la misma recurrente alega que no se encuentra afecta al referido tributo, siendo que en todo caso, la presentación de tales declaraciones no relevaba a la Administración de acreditar fehacientemente en el procedimiento contencioso materia de grado, la condición de la recurrente de afecta al citado tributo.

RTF n.º 09540-4-2016

Se confirma la apelada en el extremo referido a las infracciones previstas por el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario, puesto que la recurrente comunicó la pérdida del registro de compras sin señalar la fecha y número de legalización, ni el nombre del notario que la efectuó, por lo que no presentó la declaración conforme con lo previsto por la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT, de lo que se dejó constancia en un resultado del requerimiento.

RTF n.º 02760-1-2020

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Se indica que dado que la recurrente no acreditó con documento alguno que por el periodo de abril de 2018 culminó la relación laboral que mantenía con todos los trabajadores a su cargo declarados con anterioridad, pese haber sido requerida expresamente para ello, se concluye que aquella ostentaba la calidad de empleador en el citado periodo; por lo que, al no presentar la declaración Planilla Electrónica - Formulario PDT 601 por Aportaciones Seguro Social de Salud - ESSALUD de abril de 2018, dentro del plazo establecido, incurrió la mencionada.

RTF n.º 03120-8-2020

Se revoca la apelada respecto a la multa girada por el numeral 2 del artículo 176° del Código Tributario, dado que la Administración detectó que el recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176° del Código Tributario, y no en la infracción que se le imputa, esto es, el numeral 2 del artículo 176° del mencionado código, por lo que dicha multa no se encuentra debidamente sustentada y se deja sin efecto el valor.

Que la Resolución de Multa n. (...) (fojas 500 y 501) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, por no anexar el Balance de Comprobación en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, sustentándose en los Requerimientos n. (...)

Que, sin perjuicio de lo expuesto, y a título ilustrativo cabe señalar que la infracción por no anexar el Balance de Comprobación en la declaración jurada del Impuesto a la Renta se sanciona con el numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00936-8-2018.

RTF n.º 04304-9-2020

Se declara nula la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de multa emitida por infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por no presentar la recurrente la declaración jurada del ITAN del ejercicio 2018. Se indica que del contenido de la apelada se aprecia que la Administración no emitió pronunciamiento sobre los argumentos esbozados por la recurrente en su escrito de reclamación respecto a que no se encontraba obligado a presentar tal declaración, pues al no haber realizado la primera transferencia de bienes o prestación de servicios inherentes a su objeto social, no se encontraba afecto al mencionado impuesto, evidenciándose con ello que la apelada no se encontraba debidamente motivada, y se dispuso la reposición del procedimiento al momento en que se produjo dicho vicio de nulidad, al no contar este Tribunal con los elementos suficientes para pronunciarse sobre el fondo del asunto, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento debidamente motivado.

RTF n.º 06054-1-2020

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, toda vez que no se encuentra acreditado en autos que la recurrente se hubiese acogido al Régimen General del Impuesto a la Renta en el periodo octubre de 2014, y por tanto que se encontrara obligada a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014. Se indica que la recurrente en dicho periodo efectuó la determinación del impuesto considerando la tasa aplicable para el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, y realizó el pago del impuesto determinado en dicho mes con el Código de Tributo 3111 correspondiente al Régimen Especial, por lo que se evidencia que aquella incurrió en un error al marcar en la "Casilla 861 - Régimen de Renta" el Código "O" correspondiente al Régimen General del Impuesto a la Renta y no el Código "I" que le correspondía declarar al encontrarse en el Régimen Especial, lo que no fue desvirtuado por la Administración que solo se sustentó en el error que tuvo la recurrente al marcar en la aludida casilla.

RTF n.º 07883-4-2021

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, al verificarse que la recurrente no presentó dentro del plazo legal establecido la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2020, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción que se le imputa; no resultando aplicable rebaja alguna en aplicación del Régimen de Gradualidad, toda vez que la recurrente no subsanó la mencionada infracción, dentro de los plazos establecidos.

Sobre el argumento de la recurrente, en el sentido que la factura electrónica de fecha 28 de setiembre del 2020 fue anulada, ya que su cliente le informó que no iba a cumplir con el referido pago por falta de liquidez y que no le corresponde declarar un monto de dinero que no ha percibido; el Tribunal Fiscal (TF) señala que la recurrente se encontraba afecta al Impuesto General a las Ventas (IGV) desde el 6 de junio del 2018, lo que no cuestiona ella, por lo que, en principio, era sujeto del referido impuesto y se encontraba obligada a presentar las declaraciones respectivas dentro del plazo establecido. El hecho de que su cliente haya incumplido con el pago de los servicios prestados no enerva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, que señala que constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

RTF n.º 09208-11-2021

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario relacionada con el Impuesto General a las Ventas de enero de 2020, al verificarse que el recurrente presentó la declaración del mencionado tributo y periodo fuera del plazo legal establecido. Se revoca la apelada en el extremo referido al importe de la multa. Se indica que la Resolución de Superintendencia n.º 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, fue modificada en fecha posterior a la interposición de la apelación materia de autos mediante la Resolución de Superintendencia n.º 000078-2021/SUNAT, la cual en su Única Disposición

Complementaria Transitoria estableció que lo dispuesto en el artículo 13°-B se aplicaría a infracciones acaecidas incluso con anterioridad a la fecha de entrada de su vigencia, siempre que el infractor cumpla con los criterios de gradualidad establecidos en dicho artículo y no se hubiera acogido a una gradualidad anterior, por lo que corresponde que la Administración verifique si al recurrente le es aplicable el indicado Régimen de Gradualidad establecido en la Resolución de Superintendencia n.º 000078-2021/SUNAT.

RTF n.º 00010-9-2021

Que en tal sentido, y de la evaluación conjunta de los documentos antes citados, se tiene que si bien la recurrente no presentó la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de setiembre del 2019 dentro del plazo establecido, dicha omisión no se debió a causas imputables a aquella, sino a la Administración, puesto que su sistema no funcionó correctamente el día 16 de octubre del 2019, lo cual inclusive es reconocido por esta respecto del (...) por tanto, en el caso de autos, no se encuentra acreditado que la recurrente haya incurrido en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto el valor impugnado.

RTF n.º 09086-1-2023

“Si con posterioridad a la notificación de la resolución que determina la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que haya surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (½) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa n.º 006-2016/Sunat/600000.”

Referencias

- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., & Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. II) 4.a ed. Instituto Pacífico. (pp.1328-1362)
- Nima, E., Rey, J. & Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Gaceta Jurídica. (pp.1328-1362). <http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/1-Aplicaci%C3%B3n%20pr%C3%A1ctica%20del%20r%C3%A9gimen%20de%20infracciones%20y%20sanciones%20tributarias.pdf>
- Ramírez, J. & Oré, J. (2023). Infracciones y Sanciones tributarias más frecuentes. Gaceta Jurídica S.A. (pp.144-189)
- Resolución de Superintendencia n.º 002-2000/SUNAT: Dictan disposiciones referidas a la utilización de Programas de declaración Telemática para la presentación de Declaraciones Tributarias. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2000/003.htm>
- Resolución de Superintendencia n.º 272-2016/SUNAT: Amplían excepciones para la presentación de las declaraciones mensuales del IGV y del Impuesto a la Renta. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/272-2016.pdf>
- Modelo de Código Tributario del CIAT (mayo de 2015). Panamá. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (diciembre de 2003). España. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20230525&tn=1>
- Decreto Ley n.º 830 - Código Tributario de Chile (diciembre de 1974). Chile. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl830.doc>
- Modelo del Código Tributario del CIAT para América Latina

- https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf
- Ley n.º 11683 – Ley de Procedimiento Tributario (julio de 1998). Argentina.
- <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- Informes SUNAT. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal. https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

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:

1. No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.
2. Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, antes de los cinco (5) años o de que culmine el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.
3. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información.

4. Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.
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.
6. Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.
7. No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.
8. Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.
9. Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables.
10. No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.
11. No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, o no proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario registra sus operaciones contables, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.
12. Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.
13. No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.
14. Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT.
15. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o aquella necesaria para el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que tenga conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.
16. Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la

comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arquezos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.

17. Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.
18. No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.
19. No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.
20. No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.
21. No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.
22. No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.
23. No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del Artículo 118 del presente Código Tributario.
24. No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago.
25. Derogado
26. No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.
27. No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta o, de ser el caso, su traducción al castellano; que, entre otros, respalde las declaraciones juradas informativas Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País; o no exhibir o no presentar la documentación que respalde otras declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o información del beneficiario final a las que se refiere el numeral 15.3 del artículo 87 del presente Código Tributario o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia, en la forma, plazo y condiciones que le sean requeridos por la SUNAT.
28. No sustentar la realización de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o sobre la información del beneficiario final o sustentar solo la realización parcial de estos.



Comentario

La presentación de declaraciones determinativas e informativas, así como el pago de impuesto a su cargo, es una de las obligaciones principales de los deudores tributarios (obligaciones sustanciales); sin embargo, también existen obligaciones de carácter formal cuyo cumplimiento tiene igual importancia. Estas obligaciones de carácter formal tienen como finalidad el control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Es el artículo 87 del Código Tributario el que establece las obligaciones de los administrados, precisando que

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben: inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos, Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, 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, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas, Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, entre otras.

Nima et al. (2013) precisa que

algunas de dichas obligaciones formales son de aplicación no solo para aquellos sujetos que califiquen como deudores tributarios (sean contribuyentes o responsables), sino también para los terceros que no tengan dicha calidad, esto último, creemos, en virtud del vínculo contractual o de negocios que puede establecerse entre ambos (deudor tributario y tercero).

Robles et.al (2016) precisa que

Los administrados tienen el deber de colaborar con las labores de control de la Administración Tributaria. Sabemos que el “deber” consiste en cierta relación que no es económica. Los casos de incumplimiento de este deber se encuentran detallados en el artículo 177 del Código Tributario.

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma:

1. No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.

Comentario

La infracción tipificada en el inciso 1) del artículo 177, está referida a la no entrega, presentación y/o exhibición de información (relacionada a la determinación de tributos), por parte del contribuyente, a solicitud de la Administración Tributaria, en cumplimiento de su función fiscalizadora, la cual se encuentra enmarcada en el artículo 62 del Código Tributario.

Este requerimiento se realiza a través del proceso de verificación o de fiscalización requiriendo se le proporcione información y/o exhiba documentación, para una fecha determinada, tales como constancias de presentación de libros contables, comprobantes de pago, estado de cuentas, etc. (Ramírez, & Oré, J. (2023)).

Asimismo, dicha infracción se configura cuando el administrado no cumple con exhibir los libros, registros y documentos solicitados por la Administración Tributaria, a pesar de contar con ellos. En efecto, para que se configure la infracción es necesario que se cumpla con dos condiciones:

- i. Que el administrado se encuentre obligado a llevar la documentación solicitada por la Administración Tributaria; y,
- ii. Que el administrado cuente físicamente con la documentación solicitada, y a pesar de ello, no cumpla con exhibirla dentro del plazo otorgado por la Administración Tributaria.

Así, por ejemplo, no se configuraría la infracción si a un sujeto del Nuevo RUS se le solicita exhibir libros y/o registros contables, pues este no tiene la obligación de llevarlos. (Nima et.al (2013))

- 2. Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, antes de los cinco (5) años o de que culmine el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.**

Comentario

El inciso 7 del artículo 87 (Obligaciones de los Administrados), precisa lo siguiente:

“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor. El plazo de cinco (5) años se computa a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración de la obligación tributaria correspondiente. Tratándose de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, el plazo de cinco (5) años se computa considerando la fecha de vencimiento de la declaración anual del citado impuesto.”

El deudor tributario deberá comunicar a la administración tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la SUNAT mediante resolución de superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta a que se refiere el artículo 64.

Cuando el deudor tributario esté obligado o haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la SUNAT podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La SUNAT también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos.

La SUNAT, mediante resolución de superintendencia, regulará el plazo por el cual almacenará, conservará y archivará los libros, registros y documentos referidos en el párrafo anterior, la forma de acceso a los mismos por el deudor tributario respecto de quien opera la sustitución, su reconstrucción en caso de pérdida o destrucción y la comunicación al deudor tributario de tales situaciones”.

El incumplimiento de estas disposiciones configurará la infracción en análisis.

Para que se configure la infracción, es necesario que la Administración Tributaria detecte la misma.

A continuación, dos conceptos que debemos tener en cuenta, al respecto de la infracción en análisis:

Asistencia administrativa mutua en materia tributaria: El título VIII del Código Tributario (introducido por el Decreto Legislativo n.º 1315), establece la información respecto a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, lo que implica que, actualmente, la Administración Tributaria, presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales o Decisiones de la Comunidad Andina suscrito por el Perú. La SUNAT proporciona la información solicitada, aun cuando carezca de interés fiscal y asume que la información solicitada por la autoridad competente es relevante para los fines tributarios de los convenios internacionales.

Beneficiario Final: La regulación del Beneficiario final, se introduce en la legislación peruana mediante el Decreto Legislativo n.º 1372. Se define al beneficiario final como la persona natural que efectiva y finalmente posee o controla personas jurídicas o entes jurídicos, conforme a lo previsto en el artículo 4 de la norma; y/o, la persona natural que finalmente posee o controla un cliente o en cuyo nombre se realiza una transacción.

3. **No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información.**

Comentario:

La infracción en mención se tipifica al incumplir lo dispuesto en el numeral 8) del artículo 87 del Código Tributario, que establece como obligación de los administrados

8. Mantener en condiciones de operación los sistemas de programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor, debiendo comunicar a la Administración Tributaria cualquier hecho que impida cumplir con dicha obligación a efectos que la misma evalúe dicha situación. La comunicación a que se refiere el párrafo anterior debe realizarse en el plazo de quince (15) días hábiles de ocurrido el hecho.
4. **Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.**

Comentario:

Con respecto a la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, es importante precisar que, el literal b) del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia n.º 144-2004/SUNAT, establece que

Al día siguiente de cumplido el plazo establecido para la sanción de cierre, el Fedatario Fiscalizador se apersonará al establecimiento u oficina del deudor tributario infractor a fin de retirar los sellos y/o carteles oficiales colocados con motivo de la aplicación de la sanción. Para tal efecto, dejará constancia de dicho acto en el documento respectivo. El deudor tributario infractor podrá realizar el retiro de dichos sellos y/o carteles oficiales, sólo en el caso en que siendo las doce (12) horas del día siguiente a aquél en que se cumple el plazo establecido para la sanción de cierre, el Fedatario Fiscalizador no se hubiera apersonado para realizar dicha diligencia.

Asimismo, el literal d) de la mencionada Resolución confirma que

El reabrir indebidamente el establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre el cual se haya impuesto la sanción de cierre temporal, sin haberse vencido el plazo señalado en el segundo párrafo del inciso b) y/o sin la presencia del Fedatario Fiscalizador, implicará la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 177 del Código Tributario, dejando constancia en el Acta respectiva.

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.**

Comentario:

La infracción en comentario se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 6 del artículo 87 del Código Tributario, consistente en proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo con la forma, plazos y condiciones establecidas. (Nima et al. (2013))

Asimismo, el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario señala que el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen la inafectación, exoneración o beneficios tributarios. En ese contexto, la SUNAT podrá exigir la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros. (Alva, & Flores, 2024).

Resulta importante tener en cuenta que la infracción en mención se configura básicamente por el incumplimiento de la obligación de proporcionar la información y documentación requerida por SUNAT a través de un procedimiento de fiscalización.

6. Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.

Comentario

Respecto a la infracción en mención, importante precisar que la frase “información no conforme con la realidad” implica aquella información falsa o no real con la información declarada por el sujeto infractor. En tal caso, la Administración Tributaria deberá verificar y acreditar la falsedad de la información proporcionada. De probarse la falsedad de la información, la infracción se configurará aun cuando la información no sea utilizada por la Administración Tributaria. (Nima et al. (2013))

7. No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.

Comentario

La infracción en mención se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 9 del artículo 87 del Código Tributario, respecto de concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando la presencia del contribuyente sea requerida por esta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias. Cabe precisar que no se configurará la infracción cuando el sujeto requerido aporta pruebas que demuestren que estuvo realmente impedido de presentarse en la fecha y hora establecidas, o cuando haya obtenido la ampliación del plazo para presentarse en las oficinas de la SUNAT. (Alva, & Flores, 2024).

Asimismo, hay que precisar que, según el informe 090-2005-SUNAT/2B0000

La persona jurídica no es pasible de cometer la infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 177° del TUO del Código Tributario, toda vez que la obligación de comparecer corresponde únicamente a las personas naturales, al exigirse la presencia física del sujeto citado”.

- 8. Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.**

Comentario

La infracción en mención esta relacionada con autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, (información falsa), o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad, sustento para la preparación de los referidos balances.

Dicha infracción podría ser tipificada por omisiones con respecto a las responsabilidades y obligaciones de contador de la empresa, pero en la medida que el contador no hubiera estado en condiciones de corroborar la exactitud o veracidad de la documentación proporcionada por su cliente, entonces la responsabilidad de dicha infracción recaería en el gerente general o al director de una empresa que autorice los estados financieros o las declaraciones juradas.

- 9. Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables.**

La infracción en mención se configura, por ejemplo, si el contribuyente presentar su declaración jurada anual del impuesto a la renta, sin haber cerrado previamente los libros contables.

Asimismo, dicha infracción hace referencia a los libros contables y no a los registros auxiliares (registro de compras, registro de ventas, etc.).

- 10. No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.**

El numeral 17 del artículo 62° del TUO de Código Tributario, establece que la SUNAT dentro de su facultad de fiscalización, colocará sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones tales como las de cierre por no entregar comprobantes de pago, o las sanciones de comiso o internamiento temporal de vehículos o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones establecidas en la Resolución de Superintendencia n.º 144-2004/SUNAT (Resolución que aprueba las disposiciones para la colocación de sellos, letreros y carteles oficiales con motivo de la ejecución o aplicación de sanciones o en ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria).

Al respecto, la infracción bajo comentario sanciona la conducta del contribuyente que impide o dificulta que la SUNAT pueda ejercer su facultad de control y de sanción, que en este caso consistiría en hacer de conocimiento de terceros el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte del contribuyente. (Alva, & Flores, 2024)

- 11. No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, o no proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario registra sus operaciones contables, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.**

Dicha infracción se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 13 del artículo 87 del Código Tributario, que se refiere a permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por la SUNAT. Se tipifica la infracción solo cuando el contribuyente se encuentra dentro de un procedimiento de fiscalización y/o verificación. (Alva, & Flores, 2024)

- 12. Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.**
- 13. No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.**

Según establece el artículo 18 del Código Tributario, son responsables solidarios con el contribuyente, los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Sin embargo, efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

La infracción tipificada en el artículo 177 numeral 13 del Código Tributario sanciona a los agentes de retención o percepción por no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley.

Sin embargo, la infracción no se configurará, en la medida que o el agente de retención o percepción cumpla con efectuar el pago del tributo no retenido o percibido dentro de los plazos establecidos, lo que implica que el agente de retención o percepción presente la declaración y pague la retención o percepción correspondiente, antes del vencimiento del periodo a regularizar.

En ese contexto se plantea la siguiente pregunta: ¿El pago de las retenciones que son asumidas por los agentes retenedores configura la infracción? En los casos en los que el agente de retención asuma el pago de dicha obligación, no se configura la infracción en mención. Para que la misma se configure, el agente de retención necesariamente tendría que haber realizado el descuento correspondiente, en el momento que se realice el pago de la obligación.

Por último, tratándose del agente de retención del IGV, su designación y exclusión se efectuará mediante resolución de Superintendencia de la SUNAT. Los sujetos designados como agentes de retención actuarán o dejarán de actuar como tales, según el caso, a partir del momento indicado en dicha resolución.

Con respecto de los agentes de retención del impuesto a la renta, nos remitimos al artículo 71 de la Ley del Impuesto a la renta

- 14. Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT.**

La infracción en mención está referida a la cometida por el notario público o juez de paz que no siga el procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT (Resolución de Superintendencia que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios) respecto de autorizar los libros y registros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios.

Como indica Alva y Flores (2024), la infracción se tipifica cuando el notario público o juez de paz legaliza libros o registros contables que ya fueron usados con anterioridad, o que no cumpla con sellar todas las hojas del libro o registro contable

que es objeto de legalización, o que se legalice un segundo libro o registro contable sin que se haya acreditado que se ha concluido con el anterior, o que se ha perdido o destruido, entre otros.

Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deben legalizarse antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.

15. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o aquella necesaria para el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que tenga conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.

La infracción en mención se tipifica por el incumplimiento de la obligación prevista en el artículo 96 del Código Tributario, el cual dispone que los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, deben comunicar a la SUNAT las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con las condiciones que establezca SUNAT.

Respecto al notario público, la infracción no se configurará cuando este no cumple con presentar dentro del plazo establecido la declaración anual de notarios o la presenta en forma incompleta o no conforme con la realidad, pues dichas conductas se originan por las infracciones tipificadas en el artículo 176 del Código Tributario. (Alva, & Flores, (2024).

16. Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.

Debemos tener en cuenta que, los deudores tributarios, tienen la obligación de facilitar las labores de fiscalización de la Administración Tributaria, permitiendo, cuando sea necesario, el acceso a sus locales o establecimientos y proporcionando lo que sea requerido por la SUNAT. Y esto en el contexto de lo establecido en el artículo 62 numeral 5 del Código Tributario, la SUNAT puede efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro, así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Asimismo, según el numeral 8 del mencionado artículo, la SUNAT se encuentra en la facultad de practicar inspecciones en los locales o establecimientos ocupados por el deudor tributario, bajo cualquier título, así como en los medios de transporte.

17. Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.

Según lo establecido en el artículo 62 numeral 6 del del Código Tributario, cuando la SUNAT presuma la existencia de evasión tributaria podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza por un periodo no mayor de 5 días hábiles, prorrogados por un plazo igual. Tratándose de la SUNAT, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles prorrogables por un plazo igual.

Por su parte, según el numeral 7 del citado artículo, en ejercicio de su facultad de fiscalización, cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión

tributaria podrá practicar la incautación de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de 45 días hábiles, prorrogables por 15 días hábiles. En este caso, la Administración Tributaria requerirá contar con una autorización judicial previa. (Nima et al., (2013).

- 18. No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.**
- 19. No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.**
- 20. No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.**
- 21. No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.**
- 22. No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.**

La Resolución de Superintendencia n.º 145-99/SUNAT, establece que los empleadores, promotores o representantes legales que traen artistas extranjeros deberán presentar ante la SUNAT cierta documentación relacionada a dicha contratación temporal a efectos de que esta emita el documento que acredita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los artistas extranjeros, conocido como "Constancia de cumplimiento de obligaciones tributarias de artistas extranjeros". La documentación que debe presentarse dependerá si los ingresos percibidos por los espectáculos o actividades realizadas por los artistas extranjeros se encuentran o no gravados con el Impuesto a la Renta.

Dicha documentación debe presentarse por lo menos con quince (15) días anteriores a la fecha del primer espectáculo o actividad artística.

El incumplimiento de tal obligación configurará la infracción del artículo 177 numeral 22 del Código Tributario.

- 23. No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del Artículo 118 del presente Código Tributario.**

De acuerdo con el numeral 4 del literal a) del artículo 118 del Código Tributario, la SUNAT podrá trabar embargos en forma de retención, medida que recaerá sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea el titular, que se encuentre en poder de terceros. Dicha medida podrá ejecutarse mediante la diligencia de toma de dicho o notificando al tercero, a efectos de que se retenga el pago a la orden de la SUNAT.

En ese sentido, el tercero se encuentra obligado a poner en conocimiento del ejecutor coactivo la retención o la imposibilidad de esta en el plazo máximo de 5 días hábiles de notificada la resolución de embargo.

Sobre la base de las obligaciones antes descritas, mediante la infracción bajo análisis se sanciona a aquel tercero que no cumple con entregar o proporcionar

al ejecutor coactivo, aquella información solicitada referida a las operaciones económicas realizadas como cliente con sus proveedores, respecto de cuyos bienes ha recaído una medida de embargo en forma de retención. (Nima et al., (2013).

- 24. No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT, así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago.**
- 25. No exhibir o no presentar el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley. Numeral derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1311, publicado el 30 diciembre 2016.**
- 26. No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos, así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.**

Alva y Flores (2024):

De acuerdo con las Resoluciones de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT, 203-2003/SUNAT y 058-2006/SUNAT, los sujetos designados Agentes de Retención o Percepción del IGV, tienen la obligación de entregar un Comprobante de retención/percepción respectivamente, por las retenciones y percepciones realizadas.

Respecto al Impuesto a la Renta, el artículo 45 del Reglamento de la Ley en mención, precisa:

- a. Tratándose de retenciones por rentas de capital: Los agentes de retención de rentas de segunda categoría deberán entregar al perceptor de dichas rentas, al momento de efectuar el pago, un certificado de rentas y retenciones, en el que se deje constancia, entre otros, del importe abonado y del impuesto retenido.
- b. Tratándose de retenciones a contribuyentes no domiciliados en el país: los agentes de retención que paguen rentas de cualquier categoría a contribuyentes no domiciliados deberán entregar un certificado de rentas y retenciones en el que se deje constancia, entre otros, del importe abonado y del impuesto retenido, cuando el contribuyente no domiciliado lo solicite para efectos distintos a los que se refiere el artículo 13 de la Ley.

La infracción del inciso 26 del artículo 177 del Código Tributario sanciona el hecho de que el obligado no entregue los certificados o constancias de retención o percepción, así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en las normas tributarias correspondientes.

- 27. No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta o, de ser el caso, su traducción al castellano; que, entre otros, respalde las declaraciones juradas informativas Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País; o no exhibir o no presentar la documentación que respalde otras declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o información del beneficiario final a las que se refiere el numeral 15.3 del artículo 87 del presente Código Tributario o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia, en la forma, plazo y condiciones que le sean requeridos por la SUNAT.**

28. No sustentar la realización de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o sobre la información del beneficiario final o sustentar solo la realización parcial de estos.

Derecho comparado

Modelo del Código Tributario del CIAT

Artículo 179: Infracciones formales relacionadas con la obligación de permitir el control.

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria:
 - a. No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.
 - b. Producir, circular o comercializar productos o mercaderías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin los comprobantes de pago que acrediten su adquisición.
 - c. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.
 - d. No facilitar a la Administración Tributaria los equipos y sistemas electrónicos que permitan acceder a la información de trascendencia tributaria que se realice en el local del contribuyente.
 - e. No facilitar documentos, registros, justificantes, programas y archivos informáticos u otros datos de trascendencia tributaria.
 - f. No atender algún requerimiento debidamente notificado.
 - g. Negar o impedir la entrada o permanencia de funciones en locales y establecimientos relacionados con obligaciones tributarias.
 - h. Cualquier otra resistencia u obstrucción a las actuaciones de control tributario.
2. Esta infracción será considerada como grave.
(...)

Artículo 180: Infracciones formales relacionadas con la obligación de informar y comparecer.

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria:
 - a. Incumplir con los deberes de información establecidos en el artículo 114, sea por suministro o a requerimiento de la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.
 - b. Proporcionar a la Administración Tributaria información parcial, insuficiente o errónea.
 - c. No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite.
2. Esta infracción será considerada como grave.
(...)

Ley de Procedimiento Tributario de Argentina

Infracciones formales - Sanciones

ARTICULO 39 — Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Código Tributario de Chile – D. Ley n.º 830

ARTICULO 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

(...)

6º.- La no exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, la oposición al examen de los mismos o a

la inspección de establecimientos de comercio, agrícolas, industriales o mineros, o el acto de entabrar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

(...)

12º.- La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el Servicio, con multa del veinte por ciento de una unidad tributaria anual a dos unidades tributarias anuales y con presidio o relegación menor en su grado medio.

13º.- La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras, con multa de media unidad tributaria anual a cuatro unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio.

Salvo prueba en contrario, en los casos del inciso precedente se presume la responsabilidad del contribuyente y, tratándose de personas jurídicas, de su representante legal.

(...)

21º.- La no comparecencia injustificada ante el Servicio, a un segundo requerimiento notificado al contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 11, con una multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual, la que se aplicará en relación al perjuicio fiscal comprometido y procederá transcurridos 20 días desde el plazo de comparecencia indicado en la segunda notificación. El Servicio deberá certificar la concurrencia del contribuyente al requerimiento notificado.

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

Informe n.º 090-2005-SUNAT/2B0000

La persona jurídica no es pasible de cometer la infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 177º del TUO del Código Tributario, toda vez que la obligación de comparecer corresponde únicamente a las personas naturales, al exigirse la presencia física del sujeto citado.

Informe n.º 162-2006-SUNAT/2B0000

La Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la exhibición de libros y registros contables, así como documentos y antecedentes de situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos, en tanto contengan información que se encuentra relacionada con hechos que tengan incidencia o determinen tributación en períodos no prescritos materia de fiscalización.

La no exhibición de la documentación antes referida por parte del deudor tributario faculta a la Administración Tributaria a efectuar los reparos y determinación correspondientes respecto de la obligación tributaria no prescrita sujeta a fiscalización. Asimismo, dicha no exhibición configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177º del TUO del Código Tributario.

Informe n.º 046-2010-SUNAT/2B0000

Las asignaciones económicas de carácter extraordinario y excepcional que se otorgan en forma mensual a los empleados de confianza y aquellos que tengan cargos directivos o afines, califican, para fines del Impuesto a la Renta, como rentas de quinta categoría y, por lo tanto, deben considerarse para el cálculo de las retenciones que por concepto de dicho impuesto deben efectuar tales entidades. En caso de que en ejercicios anteriores no se hubiera practicado las retenciones a las rentas de quinta categoría por concepto de las mencionadas asignaciones económicas, se habrá incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, siendo aplicable la multa del 50% del tributo no retenido en cada oportunidad.

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF n.º 04794-1-2005

Se revoca la apelada, dejándose sin efecto la multa impuesta, dado que según el Acuerdo de Sala Plena n.º 2005-24, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el contribuyente no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto, sin embargo se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial. Se señala que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio: "La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto; sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial."

RTF n.º 00760-3-2010

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, al no haber cumplido la recurrente con exhibir y/o presentar la documentación correspondiente dentro del plazo otorgado por la Administración mediante el requerimiento, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción consistente en no exhibir los libros, registros u otros documentos que solicite la Administración Tributaria.

Se precisa que toda vez que al cierre del requerimiento inicial la recurrente incumplió con lo solicitado, incurrió en dicha infracción, sin que el hecho que posteriormente hubiese cumplido con exhibir la documentación requerida conlleve a la improcedencia de la sanción de multa.

En cuanto a la determinación de la sanción, se observa que la Administración ha calculado el importe de la multa considerando el 0.6% de ingresos netos consignados en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta presentada por la recurrente rebajada en un 50% por el Régimen de Gradualidad al verificarse la subsanación inducida sin pago, lo cual se ajusta a lo establecido en la Tabla I del Código Tributario y al Anexo II de la Resolución de Superintendencia n.º 063-2007/SUNAT.

RTF n.º 10008-2-2011

Se revoca la apelada, que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, debido a que al haberse cerrado el primer requerimiento de documentación el mismo día en que se reitera la solicitud de exhibición, no existe certeza que la notificación de éste se haya producido con posterioridad al cierre del primer requerimiento, por lo que en aplicación del criterio establecido en la citada Resolución n.º 04794-1-2005, no se encuentra acreditado que la recurrente haya incurrido en la citada infracción.

RTF n.º 13733-1-2012

Se revoca al apelada que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Intendencia que dispuso el cierre temporal de su establecimiento por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 24 del artículo 177º del Código Tributario, al verificarse que en el Acta Probatoria, que sustenta la sanción de cierre, el fedatario de la Administración intervino el establecimiento de la recurrente y dejó constancia que aquélla incurrió en la infracción "No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago", no obstante de la revisión de la mencionada acta probatoria se observa que solamente se consignó la infracción cometida, sin dejarse expresa constancia de cuál o cuáles eran los documentos que omitió exhibir, por lo que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción bajo análisis, y en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Cierre.

RTF n.º 21587-1-2012

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación presentada contra las resoluciones de multa giradas por los numerales 1 y 5 del artículo 177º. Asimismo, se confirma en cuanto a la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175º, la cual deberá ser reliquidada por la Administración.

El Tribunal Fiscal tiene establecido que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario está referida únicamente a la información o documentación que los contribuyentes se encuentren obligados a preparar ante una solicitud de información del fisco. Por eso, este supuesto resulta distinto al previsto en el numeral 1 del mismo artículo, relativo al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas. Esta última infracción se configura al momento de su detección.

RTF n.º 00982-4-2013

Se revoca la apelada respecto de la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario, y se deja sin efecto el referido valor, toda vez que la Administración no requirió de forma expresa la información a través del requerimiento.

Que del punto 8 del Resultado del Requerimiento n.º 0222080007138 de fecha 11 de noviembre del 2008, de fojas 810 y 811, se advierte que la administración dejó constancia que la recurrente proporcionó un listado denominado "Inventario de Costos por Nivel de Julio a Octubre del 2008", sin embargo no proporcionó los costos por cada evento ("REM" y "Fabulosos Cadillacs"), por lo que comunicó a la recurrente que había incurrido en la

infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que según se advierte de autos, la administración en el punto 8 del Anexo n.º 1 del Requerimiento n.º 0222080007138 no señaló en forma expresa que la recurrente debía presentar de forma disgregada los costos por cada evento ("REM" y "Los Fabulosos Cadillacs"), no obstante que el requerimiento necesariamente debe precisar la documentación que solicita, no pudiendo ser genérico ni ambiguo para que los contribuyentes puedan establecer exactamente sus obligaciones y cumplir con las mismas, criterio establecido por este tribunal en las resoluciones n.º 0608-5-2001 y 02264-2-2003, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa n.º 024-002-0104961

RTF n.º 16311-8-2013

Se confirma la resolución de multa girada por el numeral 1 del artículo 177 al no haberse exhibido el registro permanente en unidades. Se revoca la apelada y se deja sin efecto la resolución de multa girada por el numeral 5 del artículo 177 dado que ésta se impuso por no exhibir el Registro Permanente en Unidades en medios magnéticos, supuesto que no configura dicha infracción.

Que tal como se ha indicado en los considerandos precedentes, la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario está referida a información o documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración, siendo que mediante los anotados requerimientos se solicitó a la recurrente que exhibiera y/o presentara el Registro Permanente en Unidades, en medios magnéticos, lo que no califica como información o documentación que aquélla debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener, por lo que la omisión de presentarlo no es una conducta que origine la comisión de la infracción prevista por el citado numeral 5 del artículo 177.

RTF n.º 17728-8-2013

Se revoca la apelada y se deja sin efecto la resolución de multa girada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Se señala que lo requerido por la Administración no califica como información o documentación que la recurrente debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener por lo que la omisión de presentarla no es una conducta que origine la comisión de la infracción señalada.

Que al respecto, este tribunal en las Resoluciones n.º 01326-8-2012 y 12189-3-2009, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario se encuentra relacionada con el incumplimiento de proporcionar información y documentación que la administración pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., esto es, información o documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la administración, y que la infracción tipificada por el numeral 1 del mismo artículo se encuentra relacionada con no exhibir libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

RTF n.º 04075-3-2014

Que en cuanto al robo o extravío de documentos, alegado por la recurrente, debe precisarse que según la denuncia policial que obra en autos (folio 169), ésta fue presentada el 14 de noviembre del 2007, esto es, con posterioridad a la notificación del Requerimiento n.º 0221070001363 (con la cual se dio inicio a la fiscalización), por lo que dicha circunstancia le resta fehaciencia a la

pérdida o robo denunciado, no encontrándose justificado el incumplimiento a presentar la documentación requerida, de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución n.º 14286-3-2012.

Que, en tal sentido, habiéndose verificado en autos la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se tiene que la Resolución de Multa n.º 022-002-0006472 (folio 2062) ha sido emitida conforme a ley, por lo que corresponde confirmar dicho valor y la apelada en tal extremo.

RTF n.º 00033-1-2017

Se revoca la resolución que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario. Se indica que de la revisión del resultado del requerimiento, se aprecia que no fue cerrado, siendo además que no obra en el expediente documento alguno en el que se aprecie que la verificación del cumplimiento de obligaciones formales hubiese sido llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el requerimiento, ni que se hubiese comunicado a la recurrente que se realizaría en otra fecha y hora. En tal sentido, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución n.º 01682-Q-2015 no se encuentra acreditada la comisión de la infracción bajo análisis, y dado que dicho resultado de requerimiento sustenta la emisión de la resolución de multa corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto dicho valor ("Se vulnera el debido procedimiento si con ocasión de una verificación del cumplimiento de obligaciones formales a realizarse en las oficinas de la Administración, ésta no es llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el documento mediante el que se requirió la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, a menos que se comunique tal circunstancia o sea consentida por el administrado").

RTF n.º 00783-8-2017

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, toda vez que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción, pues en el caso de autos lo solicitado por la Administración eran los descargos del recurrente respecto a la inconsistencia detectada entre las adquisiciones y desembolsos efectuados durante el ejercicio 2014 y las rentas imputadas, con incidencia en la determinación de su obligación tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta del tal período, esto es, no se trata de información o documentación que el contribuyente se encontrara obligado a preparar ante la solicitud de la Administración (conforme criterio esbozado por este Tribunal en las RTFs n.º 12189-3-2009 y 013226-8-2012), sino de un requerimiento para levantar observaciones sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, que constituye una carga que de no cumplirla podría conllevar a las acotaciones correspondientes, así como a la aplicación de sanciones por infracciones vinculadas con la obligación de declarar o determinar correctamente tales obligaciones.

RTF n.º 00097-5-2020

Se revoca la apelada en el extremo de la resolución de multa girada por la infracción del numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, dado que al no proporcionar las Constancias de Recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos con relación a unos Libros, la recurrente no cumplió con presentar la anotada documentación solicitada que se encontraba obligada a llevar, por lo que no incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del

artículo 177 del Código Tributario, sino en la tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del mismo código, que establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite. Se confirma la apelada en los demás que contiene el extremo impugnado, dado que se encuentra acreditado que la recurrente no anotó los comprobantes de pago de compras en los períodos enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de año antes que la Administración le requiriera la exhibición del Registro de Compras Electrónico, en tal sentido, no correspondía que ejerciera el derecho al crédito fiscal contenido en aquéllos en los períodos acotados, por lo que procede mantener el reparo efectuado y multas vinculadas por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del mismo código, y al verificarse que unos libros fueron llevados con atraso mayor a tres meses, está acreditado en autos que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

RTF n.º 07193-3-2020

Se confirma la resolución apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las resoluciones de multa giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 5 del Código Tributario, al haberse acreditado que la recurrente no exhibió la documentación requerida ni proporcionó la información solicitada, vale decir, el Libro de Actas de Junta de Accionistas y de Directorio, Libro de Matricula de Acciones, Libro de Inventario y Balances ni el Registro de Activo Fijo, ni con proporcionar copia de la base de datos, en dispositivo de almacenamiento en formato Excel o Texto de los Libros y Registros Solicitados por lo que incurrió en la comisión de las infracciones previstas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario.

RTF n.º 07421-5-2021

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, dado que la recurrente no cumplió con proporcionar la información solicitada por la Administración.

Que conforme con lo expuesto, se aprecia que la recurrente no cumplió con proporcionar lo solicitado por la administración en el Anexo n.º 2 de la Esquela de Citación n. (...) que comprendió, entre otros, un análisis detallado de la base imponible consignada en su declaración jurada mensual tanto por el Impuesto General como por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría de enero a diciembre del 2017, informando las cuentas contables a dos dígitos, a las que corresponden los importes que conforman la base imponible (Libro Mayor); y toda vez que la solicitud de dicha información por parte de la administración se enmarca en el ejercicio de su facultad de fiscalización prevista por el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, y que la recurrente se encontraba en la obligación de cumplir con lo solicitado en virtud de lo dispuesto por los numerales 5 y 6 del artículo 87 del mismo cuerpo legal, glosados precedentemente, se encuentra acreditado en autos que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

RTF n.º 08179-8-2021

Se revoca la apelada en el extremo de la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, y se deja sin efecto dicho valor. Se indica que la Administración solicitó

a la recurrente que le proporcionara copia de la base de datos de su contabilidad llevada en sistema computarizado y los archivos en formato texto (txt) de los libros y registros solicitados llevados de manera electrónica; lo que no califica como información o documentación que la recurrente debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener, por lo que la omisión de presentar dichos libros y registros en el formato indicado no es una conducta que origine la comisión de la citada infracción. Con un voto discrepante en parte en el sentido que se confirme la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, toda vez que la omisión de presentar los mencionados libros en el formato indicado es una conducta que acredita la infracción.

RTF n.º 11414-4-2021

Se revoca la resolución apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, y se deja sin efecto dicho valor, por cuanto de autos se verifica que la recurrente no incurrió en la citada infracción.

Que de lo expuesto se aprecia que la administración solicitó a la recurrente que le proporcionara copias escaneadas en archivo PDF de los comprobantes de pago solicitados correspondientes a las operaciones que sustenten los mayores importes de crédito y débito fiscal; sin embargo, dicha conducta no encuadra en el tipo infractor previsto por la mencionada norma, referida a proporcionar información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración. (...) Que en tal sentido, dado que en autos no se encuentra acreditada la comisión de la infracción que se imputa a la recurrente

RTF n.º 10346-9-2023 (Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

Se mantiene la multa por la infracción del numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, en aplicación del criterio de observancia obligatoria establecido. Se declara que de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano” en cuanto establece el siguiente criterio: **“Se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (txt) o dbf, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta.”**

A continuación, algunas casaciones:

Cas. n.º 17905-2021-Lima

(...) Ha señalado que, existe una omisión en la retención de renta de fuente peruana al no domiciliado y por tanto se incurrió en la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario por parte de la empresa domiciliada, por no efectuar la retención al sujeto no domiciliado, cuando la empresa domiciliada paga una suma de dinero a la empresa no domiciliada para así poder ejercer el derecho de control y que se materializaría en la capitalización de acciones de la empresa domiciliada en el país.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., Villanueva, W. (2016). *Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios* (Vol. II) 4.a ed. Instituto Pacífico S.A.C. (pp.1328–1362)
- Nima, E., Rey, J., Gómez, A. (2013). Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias. *Gaceta Jurídica*. (pp.1328–1362)
- <http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/1-Aplicaci%C3%B3n%20pr%C3%A1ctica%20del%20r%C3%A9gimen%20de%20infracciones%20y%20sanciones%20tributarias.pdf>
- Ramírez, J. & Oré, J. (2023). Infracciones y Sanciones tributarias más frecuentes. *Gaceta Jurídica* S.A. (pp.144–189)
- Alva, M. & Flores, J. (2024). *Manual de Infracciones y Sanciones tributarias*. Instituto Pacífico S.A.C. (pp.285–559)
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Ley n.º 830 - Código Tributario de Chile (diciembre de 1974). Chile. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl830.doc>
- Modelo del Código Tributario del CIAT para América Latina. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf
- Ley n.º 11683 - Ley de Procedimiento Tributario (julio de 1998). Argentina. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- Informes SUNAT. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal. https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm
- Resolución de Superintendencia n.º 037–2002/SUNAT: Régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores y designación de Agentes de Retención. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2002/037.htm>
- Resolución de Superintendencia n.º 203–2003/SUNAT: Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2003/203.htm>
- Resolución de Superintendencia n.º 144–2004/SUNAT: Aprueban disposiciones para la colocación de sellos, letreros y carteles oficiales con motivo de la ejecución o aplicación de sanciones o en ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/144.htm>
- Resolución de Superintendencia n.º 058–2006/SUNAT: Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes y designación de Agentes de Percepción. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/058.htm>
- Resolución de Superintendencia n.º 234–2006/SUNAT: Resolución de Superintendencia que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/234.htm>

Artículo 178

INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
2. Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
3. Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
4. No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.
5. Derogado
6. No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.

7. Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley n.º 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 11 de la citada ley.
8. Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley n.º 28194 con información no conforme con la realidad.
9. Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar. En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este numeral.



María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra

Comentario

El artículo 178 del Código Tributario prevé las infracciones relacionadas con la determinación de deuda tributaria, originadas por la declaración de cifras o datos falsos, tributos omitidos, o el goce indebido de beneficios tributarios. También prevé las infracciones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones sustanciales de los agentes de retención o percepción designados por la SUNAT, quienes deben cumplir con el pago oportuno de los montos retenidos o percibidos, respectivamente. (Nima et al., (2013):

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Comentario:

El inciso 1) del artículo 178 que prevé las infracciones relacionadas con “cifras y datos falsos”, es probablemente la infracción más importante, porque su determinación se establece con base en la omisión de declarar ingresos gravados, lo cual podría traer como consecuencia una considerable reducción en los niveles de recaudación.

Con respecto al inciso en análisis, Robles et al. (2016) comenta que:

Para que se configure de la infracción del inciso 1) del artículo 178, es indiferente que el administrado haya procedido con dolo o negligencia. Se actúa con dolo cuando el deudor (de modo consciente y voluntario), omite declarar ciertos ingresos afectos a los impuestos, por ejemplo. En cambio, se actúa con negligencia cuando el deudor (por descuido) no declara ingresos gravados.

Al respecto, Alva y Flores (2024) precisan que:

Dentro de la amplia gama de obligaciones tributarias de los contribuyentes, resalta la obligación de presentar declaraciones juradas, sean con fines informativos o determinativos.

Respecto de las declaraciones determinativas (en las cuales el contribuyente evalúa su propia obligación fiscal, determina la base imponible, aplica la tasa correspondiente según la ley y alcanza un resultado que puede consistir en el pago de un tributo o la acumulación de un saldo a favor), las rectificatorias a declaraciones determinativas ya presentadas pueden resultar en un incremento del tributo a pagar (tributo omitido por pagar) o una disminución del saldo a favor determinado. Tal rectificatoria puede derivar en una infracción según lo establece en artículo 178 numeral 1 del Código Tributario, por la inclusión de cifras o datos inexactos u omisión de información relevante para la determinación de los montos de las obligaciones tributarias de pagos de tributos.

“El numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario exige que el contribuyente o responsable cumpla con una correcta liquidación de los tributos, es decir, una exacta determinación de las obligaciones tributarias de pago contenida y presentada en las declaraciones juradas. Por ello, esta infracción comprende un conjunto de conductas o actos tipificados como infracciones que son cruciales para cumplir correctamente con la obligación de pago del tributo sobre una base imponible cierta y no inexacta”.

¿Cuál es la sanción aplicable?:

Sanciones por las infracciones tributarias del artículo 178.1	
Monto porcentual	Parámetro utilizado
50%	Del tributo por pagar omitido
100%	Del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución

El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse.

En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para la determinación del tributo omitido por pagar los saldos a favor de periodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, lo pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Adicionalmente, en el caso de omisiones de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del impuesto extraordinario de solidaridad e impuesto a la renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100% del tributo por pagar omitido.

La multa del 178.1 del Código Tributario no podrá ser en ningún caso menor al 5% de la UIT vigente cuando se termine en función al tributo por pagar omitido, tributo no retenido o no percibido, no pagado, no entregado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos.

- 2. Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.

Al respecto, constituye una infracción tributaria el empleo inadecuado de bienes o productos que cuenten con exoneraciones o beneficios fiscales, redirigiéndolos hacia actividades no permitidas. Ello implica el desvío de bienes o productos con facilidades tributarias hacia usos distintos a los asignados, evidenciando un esfuerzo por lograr un beneficio económico injusto que perjudique al fisco. Alva & Flores (2024)

- 3. Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
- 4. No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

Alva & Flores (2024) precisan que:

La retención y percepción de tributos constituyen aspectos fundamentales del deber de colaboración que el contribuyente tiene hacia el fisco, una responsabilidad que subyace implícitamente en el compromiso de contribuir al financiamiento de los gastos públicos. Este compromiso se alinea con el principio de solidaridad, ambos principios están implícitamente reconocidos dentro del marco de la Constitución Política de 1993

Al respecto, Robles et.al (2016) comenta que:

la retención o percepción del tributo comprende dos actividades diferentes. Por un lado, el agente de retención o percepción tiene que efectuar la retención o percepción correspondiente. Por otro lado, ambos agentes tienen que entregar a la Administración Tributaria vía una declaración jurada determinativa mensual, el monto del tributo retenido o percibido.

Si alguno de los agentes no cumple con aplicar la retención o percepción del tributo, incurre en la infracción tipificada en el artículo 177 numeral 13 del Código Tributario. En cambio, si el sujeto obligado no cumple con entregar a la Administración Tributaria el monto del tributo retenido o percibido, se tipifica la infracción en análisis (artículo 178.4).

Con relación al Impuesto a la Renta, es el artículo 71 que señala que son considerados como agentes de retención, los sujetos que paguen o acrediten las rentas detalladas en dicho dispositivo legal.

Respecto a las retenciones en el Impuesto General a las Ventas, tenemos la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT que aprueba el Régimen de Retenciones del IGV.

Respecto a las percepciones en el Impuesto General a las Ventas, se aprueba dicho régimen con la Ley n.º 29173.

Sanción aplicable:

Sanciones por las infracciones tributarias del artículo 178.1	
Monto porcentual	Parámetro utilizado
50%	Del tributo retenido o percibido no pagado por el agente dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria.

5. No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada. Numeral derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 1263, publicado el 10 diciembre 2016.
6. No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.

La infracción en mención sanciona el hecho de no cumplir con la entrega del monto retenido, como consecuencia de una solicitud de la Administración Tributaria, cuando un sujeto debe actuar como retenedor dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

El procedimiento de cobranza coactiva se inicia con la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva (REC), cuya notificación se efectúa vía SUNAT operaciones en línea (al buzón electrónico), la cual contiene un mandato de cumplimiento de la deuda exigible coactivamente.

Notificada la REC, se le obliga al deudor tributario a regularizar la deuda correspondiente en un plazo máximo de siete (7) días hábiles, los cuales se cuentan desde el día hábil siguiente a la notificación de la REC.

Vencido el plazo de siete (7) días hábiles para regularizar el pago correspondiente sin que el deudor tributario haya procedido con el pago de dicha deuda tributaria, el ejecutor coactivo tiene la facultad de dictar medidas cautelares para asegurar el pago de la misma. Definitivamente la medida cautelar mas conocida en la de embargo.

Respecto al embargo en forma de retención, el artículo 20 de la Resolución de Superintendencia n.º 216-2004/SUNAT, que regula el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, determina que por el embargo en forma de retención, el ejecutor esta en la facultad de ordenar la retención y posterior entrega de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos y otros, así como la retención y entrega oportuna de los derechos de créditos de los cuales el deudor sea titular y que se encuentren en poder de terceros. Alva & Flores (2024)

En ese contexto, el embargo en forma de retención es una forma de embargo que no solo se realiza en las cuentas bancarias del deudor, sino que también puede darse en el supuesto de retención de terceros, en la cual la Administración Tributaria notifica a los clientes de la empresa ("tercero retenedor") deudora para que informe si tiene pagos pendientes con dicho contribuyente deudor. Si la respuesta fuera positiva, se le solicitará al "tercero retenedor" que retenga dicha acreencia, y la entregue a SUNAT, con la finalidad de cancelar la deuda de dicho contribuyente deudor.

Si el "tercero retenedor" hace caso omiso al mandato de SUNAT, y no retiene, sino que mas bien decide pagarle al deudor (su proveedor), entonces es cuando se tipifica la multa analizada del numeral 178.6 del Código Tributario.

7. Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley n.º 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 11 de la citada ley.
8. Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley n.º 28194 con información no conforme con la realidad.
9. Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo

o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar. En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este numeral.

Derecho comparado:

Ley de Procedimiento Tributario de Argentina

Omisión de impuestos – Sanciones

ARTICULO 45 — Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

- a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- b) Actuar como agentes de retención o percepción.
- c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

Código Tributario de Chile – D. Ley n.º 830

ARTICULO 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

(...)

- 4º Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.

El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.

Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

(...)

- 11º El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente.

Modelo del Código Tributario del CIAT para América Latina

Artículo 174: Omisión de tributos. Incurrir en la infracción administrativa de omisión de tributos, el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

Se considera que configura omisión de tributos, entre otras acciones u omisiones:

- 1) No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos erróneos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
- 2) No pagar en los plazos establecidos, los tributos retenidos o percibidos.
- 3) No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley o por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades legales.

Serán sancionadas con un recargo equivalente a.....veces el tributo omitido.

Código Tributario Boliviano – Ley n.º 2492

ARTÍCULO 165º.- (OMISIÓN DE PAGO).

El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Código Tributario de Honduras – Decreto Ley n.º 170–2016

ARTÍCULO 163. – INTERESES POR FALTA DE PAGO

- 1) A falta de pago en plazo de los tributos y de los pagos a cuenta, el obligado tributario debe pagar a favor del Estado:
 - a) El adeudo tributario o aduanero o su saldo; y,
 - b) Los intereses moratorios del tres por ciento (3%) mensual o fracción de mes calculado sobre el tributo a pagar, acumulándose mensualmente hasta que se produzca el pago, hasta un máximo de treinta y seis por ciento (36%).
- 2) El no entero en los plazos establecidos de los tributos retenidos o recaudados por parte de los agentes de retención o percepción y de las retenciones por pagos en especie, obliga a éstos a pagarle al Estado:
 - a) Las sumas debidas; y,
 - b) Los intereses moratorios del cinco por ciento (5%) mensual o fracción de mes calculado sobre el tributo a pagar, acumulándose mensualmente hasta que se produzca el pago, hasta un máximo de sesenta por ciento (60%).
- 3) Por los pagos realizados de declaraciones presentadas fuera de plazo legal, se debe conceder una rebaja del monto correspondiente a los intereses, de conformidad con los porcentajes siguientes:
 - a) Un cincuenta por ciento (50%), si el obligado tributario regulariza su situación con el Estado, antes de cualquier actuación de la autoridad competente; y,
 - b) Un treinta por ciento (30%) si regulariza su situación antes del requerimiento de pago realizado por la autoridad judicial.
- 4) Para los efectos del literal a) del numeral 3) anterior, se entiende como actuación de la autoridad competente toda acción de cobro realizada y notificada al obligado tributario.

Código Tributario de República de Panamá – Ley n.º 11–92

Artículo 237. Son casos de defraudación tributaria, los siguientes:

1. Declarar, manifestar o asentar en libros de contabilidad, balances, planillas, manifiestos u otro documento: cifras, hechos o datos falsos u omitir circunstancias que influyan gravemente en la determinación de la obligación tributaria. (...)

Artículo 244. La falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.

Artículo 248. Evasión Tributaria. Incurre en evasión tributaria el que mediante acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria.

Párrafo I. (Modificado por el artículo 1 de la Ley de Reforma Tributaria No.288-04, de fecha 23 de septiembre del 2004). No incurre en esta infracción, sino en la de mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido. Las diferencias de impuestos determinadas como consecuencia de las fiscalizaciones y estimaciones de

oficio realizadas por la administración tributaria están sujetas a los recargos establecidos en el artículo 252 de esta Ley.

Artículo 249. Casos De Evasión. Constituyen casos de evasión, entre otros:

1. La presentación de una declaración falsa o inexacta.
2. La omisión total o parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable.

Artículo 250. La infracción por evasión tributaria será sancionada con una pena pecuniaria de hasta dos (2) veces el importe del tributo omitido, sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar.

Párrafo I. (Modificado por la Ley No. 495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal). En el caso en que no pudiese determinarse el monto de los tributos evadidos, la multa se fijará entre diez (10) y cincuenta (50) salarios mínimos."

Artículo 251. La Mora. Incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto.

Párrafo. La mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria.

Artículo 252. Sanción Por Mora. (Modificado por la Ley No.147-00, del 27 de diciembre del 2000). La mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.

Párrafo I. Agentes de Retención y Percepción. Esta misma sanción será también aplicable a los agentes de retención o percepción, con respecto a la mora en el pago de los impuestos sujetos a retención o percepción.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) de Costa Rica – Ley n.º 4755

Artículo 81.- Infracciones materiales por omisión, inexactitud, o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes

1. Constituyen infracciones tributarias:

(...)

b) Presentar declaraciones autoliquidaciones inexactas. Esta infracción se configura cuando los sujetos pasivos dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la presentación de declaraciones autoliquidaciones inexactas. Para estos fines, se entenderá por inexactitud:

- i. El empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor por pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable.
- ii. Las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Estas diferencias se presentan cuando al efectuar cualquier operación aritmética resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.

- iii. Tratándose de la declaración de retenciones en la fuente, la omisión de alguna o la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado, o las efectuadas y no declaradas, o las declaradas por un valor inferior al que corresponda.

La base de la sanción será la diferencia entre el importe liquidado en la determinación de oficio y el importe autoliquidado en la declaración del sujeto pasivo.

- c) Solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya solicitado la compensación o la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.

La base de la sanción estará constituida por la diferencia entre la cuantía solicitada y la procedente.

- d) Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya obtenido indebidamente la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.

En este caso, la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente.

Ley General Tributaria de España – Ley n.º 58/2003

Artículo 184. Calificación de las infracciones tributarias.

(...)

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

(...)

Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

Artículo 194. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento.

2. Asimismo, constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 de esta ley, o en el primer apartado de este artículo.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

(...)

Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

Artículo 205. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

1. Constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.
2. La infracción será leve cuando el obligado tributario tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La base de la sanción será la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

Informe n.º 303-2002-SUNAT/K00000

(...)

3. Se debe considerar como fecha de comisión de las infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, la fecha en que el contribuyente presentó su declaración-pago original conteniendo cifras o datos falsos. A partir de dicha fecha deberá actualizarse la sanción de multa respectiva, sea que tal declaración haya sido presentada antes del día de vencimiento, en dicha fecha o después, salvo que el contribuyente haya sustituido la misma dentro del plazo establecido para tal efecto.

(...)

Informe n.º 114-2007-SUNAT/2B0000

Toda vez que la compensación surte efectos en la fecha de coexistencia del crédito y la deuda tributaria por concepto de tributos retenidos y/o percibidos, es decir, dentro del plazo establecido para pagarla, no se habrá configurado la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, aun cuando el acto administrativo que declara la compensación se emita y notifique luego del vencimiento de dicho plazo.

Informe n.º 039-2013-SUNAT/4B0000

En relación con las rebajas aplicables a la sanción de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178º del Código Tributario, según lo dispuesto en el artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad:

1. En los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación únicamente contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40% siempre que antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146º del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada, se cancele también:

a) La deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación vinculada a la resolución de multa en cuestión, tratándose de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

b) El íntegro de los tributos retenidos o percibidos dejados de pagar en los plazos establecidos más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación; y, en el caso que no se hubiera cumplido con declarar los tributos retenidos o percibidos, además, se proceda con la declaración de estos; tratándose de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario.

2. Respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario, en los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40%.

3. Los contribuyentes que hayan cumplido en su oportunidad con los requisitos establecidos para que les resulte de aplicación alguno de los tramos de rebaja aplicables a la sanción de multa a que se refiere el referido artículo 13°-A, mantienen dicha rebaja aun cuando posteriormente interpongan recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan las reclamaciones de las resoluciones de multa, incluidos los referidos a la aplicación de la gradualidad en cuestión.

4. Tratándose de contribuyentes que, para efectos de la aplicación del Régimen de Incentivos a que se refieren los incisos a) y c) del artículo 179° del Código Tributario, habían realizado pagos antes del 6.8.2012 que no alcanzan para cancelar el importe de dichas multas menos las rebajas a que aluden tales incisos; pero que al 6.8.2012 sí alcanzan para cancelar el importe de tales multas menos las rebajas a que aluden los incisos a) y c) del numeral 1), inciso c) del numeral 2 y numeral 3 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, les corresponde la aplicación de este régimen.

Informe n.º 004-2014-SUNAT/5D0000

1. Para efecto de determinar la "Remuneración Bruta" que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de quinta categoría, así como del aporte a ESSALUD y ONP del personal que se encuentra bajo el régimen del Decreto Legislativo n.º 728, desde el año 2011 hasta la actualidad, se debe descontar de la remuneración mensual las tardanzas y permisos (justificados e injustificados).

2. Para efecto de determinar la "Remuneración Bruta" que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de cuarta categoría, así como del aporte a ESSALUD y ONP del personal que se encuentra bajo el régimen CAS, desde el año 2011 hasta la actualidad, se debe descontar de la remuneración mensual las tardanzas y permisos (justificados e injustificados).

3. Si se declara importes erróneos por concepto de renta de quinta categoría y de aportes a ESSALUD y ONP, se incurriría en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario. Por la comisión de la citada infracción corresponde la aplicación de la sanción de multa por el 50% del tributo omitido o el 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución.

4. La acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, excepto para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, en cuyo caso, esta prescribe a los seis (6) años. No existe plazo

de prescripción para que un extrabajador pueda presentar una denuncia o comunicación a la SUNAT respecto a un hecho que implique la comisión de infracciones tributarias por parte de su ex empleador.

Informe n.º 079–2015–SUNAT/5D0000

1. Tratándose de una Resolución de Determinación en la que se determina deuda tributaria por pagar, la cual es reclamada por la totalidad de los reparos que dieron lugar a su emisión, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos que motivaron la determinación de la deuda contenida en dicha Resolución, el “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” a que alude el artículo 141º del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario será el importe total de tal deuda.

2. En el caso de la Resolución de Multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, impugnada conjuntamente con la Resolución de Determinación a que se hace referencia en el numeral anterior, por la totalidad de los reparos que dieron lugar a la aplicación de la sanción, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos, por “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” debe entenderse el importe total de la deuda o multa establecida en la mencionada Resolución.

Informe n.º 180–2015–SUNAT/5D0000

1. Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas determinando una mayor obligación tributaria, habiendo cumplido con cancelar el tributo omitido y la multa correspondiente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario más los intereses moratorios respectivos y, que posteriormente presentó una segunda declaración rectificatoria en la que determinó la misma obligación tributaria que en su declaración original, no incurre nuevamente en la mencionada infracción cuando producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una mayor obligación tributaria que la consignada en su segunda declaración rectificatoria, pero igual a la determinada en su primera declaración rectificatoria.

2. Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas reduciendo el importe de su obligación tributaria, tras lo cual producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determinó una mayor obligación que la determinada por dicho contribuyente en su declaración rectificatoria:

a) El monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (50% del tributo omitido) se calculará tomando como base la diferencia entre el tributo determinado por la Administración Tributaria producto de la fiscalización y el tributo consignado por el contribuyente en su declaración original.

b) El interés diario aplicable a la referida multa debe computarse desde la fecha en que el contribuyente presentó su declaración original.

Informe n.º 014–2016–SUNAT/5D0000

Tratándose de una empresa que solamente genera rentas exoneradas del Impuesto a la Renta, no procede la aplicación de la sanción por la infracción

tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, en el caso que presente una declaración rectificatoria por la cual disminuye el monto de la pérdida consignada en su declaración original.

Informe n.º 016–2017–SUNAT/5D0000

La notificación de una orden de pago por el importe del tributo impago determinado en la declaración jurada original, efectuada con anterioridad a la presentación de la declaración rectificatoria por el mismo tributo y período en la cual el deudor tributario determina mayor obligación tributaria, no impide que este, respecto de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pueda acogerse al Régimen de Gradualidad con la rebaja del noventa y cinco por ciento (95%).

Informe n.º 022–2019–SUNAT/7T0000

(...)

2. En el supuesto que un contribuyente antes del 31.12.2016 hubiera presentado una declaración rectificatoria del IGV de un determinado periodo, declarando un menor tributo al consignado en la declaración original, y luego de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria a través de una resolución de determinación establezca una obligación tributaria mayor a la consignada en la declaración original y en la declaración rectificatoria, no se incurre nuevamente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con la presentación de la referida declaración rectificatoria, de forma independiente a la infracción incurrida con la presentación de la declaración original, ni será tomada en cuenta a fin de determinar la multa aplicable a esta infracción, aun cuando dicha rectificatoria hubiera sustentado, con posterioridad al 31.12.2016 y antes de la fiscalización, la obtención de una nota de crédito o la compensación del monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en dicha rectificatoria.

3. En el supuesto que un contribuyente antes del 31.12.2016 hubiera presentado una declaración rectificatoria del IGV de un determinado periodo, declarando un menor tributo al consignado en la declaración original y, luego de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria a través de una resolución de determinación establezca una obligación tributaria mayor a la determinada en la declaración rectificatoria e igual a la consignada en la declaración original, se configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo n.º 1311, con la presentación de la referida declaración rectificatoria.

Informe n.º 180–2019–SUNAT/7T0000

Para la determinación de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta, cometida antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo n.º 1311 a dicho artículo, deberá considerarse los montos efectivamente pagados por el ITAN en la parte que hayan sido aplicados contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente.

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF n.º 00739-5-2017

Se confirma la apelada, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al verificar que contrariamente a lo alegado por la recurrente, para deducirse la depreciación de los activos fijos, ésta debe encontrarse contabilizada dentro del ejercicio gravable, lo que no ha ocurrido en el presente caso, toda vez que de la revisión de su Registro de Activos Fijos, se aprecia que no tenía anotación alguna referida a los bienes respecto de los cuales cargó el monto reparado como gasto por depreciación para efectos del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio; no resultando relevante lo alegado por la recurrente en el sentido que debía sancionársele por una infracción formal,ero no desconocerle la depreciación, toda vez que la recurrente no ha cumplido con contabilizar la depreciación y no haber sustentado dicho incumplimiento a pesar de haberle requerido para dicho efecto.

RTF n.º 03670-2-2017

Se confirma la apelada, que declaró infundada en parte la reclamación interpuesta contra las resoluciones de determinación y de multa giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en el extremo referido a: Mermas no deducibles, por cuanto el informe técnico con el que se pretendió sustentar tal deducción no detalla las pruebas realizadas, así como los resultados obtenidos, ni precisa la forma en que se determinaron las cantidades de mermas obtenidas en cada una de las evaluaciones efectuadas, por lo que el anotado documento no reúne los requisitos establecidos por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. b: Recibos por honorarios no deducibles: puesto que no se ofrecen argumentos para desvirtuarlos y se ha verificado que el reparo es conforme a ley. c: Tasa adicional del 4.1%; puesto que la recurrente no ofrece argumentos para desvirtuarla y se encuentra sustentada en el reparo por remuneraciones al directorio en exceso, que está arreglado a ley.

RTF n.º 08336-4-2017

Se confirma la apelada en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta de n. Domiciliados. Se indica que la Administración y la recurrente reconocen la existencia de la obligación de efectuar la retención del Impuesto a la Renta de n. Domiciliados, siendo que para la recurrente dicha obligación fue cumplida al haber asumido por cuenta propia el pago de dichas retenciones, no obstante, cabe mencionar que el hecho que la recurrente haya cancelado el pago del Impuesto a la Renta de cargo de los sujetos no domiciliados, no la eximía de su obligación de efectuar las retenciones a las que se encontraba obligada. Se menciona que la determinación de las bases imponibles de las retenciones del Impuesto a la Renta de n. Domiciliados y las retenciones a las que se encontraba obligada la recurrente detalladas en el resultado del requerimiento que sustenta la emisión de los valores impugnados, se encuentran conforme a ley, sin embargo, es preciso indicar que de los anexos de los referidos valores se aprecia que la Administración procedió a imputar los pagos directos efectuados por la recurrente por tales conceptos, no determinando omisiones por el citado tributo, lo que se encuentra arreglado a ley. Se revoca la apelada en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de multa giradas por las infracciones

tipificadas en el numeral 1 de los artículos 178° y 176° del Código Tributario y se deja sin efecto dichos valores. Se indica que dado que en el presente caso conforme con lo verificado y señalado por la propia Administración, la recurrente no cumplió con efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de n. Domiciliados, no está acreditado que la recurrente incurriera en las infracciones imputadas.

RTF n.º 08490-2-2018

Se declara nulas las apeladas debido a que la Administración solo determinó la comisión de la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario sobre la base de las declaraciones juradas rectificatorias sin corroborar que se hubiese efectuado la retención citada del Impuesto a la Renta de n. Domiciliado, debiendo para ello verificar los registros contables, así como documentación presentada por la recurrente. Se acumulan procedimientos por guardar conexión entre sí.

Según el Tribunal Fiscal, para que se configure la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debía darse el supuesto siguiente: “habiéndose efectivamente retenido el tributo se omite incluirlo en la declaración jurada, toda vez que el tipo infractor estaba referido, entre otros, a no incluir en las declaraciones los tributos retenidos”. En el caso, el tribunal concluyó que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) debió verificar en principio que se hubiera efectuado la retención del impuesto, como uno de los elementos constitutivos del tipo infractor, hecho que la administración tributaria no acreditó; es más, el mismo contribuyente sustentó que había cancelado el 100% de la obligación al proveedor y por ello también asumió el pago Impuesto a la Renta no domiciliado e incluso pagó la multa por la infracción del numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario por no efectuar la retención.

RTF n.º 00222-1-2020 (Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se ordena a la Administración reliquidarla. Se indica que si bien esta consideró que no correspondía aplicar la rebaja del 95% de la multa al ser necesaria la cancelación del tributo, y que en el caso de la recurrente no se cumple porque su rectificatoria determinó saldo a favor y no un tributo por pagar, de acuerdo con las Resoluciones n.º 06096-1-2016, 10691-8-2017, 11286-1-2017, 02488-4-2018, 06373-3-2018, 00381-11-2019, 00627-9-2019 y 08604-5-2019, este Tribunal se ha pronunciado en el sentido que la exigencia de la cancelación del tributo -a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad debe entenderse, para efectos de la aplicación del régimen de gradualidad, cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria, exista un tributo por regularizar. Se declara que el pronunciamiento constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y se dispone su publicación en el Diario Oficial “El Peruano” en cuanto establece el siguiente criterio: “La cancelación del tributo a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, para efectos de la aplicación del referido régimen de gradualidad, únicamente es exigible cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria exista un tributo por regularizar”.

RTF n.º 04161-1-2020

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra una resolución de intendencia que a su vez declaró improcedentes las solicitudes de devolución por pagos indebidos y/o en exceso por la multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del

Código Tributario vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, toda vez que se ha determinado que la recurrente cumplió con la subsanación de la infracción y que el requisito de la cancelación del tributo no le resultaba exigible, por lo que esta se acogió correctamente a la gradualidad prevista en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, debiendo la Administración considerar la rebaja del 95% a la que se acogió válidamente la recurrente, debiendo proceder a la devolución del monto pagado en exceso.

RTF n.º 07097-2-2021

Se revoca la resolución apelada y se deja sin efecto la resolución de multa, dado que para determinar si se ha configurado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario, la Administración debe realizar las indagaciones necesarias a fin de verificar si se efectuaron las retenciones correspondientes, ya que estas constituyen uno de los elementos constitutivos del referido tipo infractor, siendo que en el presente caso, aquélla se ha limitado a señalar que determinó la comisión de la citada infracción sobre la base de la información consignada en la declaración jurada presentada.

En este sentido, para el tribunal, los elementos constitutivos del referido tipo infractor son los siguientes: (i) la efectiva realización de la retención o percepción del tributo y (ii) la omisión al pago dentro de los plazos establecidos de los tributos que se hayan retenido o percibido.

RTF n.º 09074-11-2021

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por cuanto según lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario la declaración rectificatoria surtió efecto con su presentación, verificándose que en la declaración original la recurrente determinó respecto de las Retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría de febrero de 2020 menor obligación tributaria a la que correspondía, incurriendo en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo que al monto de la sanción equivale al 50% del tributo omitido, de acuerdo con lo establecido por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, por lo que el referido valor se encuentra arreglado a ley; correspondiendo confirmar la apelada.

Así, en el caso de un contribuyente que rectificó las retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría e incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por declarar cifras o datos falsos no le resultaba aplicable la facultad discrecional, pues la infracción cometida no fue por efecto del aislamiento, sino más bien por causa imputable a la recurrente.

A continuación, algunas Casaciones:

Cas. 16018-2023-Lima

“Concluido el procedimiento de fiscalización tributaria con la notificación de la resolución de determinación y/o de multa, según corresponda, en mérito al numeral 1 del artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la administración tributaria no podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, a fin de aplicar la sanción contemplada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuando sustente sus actos en los mismos hechos o circunstancias de los que tuvo conocimiento durante el procedimiento de fiscalización que ya ha finalizado.”

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallnorma/H682696>
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. II) 4.a ed. Instituto Pacífico S.A.C. (pp.1328–1362)
- Nima, E., Rey, J., Gómez, A. (2013). Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias (1.a ed). Gaceta Jurídica. (pp.1328–1362). <http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/1-Aplicaci%C3%B3n%20pr%C3%A1ctica%20del%20r%C3%A9gimen%20de%20infracciones%20y%20sanciones%20tributarias.pdf>
- Ramírez, J. & Oré, J. (2023). Infracciones y Sanciones tributarias más frecuentes. (1.a ed). Gaceta Jurídica S.A. (pp.144–189)
- Alva, M. & Flores, J. (2024). Manual de Infracciones y Sanciones tributarias (1.a ed). Instituto Pacífico S.A.C. (pp.285–559)
- Modelo de Código Tributario del CIAT (mayo de 2015). Panamá. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_Ciat.pdf
- Decreto Ley n.º 830 - Código Tributario de Chile (diciembre de 1974). Chile. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl830.doc>
- Modelo del Código Tributario del CIAT para América Latina. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf
- Ley n.º 11683 - Ley de Procedimiento Tributario (julio de 1998). Argentina. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (diciembre de 2003). España. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20230525&tn=1>
- Ley n.º 2492 - Código Tributario Boliviano (octubre de 2014). Bolivia. https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/CIATData/CodigosTributarios/es/Bo-CT_Ley249_2-30_09_14.pdf?ga=1
- Decreto Ley n.º 170–2016 - Código Tributario de Honduras. Honduras. https://www.tsc.gob.hn/web/leyes/Decreto_No_170_2016_Codigo_Tributario.pdf
- Ley n.º 4755 - Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) de Costa Rica. Costa Rica.
- Informes SUNAT. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal. https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm
- Resolución de Superintendencia n.º 037–2002/SUNAT: Régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores y designación de Agentes de Retención. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2002/037.htm>

Artículo 179

RÉGIMEN DE INCENTIVOS

La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:

a) Será rebajada en un noventa por ciento (90%) siempre que el deudor tributario cumpla con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar.

b) Si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por ésta según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa, la sanción se reducirá en un setenta por ciento (70%).

c) Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si el deudor tributario cancela la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del presente Código Tributario respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.

Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 respecto de la Resolución de Multa o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o Resolución de Multa notificadas, no procede ninguna rebaja; salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.

Tratándose de tributos retenidos o percibidos, el presente régimen será de aplicación siempre que se presente la declaración del tributo omitido y se cancelen éstos o la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, y Resolución de Multa, según corresponda.

La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

El régimen de incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.

El presente régimen no es de aplicación para las sanciones que imponga la SUNAT.

 **María del Pilar Alicia** Guerra Salvatierra

Comentario

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

Informe n.º 101-2014-SUNAT/5D0000

1. De haberse efectuado pagos parciales de la sanción de multa correspondiente a la comisión de las infracciones contempladas en los numerales 1 y 4 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, antes de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia n.º 180-2012/SUNAT, y en caso se hubiere cumplido los requisitos que cada uno de los tramos de rebaja exigían para el acogimiento al régimen de incentivos regulado en el artículo 179° del TUO del Código Tributario, durante la vigencia de los mismos, dichos pagos deben ser considerados para el acogimiento parcial al indicado régimen.

Al saldo de la multa que hubiere quedado pendiente de pago a la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia n.º 180-2012/SUNAT, se le podrá aplicar el régimen de gradualidad en la oportunidad en que se cumplan los requisitos correspondientes al mismo.

Tratándose de la infracción establecida en el numeral 5 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, no resulta posible la subsanación y acogimiento parcial al régimen de incentivos.

2. El pago parcial realizado antes de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia n.º 180-2012/SUNAT, respecto de una resolución de multa notificada por la comisión de las infracciones contempladas en los numerales 1 y 4 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, debe ser considerado para efecto de su acogimiento parcial a la rebaja de 50% del régimen de incentivos, si es que ha surtido efecto la notificación de una orden de pago emitida en función de lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria en la que se determinó una mayor obligación tributaria, o si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor. El saldo que hubiere quedado pendiente a la entrada en vigencia de la norma en mención podrá acogerse al Régimen de Gradualidad siempre que se cumpla con los requisitos correspondientes.

3. Si antes de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia n.º 180-2012/SUNAT, se hubiere realizado un pago parcial respecto de una resolución de multa notificada por no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos y no se hubiese cumplido con el requisito de cancelar la orden de pago por el tributo asociado a dicha multa, dispuesto por el tercer párrafo del artículo 179° del TUO del Código

Tributario, no resulta aplicable el régimen de incentivos en cuanto a dicho pago.

En caso se cancele la citada orden de pago después de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia n.º 180-2012/SUNAT, resulta posible el acogimiento de la resolución de multa en mención al régimen de gradualidad, debiendo para el efecto cumplir con cancelar la multa con la rebaja respectiva establecida en el inciso c) del numeral 2 del artículo 13º-A de la Resolución de Superintendencia n.º 063-2007/SUNAT. Dicha rebaja se aplicará sobre el monto original de la multa, sin perjuicio que respecto del monto resultante se efectúe la imputación del pago parcial efectuado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia n.º 180-2012/SUNAT.

4. Lo señalado en el Informe n.º 039-2013-SUNAT/4B0000 en cuanto a que para el acogimiento al régimen de incentivos, el requisito referido a la cancelación de la multa rebajada supone la cancelación del íntegro de dicho monto, ha quedado sin efecto respecto de las infracciones contempladas en los numerales 1 y 4 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, en atención al criterio de observancia obligatoria establecido por el Tribunal Fiscal sobre el particular en la Resolución n.º 12227-5-2013.

Derecho comparado:

Modelo del Código Tributario del CIAT

Artículo 168: Reducción de sanciones:

1. Cuando el infractor subsane, de forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración Tributaria para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un por ciento. El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del por ciento. Esta reducción no será aplicable, por innecesaria, al supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 162 de este Código, salvo en lo relativo a la sanción por declaración, autoliquidación e ingreso incorrectos de la nueva declaración-autoliquidación.

2. Cuando el infractor repare su incumplimiento, después de iniciar la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria y en un plazo de ... días de haber iniciado, tratándose de sanciones que deban imponerse en los procedimientos de determinación, la sanción se rebajará en un por ciento. El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del por ciento. Para los efectos de calificación del tipo de liquidación, cuando la fiscalización se cierre luego de esta reparación ésta se considerará previa.

3. Cuando, después de transcurrido el plazo de inicio de la actuación administrativa a que se refiere el numeral anterior y en el plazo para plantear recursos contra el acto determinativo y tratándose de sanciones que deban imponerse en los procedimientos de determinación, el sancionado omite recurrir y subsana el incumplimiento, la sanción será rebajada en un por ciento. El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del por ciento.

Para los efectos de los numerales anteriores, se entenderá como actuación de la Administración Tributaria toda acción realizada con la notificación al obligado tributario, conducente a comprobar o investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y el período fiscal del que se trate, sea a nivel de gestión o fiscalización.

Código Tributario de Chile – D. Ley n.º 830

ARTICULO 106. – Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido o si el implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

Referencias

- Informes SUNAT. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>
- Decreto Ley n.º 830 - Código Tributario de Chile (diciembre de 1974). Chile. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl830.do>

Artículo 179-A

**Artículo derogado por la Única Disposición Complementaria
Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de
marzo de 2007**

Artículo 180

TIPOS DE SANCIONES

La Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código.

Las multas se podrán determinar en función:

a) UIT: La Unidad Impositiva Tributaria vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

b) In. Total de Ventas Netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General y aquellos del Régimen MYPE Tributario se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Para el caso de los deudores tributarios acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, el IN resultará del acumulado de la información contenida en los campos o casillas de ingresos netos declarados en las declaraciones mensuales presentadas por dichos sujetos durante el ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda.

Para el caso de personas naturales que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o renta de fuente extranjera, el IN será el resultado de acumular la información contenida en los campos o

casillas de rentas netas de cada una de dichas rentas que se encuentran en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según sea el caso.

Si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual, la sanción se calculará en función a la Declaración Jurada Anual del ejercicio precedente al anterior.

Cuando el deudor tributario haya presentado la Declaración Jurada Anual o declaraciones juradas mensuales, pero no consigne o declare cero en los campos o casillas de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables o rentas netas o ingresos netos; o cuando no se encuentra obligado a presentar la Declaración Jurada Anual o las declaraciones mensuales; o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio en que se cometió o detectó la infracción, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio anterior y no hubiera vencido el plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual; o cuando se trate de sujetos que no generan ingresos e incumplen con las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria; se aplicará una multa equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la UIT, con excepción del incumplimiento de obligaciones relacionadas al beneficiario final a que se refiere el numeral 15.3 del artículo 87 del presente Código, en cuyo caso se aplicará:

i) Para las infracciones sancionadas con el 0,6% de los IN conforme a las Tablas de Infracciones y Sanciones: Una multa equivalente al dos por ciento (2%) del monto consignado en la casilla total patrimonio de la Declaración Jurada Anual correspondiente al ejercicio anterior, o en su defecto, una multa equivalente al uno por ciento (1%) del monto consignado en la casilla Activos Netos de la Declaración Jurada Anual correspondiente al ejercicio anterior, las cuales no podrán ser menor de 5 UIT ni mayor a las 50 UIT. De haberse consignado cero o no haberse consignado monto alguno en dichas casillas, se aplicará una multa equivalente a 5 UIT.

ii) Para las infracciones sancionadas con el 0,3% de los IN conforme a las Tablas de Infracciones y Sanciones: Una multa equivalente al uno por ciento (1%) del monto consignado en la casilla total patrimonio de la Declaración Jurada Anual correspondiente al ejercicio anterior, o en su defecto, una multa equivalente al medio por ciento (0,5%) del monto consignado en la casilla Activos Netos de la Declaración Jurada Anual correspondiente al ejercicio anterior, las cuales no podrán ser menor de 3 UIT ni mayor a las 25 UIT. De haberse consignado cero o no haberse consignado monto alguno en dichas casillas, se aplicará una multa equivalente a 3 UIT.

Para el cálculo del IN en el caso de los deudores tributarios que en el ejercicio anterior o precedente al anterior se hubieran encontrado en más de un régimen tributario, se considerará el total acumulado de los montos señalados en el segundo y tercer párrafo del presente inciso que correspondería a cada régimen en el que se encontró o se encuentre, respectivamente, el sujeto del impuesto. Si el deudor tributario se hubiera encontrado acogido al Nuevo RUS, se sumará al total acumulado, el límite máximo de los ingresos brutos mensuales de cada categoría por el número de meses correspondiente.

Cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al ochenta por ciento (80 %) de la UIT.

c) I: Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) por las actividades de

ventas o servicios prestados por el sujeto del Nuevo RUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el citado sujeto.

d) El tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia.

e) El monto no entregado.

 **María del Pilar Alicia** Guerra Salvatierra

Comentario

La lectura previa del artículo 180 en mención, nos precisa que, en primer lugar, cuando dicho artículo señala que la Administración Tributaria “puede aplicar solamente sanciones previstas en las tablas I, II y III de la parte final del Código Tributario”, se refiere a que SUNAT y demás Administraciones Tributarias pueden aplicar únicamente las sanciones previstas en dichas tablas de infracciones y sanciones.

Respecto a los topes para configurar sanciones, Robles et al. (2016) comentan que:

En el artículo 180 en mención, se establecen ciertos parámetros de referencia que el legislador debe tener en cuenta al momento de fijar la relación de sanciones pecuniarias, tales como la UIT, ingresos netos etc. Sin embargo, no establece topes.

Sanciones pecuniarias y no pecuniarias:

Sanciones pecuniarias y no pecuniarias	
Sanciones pecuniarias	Sanciones no pecuniarias
*Multa: Es un castigo a los actos ilícitos cometidos según establece la norma tributaria. Para su aplicación es necesario un proceso administrativo donde se establezca la realidad de la infracción, su monto, gravedad y otras circunstancias del hecho.	*Comiso: Es una sanción que tiene efectos económicos ya que se priva al sujeto que ha cometido la infracción de un bien que le es útil en su proceso productivo, *Internamiento temporal de vehículo *Cierre temporal de establecimientos u oficina de profesionales independiente. *Suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Derecho comparado:

Modelo del Código Tributario del CIAT

Artículo 165: Tipos de sanciones:

Las sanciones aplicables serán:

1. Principales:

- h) Multa, que podrá ser proporcional o una suma fija. En el primer caso el porcentaje no se aplicará en relación con los intereses devengados.
- i) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla. Si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercaderías u objetos, será reemplazado por multa igual al valor de éstos.
- j) Clausura temporal del establecimiento.

2. Accesorias, aplicables además de la multa que corresponda:

- a) Suspensión de cargos públicos por hasta meses cuando se haya sido autor o colaborador en una infracción grave y destitución de cargos públicos, cuando se haya sido autor o colaborador en una infracción muy grave.
- b) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, por un plazo de meses, cuando se haya dado la vulneración de los deberes de información del artículo 114 de este Código y siempre que, en relación con dicho deber, se hayan desatendido tres requerimientos.
- c) La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de meses, si las infracciones cometidas fueran graves y de años si las infracciones cometidas fueran muy graves.

3. La resolución que imponga las sanciones accesorias indicadas será remitida a los órganos competentes para declarar la suspensión, destitución, inhabilitación o pérdida de beneficios, a efectos de su ejecución

Modelo del Código Tributario del CIAT para América Latina

Artículo 161: Tipo de sanciones. Las sanciones aplicables son:

- 2) Prisión;
- 3) Multa;
- 4) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla;
- 5) Clausura temporal de establecimiento;
- 6) Suspensión y destitución de cargos públicos;
- 7) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
- 8) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
- 9) Cancelación de inscripción en registros públicos;
- 10) La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de años.

Código Tributario Boliviano – Ley n.º 2492

ARTÍCULO 161º.- (CLASES DE SANCIONES). Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

- 1) Multa;
- 2) Clausura;
- 3) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;
- 4) Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General de la República y a los Poderes del Estado que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación bajo responsabilidad funcionaria;
- 5) Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado;

- 6) Suspensión temporal de actividades.

Código Tributario de Honduras – Decreto Ley n.º 170-2016

ARTÍCULO 158. – TIPOS DE SANCIONES.

Las sanciones administrativas aplicables son:

1) Principal:

- a) Multa: Es aplicable al incumplimiento de obligaciones formales y no causa intereses; y,
- b) Intereses: Son aplicables por el incumplimiento de obligaciones materiales, tal y como se encuentra regulado en este Código.

2) Accesorias, aplicables adicionalmente a la multa que corresponda:

- a) La pérdida del derecho a gozar de beneficios, privilegios, prerrogativas o incentivos tributarios o aduaneros, cuando incumplan sus obligaciones por dos (2) años consecutivos o alternos;
- b) El decomiso en materia aduanera;
- c) La clausura del establecimiento;
- d) La suspensión del Registro Tributario Nacional (RTN); y,
- e) La pérdida del derecho de obtener subvenciones públicas o la inhabilitación para participar en licitaciones públicas, cuando haya sido autor o colaborador en una falta material.

Código Tributario de República Dominicana – Ley n.º 11-92

Artículo 221.

Las sanciones aplicables a las infracciones tributarias son:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.
- 3) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- 4) Clausura de establecimiento.
- 5) Suspensión y destitución de cargo público.
- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- 7) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- 8) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Código Tributario de El Salvador - Decreto No. 230

Artículo 228.– Para efectos del presente Código y de las leyes tributarias respectivas, se entenderá por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en este Código o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicará la sanción prevista para cada infracción específica.

Ley No. 562 - Código Tributario de la Republica De Nicaragua.

Arto. 124. Las sanciones aplicables son:

- 1) Multa;
- 2) Clausura de locales o negocios;
- 3) Pérdida de concesiones y demás beneficios fiscales;
- 4) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en materia tributaria, siempre que para dicho desempeño profesional se requiera la aprobación de la Administración Tributaria;
- 5) Intervención administrativa de negocios o empresa y
- 6) Decomiso de las mercaderías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del ilícito.

Referencias

- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. II) 4.a ed. Instituto Pacífico S.A.C. (pp.1328–1362)
- Modelo de Código Tributario del CIAT (mayo de 2015). Panamá. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Modelo del Código Tributario del CIAT para América Latina
- https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf
- Ley n.º 2492 – Código Tributario Boliviano (octubre de 2014). Bolivia.
- https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/CIATData/CodigosTributarios/es/Bo-CT_Ley249_2-30_09_14.pdf?ga=1
- Decreto Ley n.º 170–2016 – Código Tributario de Honduras. Honduras
- https://www.tsc.gob.hn/web/leyes/Decreto_No_170_2016_Codigo_Tributario.pdf
- Ley n.º 11–92 – Código Tributario de República Dominicana. República Dominicana
- <https://dgii.gov.do/legislacion/leyesTributarias/Documents/Codigo%20Tributario%20y%20Leyes%20que%20lo%20modifican%20y%20complementan/11-92.pdf>
- Decreto n.º 230 – Código Tributario de El Salvador. El Salvador.
- <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBodega/D/2/2000-2009/2000/12/886E5.PDF>
- Ley n.º 562 – Código Tributario de la República de Nicaragua. República de Nicaragua. <http://legislacion.asamblea.gob.ni/normaweb.nsf/9e314815a08d4a6206257265005d21f9/ede7f16a7db78776062571a1004f84fd?OpenDocument>

Artículo 181

ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS

1. Interés aplicable

Las multas impagas son actualizadas aplicando el interés a que se refiere el artículo 1244 del Decreto Legislativo 295, Código Civil.

2. Oportunidad

El interés se aplica desde la fecha en que se exige el pago de la multa al deudor por parte de la Administración.

 **Silvia Aurora** Olano Sandoval

Comentario

El artículo 181 del Código Tributario, en su redacción actual, responde a una reciente modificación introducida por la Ley N.° 31962, vigente desde el 1 de enero de 2024.

Cuando el numeral 1 de este artículo establece que las multas serán actualizadas aplicando el interés señalado en el artículo 1244 del Código Civil, se refiere a la tasa de interés legal fijada por el Banco Central de Reserva del Perú. Sin embargo, esta tasa es considerablemente baja y no refleja adecuadamente el costo económico del incumplimiento tributario, lo cual puede afectar el propósito disuasorio de las sanciones tributarias.

Es importante destacar que, dado que la multa es un componente de la deuda tributaria, debería aplicarse la tasa de interés moratorio (TIM) en caso de incumplimiento de su pago, ya que esta refleja con mayor precisión el costo del incumplimiento. Al igual que con los tributos, es fundamental desincentivar el incumplimiento de las obligaciones de pago. En este contexto, la aplicación de una tasa de interés demasiado baja sobre las multas podría motivar a los contribuyentes a retrasar o eludir su pago, debilitando significativamente el efecto disuasorio que estas sanciones buscan generar.

Respecto al cálculo del interés moratorio aplicable a las multas, es necesario recalcar que el interés debe aplicarse desde el momento en que se detecta el incumplimiento, ya que la infracción ha generado una pérdida al Estado desde esa fecha, situación que contemplaba el anterior texto del artículo 181 del Código Tributario.

Resulta preocupante que el texto vigente del referido artículo contemple que el interés se compute únicamente desde la fecha en que la administración tributaria exija el pago de la multa. Esta disposición genera un intervalo de tiempo durante el cual no se aplican intereses, lo que reduce la efectividad de la sanción como medida disuasoria.

Es poco razonable calcular los intereses desde el momento en que la administración exige el pago, dado que dicha exigencia solo puede realizarse a través del procedimiento de cobranza coactiva, lo cual tiene lugar después de que se determina el monto de la multa y se agotan las etapas administrativas de reclamación y apelación, cada una con sus propios plazos.

En este escenario, los contribuyentes podrían encontrar un incentivo adicional para omitir o retrasar el pago de las multas, disminuyendo el impacto disuasorio de estas sanciones.

Por otro lado, debe considerarse que la SUNAT cuenta con recursos limitados, lo que dificulta la fiscalización de todos los contribuyentes. Esta situación podría alentar a algunos contribuyentes a evitar el pago de multas, confiando en que la administración no detectará la infracción. Incluso si la infracción es identificada, el riesgo asociado a no pagar la multa sería menor, ya que los intereses se calcularían solo a partir de la exigencia formal de pago.

En términos de equidad, estas medidas podrían perjudicar a los contribuyentes cumplidos, quienes enfrentarían una mayor carga tributaria en comparación con los incumplidos. Este desequilibrio no solo resulta injusto, sino que también vulnera el principio de igualdad, afectando la percepción de justicia tributaria.

Cabe recordar que los intereses aplicados a las deudas a favor del Estado buscan compensar el alto costo de oportunidad asociado con los ingresos no recaudados. Estos recursos perdidos impactan directamente en la capacidad del Estado para financiar sectores clave como salud, educación e infraestructura.

Como se ha señalado, en el caso de las deudas a favor del Estado, los intereses tienen como finalidad compensar el alto costo de oportunidad asociado con los ingresos no recaudados. Estos recursos no percibidos representan gastos públicos que no pueden ser ejecutados, afectando sectores clave como la salud, educación, infraestructura, actividades productivas, y en general, las políticas orientadas al desarrollo nacional.

En consecuencia, la modificación que establece que los intereses se apliquen solo desde el momento en que la administración tributaria exige el pago no resguarda adecuadamente el valor real de las multas. Esta disposición, como se ha señalado, disminuye su efectividad como instrumento disuasorio y genera una pérdida significativa en su valor nominal, afectando negativamente la finalidad de las sanciones tributarias.

De otro lado, de acuerdo con el artículo 169 del Modelo del Código Tributario del CIAT (CIAT, 2015):

Las funciones pecuniarias a la tasa de interés computada a partir del vencimiento del plazo establecido en el artículo 60 de este Código, el cual se contará desde la notificación de la resolución que las impone. La interposición de recursos no interrumpe el cómputo de intereses. (p.168)

Como comentario a dicho artículo el CIAT (2015) señala que:

A diferencia de la obligación tributaria principal, que genera intereses desde el momento en qué se debió haber pagado de manera exacta y completa, las multas pecuniarias generan intereses desde su imposición por resolución, y no desde que se cometieron. Esto por cuanto el interés cumple una función de indemnización por el no pago oportuno de la obligación tributaria y la sanción constituye un castigo. Agregar intereses a un respecto de sanciones no impuestas parece desproporcionado. Sin embargo, no se requiere la firmeza de la resolución en sede administrativa para que se devenguen dichos intereses. (p.168)

También se expone algunas experiencias extranjeras sobre la materia:

Código Fiscal de la Federación de México

Artículo 70.-

(...) Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que se debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Código Tributario de Chile-Decreto Ley N. ° 830

Artículo 109.-

Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto.

Las multas establecidas en el presente Código no estarán afectas a ninguno de los recargos actualmente establecidos en disposiciones legales y aquéllas que deban calcularse sobre los impuestos adeudados, se determinarán sobre los impuestos reajustados según la norma establecida en el artículo 53.

Ley de Procedimientos Tributarios de Argentina-Ley N. °11.683

Artículo 52.-

Cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitivo computable desde la interposición de la demanda.

La tasa y el mecanismo de aplicación serán fijados con carácter general por la SECRETARIA DE HACIENDA dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, no pudiendo el tipo de interés exceder en más de la mitad la tasa que deba aplicarse conforme a las previsiones del artículo 37.

Código Tributario de Uruguay. Ley N. ° 14.306

Artículo 99.- (Actualización).-

Los tributos y las sanciones fijas establecidas por infracciones a los impuestos que recauda la Dirección General Impositiva, aún las que establecen máximos y mínimos, serán actualizadas anualmente por el Poder Ejecutivo en función de las variaciones que se produzcan en el

índice del costo de la vida, determinadas por los servicios estadísticos de dicho Poder, redondeándose las cifras resultantes a la decena superior.

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

Informe N° 129-2002-SUNAT/K00000

Las multas aplicables por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del TUO del Código Tributario devengan intereses moratorios desde la fecha de su detección.

Esto en la medida que la Administración Tributaria no está en posibilidad de determinar cuál es la oportunidad exacta en la que el deudor tributario omitió registrar, toda vez que, al efectuar una verificación o fiscalización, no se puede establecer cuál es la fecha en que se realizaron las anotaciones en los libros y registros contables.

Informe N° 141-2010-SUNAT/2B0000

La actualización de las multas que sustituyen las sanciones de internamiento temporal de vehículos y comiso de bienes mediante la aplicación de intereses moratorios se efectúa desde la fecha de la comisión de la infracción o, si no es posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción, salvo en el supuesto a que se refiere el inciso f) del artículo 5 del Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos, en cuyo caso la actualización deberá efectuarse desde el día siguiente de notificado el documento a que alude el último párrafo del citado artículo, donde consta la sustitución del internamiento por la sanción de multa.

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF N.° 983-3-98 (jurisprudencia de observancia obligatoria)

Los intereses moratorios por el pago no oportuno de la multa emitida en sustitución del cierre, no pueden correr desde la notificación del cierre, sino de la notificación de la multa que la sustituye.

Huamani (2019) comenta sobre esta resolución que:

“Para los casos de sustitución de la sanción de cierre por la de multa no resulta aplicable los intereses desde la fecha de la comisión de la infracción, pues por la figura legal de la sustitución dicho computo no corresponde a la naturaleza resarcitoria del interés moratorio, al no existir certeza de la exigibilidad de la multa a dicha fecha, la que aparece recién con la notificación de la resolución de multa sustitutoria. Así, mientras la sustitución no sea establecida ni notificada no existe daño económico al Estado, desde que no hay exigibilidad alguna desde su cobranza por lo que mal puede calcularse intereses por una multa que no existía al momento de cometida de infracción”. (pp.2796-2797)

RTF N.° 0308-5-2000

Se confirma la apelada, debiendo proseguirse con la cobranza de la deuda tributaria contenida en las Resoluciones de Multa impugnadas, ya que se ha acreditado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176° del Código Tributario, al no haber demostrado el recurrente que no tenía trabajadores a su cargo. Asimismo, respecto de lo alegado por la Administración, en el sentido que el recurrente es una empresa en marcha con

un órgano de dirección que está representado por el gerente, que conlleva la existencia de relación laboral, al existir subordinación, cabe señalar que se debe probar dicha conjetura.

RTF 01354-1-2006

Se señala que el Tribunal Fiscal ha interpretado en la Resolución N° 04084-2-2003 del 16 de julio de 2003, que a partir del 1 de agosto de 2000, el “tributo resultante” se entenderá como “tributo a pagar”, estableciéndose éste luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores así como las compensaciones y pagos a cuenta, por lo que en tal sentido procede modificar la sanción de multa establecida por la Administración en la resolución de cumplimiento apelada y considerar como base de cálculo de la multa por concepto de la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que se deriva de la omisión del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, el importe de S/. 180 582,00, resultante de deducir del impuesto determinado, ascendente a S/. 187 351,00, los pagos a cuenta del periodo, ascendentes a S/. 6 769,00, aplicando sobre dicho monto el porcentaje de sanción equivalente al 50% del tributo omitido, lo que determina una multa de S/. 90 291,00 la que deberá actualizarse conforme a lo estipulado en el artículo 181° del Código Tributario.

RTF 3894-10-2012

Se revoca la apelada en cuanto al cálculo de intereses. Se indica que si bien se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, es decir llevó con atraso mayor al permitido el registro de inventario permanente, los intereses no han sido calculados conforme a ley, debiendo calcularse desde el momento de la comisión de la infracción

RTF 1459-9-2021

Se revoca la resolución apelada que en cumplimiento de una resolución expedida por este Tribunal, declaró rectificar y proseguir con la cobranza actualizada de la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 y las resoluciones de multa emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; en el extremo referido al cálculo de actualización de la deuda, dado que la Administración no siguió el procedimiento de redondeo del factor de variación del IPC, puesto que redondeó a 5 decimales, y no a 3, conforme lo establece la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT. Asimismo, se confirmó la resolución apelada en los demás aspectos cuestionados por la recurrente referidos al cálculo del coeficiente aplicable, a la Tasa de Interés Moratorio (TIM) aplicable y al Cómputo de Intereses Moratorios, al verificarse que en el caso de estos, la Administración sí dio cumplimiento a lo establecido por este Tribunal.

RTF 6227-11-2021

Se confirma la apelada, que en cumplimiento de la Resolución N° 07243-11-2020, dispuso rectificar la resolución de determinación emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, y la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Al respecto, se indica que la Administración ha dado debido cumplimiento al mandato de este Tribunal, al haber reliquidado la deuda tributaria actualizándola conforme con lo previsto en los artículos 33 y 181 del Código Tributario y modificatorias dispuestas por los Decretos Legislativos N° 969 y 981, así como la Ley N° 30230 y el Decreto Legislativo N° 1263, según el caso.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Gamba, C., Bravo, J., Saavedra, R., Villalobos, S., & Samhan, F. (2019). Código Tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2). En: D. Yacolca (Coord), Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código tributario (pp. 1635–1675).
- Huamaní, R. (2019). Código Tributario Comentado (T. 3). Comentario al artículo 181 del Código Tributario (pp. 1295–1297). Jurista Editores.
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., & Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. 2). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código Tributario (4.a Ed.) (pp. 1328–1362). Instituto Pacífico.

Artículo 182

SANCIÓN DE INTERNAMIENTO TEMPORAL DE VEHÍCULOS

Por la sanción de internamiento temporal de vehículos, éstos son ingresados a los depósitos o establecimientos que designe la SUNAT. Dicha sanción se aplicará según lo previsto en las Tablas y de acuerdo al procedimiento que se establecerá mediante Resolución de Superintendencia.

Al ser detectada una infracción sancionada con internamiento temporal de vehículo, la SUNAT levantará el acta probatoria en la que conste la intervención realizada.

La SUNAT podrá permitir que el vehículo materia de la sanción termine su trayecto para que luego sea puesto a su disposición, en el plazo, lugar y condiciones que ésta señale.

Si el infractor no pusiera a disposición de SUNAT el vehículo intervenido y ésta lo ubicara, podrá inmovilizarlo con la finalidad de garantizar la aplicación de la sanción, o podrá solicitar la captura del citado vehículo a las autoridades policiales correspondientes.

La SUNAT podrá sustituir la aplicación de la sanción de internamiento temporal de vehículos por una multa equivalente a cuatro (4) UIT, cuando la referida Institución lo determine en base a criterios que ésta establezca.

El infractor debe identificarse ante la SUNAT, acreditando su derecho de propiedad o posesión sobre el vehículo, durante el plazo de treinta (30) días calendario computados desde el levantamiento del acta probatoria.

Si el infractor acredita la propiedad o posesión sobre el vehículo intervenido con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre el

vehículo, dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, ésta procederá a emitir la resolución de internamiento correspondiente, cuya impugnación no suspenderá la aplicación de la sanción, salvo que se presente el caso establecido en el inciso c) del octavo párrafo del presente Artículo. En caso la acreditación sea efectuada en los tres (3) últimos días de aplicación de la sanción de internamiento temporal de vehículos, la SUNAT emitirá la resolución de internamiento dentro de un plazo máximo de tres (3) días hábiles posteriores a la fecha de acreditación, período durante el cual el vehículo permanecerá en el depósito o establecimiento respectivo.

El infractor podrá retirar su vehículo de encontrarse en alguna de las situaciones siguientes:

- a) Al vencimiento del plazo que corresponda a la sanción.
- b) Al solicitar la sustitución de la sanción de internamiento por una multa de acuerdo al monto establecido en las Tablas, la misma que previamente al retiro del bien debe ser cancelada en su totalidad.
- c) Al impugnar la resolución de internamiento y otorgar en garantía carta fianza bancaria o financiera que cubra el valor de cuatro (4) UIT.

A tal efecto, el infractor además, deberá previamente cumplir con:

- a) Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT tomando en cuenta la actividad que realiza, cuando se encuentre obligado a inscribirse.
- b) Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o darse de alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho registro, de corresponder.

La carta fianza bancaria o financiera a que se refiere el inciso c) del octavo párrafo, debe tener una vigencia de tres (3) meses posteriores a la fecha de la interposición del medio impugnatorio, debiendo renovarse según lo señale la SUNAT.

La carta fianza será ejecutada cuando:

- a) Se confirme la Resolución de Internamiento Temporal.
- b) Cuando el infractor no cumpla con renovarla y actualizarla dentro del plazo señalado por SUNAT. En este caso, el dinero producto de la ejecución, se depositará en una Institución Bancaria, hasta que el medio impugnatorio se resuelva.

Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la SUNAT.

El propietario del vehículo internado, que no es infractor, podrá acreditar ante la SUNAT, en el plazo y condiciones establecidas para el infractor, la propiedad del vehículo internado.

Tratándose del propietario que no es infractor la SUNAT procederá a emitir una Resolución de devolución de vehículo en el mismo plazo establecido para la Resolución de Internamiento, y siempre que se hubiera cumplido el plazo de la sanción establecido en las Tablas.

El propietario que no es infractor, a efectos de retirar el vehículo, deberá, además de lo señalado en los párrafos anteriores, previamente cumplir con:

- a) Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT tomando en cuenta la actividad que realiza, cuando se encuentre obligado a inscribirse.
- b) Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o darse de alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho registro, de corresponder.”

En caso que el infractor o el propietario que no es infractor no se identifiquen dentro de un plazo de treinta (30) días calendario de levantada el acta probatoria, la SUNAT declarará el vehículo en abandono, procediendo a rematarlo, destinarlo a entidades públicas o donarlo.

De impugnar el infractor la resolución de internamiento temporal o la de abandono y ésta fuera revocada o declarada nula, se le devolverá al infractor, según corresponda:

- a) El vehículo internado temporalmente, si éste se encuentra en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta hubiera designado.
- b) El monto de la multa actualizada con la TIM desde el día siguiente de la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, si el infractor hubiera abonado dicho monto para recuperar su vehículo.
- c) En caso haya otorgado carta fianza, la misma quedará a su disposición no correspondiendo el pago de interés alguno.

Si la carta fianza fue ejecutada conforme lo dispuesto en el décimo primer párrafo, se devolverá el importe ejecutado que hubiera sido depositado en una entidad bancaria o financiera más los intereses que dicha cuenta genere.

- d) El valor señalado en la resolución de internamiento temporal o de abandono actualizado con la TIM, desde el día siguiente de realizado el internamiento hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino del vehículo.”

En caso que el vehículo haya sido rematado, el Tesoro Público restituirá el monto transferido del producto del remate conforme a lo dispuesto en las normas presupuestarias vigentes y la SUNAT restituirá la diferencia entre el valor consignado en la resolución correspondiente y el producto del remate, así como la parte que se constituyó como sus ingresos propios. Para los casos de donación o destino de los bienes, la SUNAT devolverá el valor correspondiente con sus ingresos propios.

De impugnar el propietario que no es infractor la resolución de abandono y ésta fuera revocada o declarada nula, se le devolverá a dicho sujeto, según corresponda:

- a) El vehículo internado temporalmente, si éste se encuentra en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta hubiera designado.
- b) El monto de la multa actualizada con la TIM desde el día siguiente de la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, si el propietario que no es infractor hubiera abonado dichos montos para recuperar su vehículo.
- c) El valor señalado en la Resolución de Abandono actualizado con la TIM, desde el día siguiente de realizado el internamiento hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino del vehículo.”

En caso que el vehículo haya sido rematado, el Tesoro Público restituirá el monto transferido del producto del remate conforme a lo dispuesto en las normas presupuestarias vigentes y la SUNAT restituirá la diferencia entre el valor consignado en la resolución correspondiente y el producto del remate, así como la parte que se constituyó como sus ingresos propios. Para los casos de donación o destino de los bienes, la SUNAT devolverá el valor correspondiente con sus ingresos propios.

Sólo procederá el remate, donación o destino del vehículo internado luego que la SUNAT o el Tribunal Fiscal hayan resuelto el medio impugnatorio presentado, y éste haya quedado firme o consentido, de ser el caso.

La SUNAT no se responsabiliza por la pérdida o deterioro de los vehículos internados, cuando se produzca a consecuencia del desgaste natural, por caso fortuito o fuerza mayor, entendiéndose dentro de este último, las acciones realizadas por el propio infractor.

Para efectos de los vehículos declarados en abandono o aquéllos que deban rematarse, donarse o destinarse a entidades públicas, se deberá considerar lo siguiente:

- a) Se entienden adjudicados al Estado los vehículos que se encuentren en dicha situación. A tal efecto, la SUNAT actúa en representación del Estado.
- b) El producto del remate será destinado conforme lo señalen las normas presupuestales correspondientes.

También se entenderán adjudicados al Estado los vehículos que a pesar de haber sido acreditada su propiedad o posesión y haberse cumplido con lo dispuesto en el décimo cuarto párrafo del presente Artículo no son recogidos por el infractor o propietario que no es infractor, en un plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución de devolución mencionada en el párrafo antes citado.”

La SUNAT establecerá el procedimiento para la aplicación de la sanción de Internamiento Temporal de Vehículo, acreditación, remate, donación o destino del vehículo en infracción y demás normas necesarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.

Al aplicarse la sanción de internamiento temporal, la SUNAT podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, el cual será concedido de inmediato sin trámite previo, bajo sanción de destitución.



Silvia Aurora Olano Sandoval

Comentario

Las infracciones sujetas a este tipo de sanción, son las siguientes:

Infracción	Descripción
Artículo 173 Numeral 1	No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquéllos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.
Artículo 174 Numeral 4	Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.
Artículo 174 Numeral 5	Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

El artículo 182 del Código Tributario indica que el procedimiento para la sanción de internamiento temporal de vehículo se regulará mediante Resolución de Superintendencia. De este modo, mediante Resolución de superintendencia n.º 158-2004/SUNAT (publicada el 27/6/2004 y normas modificatorias), se establecen disposiciones para la aplicación de esta sanción.

Dicha resolución define al internamiento temporal de vehículo como: “la sanción no pecuniaria regulada por el Artículo 182 del Código Tributario, mediante la cual se afecta los derechos de posesión o propiedad del Infractor sobre el vehículo que se encuentra en infracción de conformidad con las normas tributarias” (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 3 primer párrafo).

Agrega que: “un vehículo es internado temporalmente desde su ingreso a los depósitos o establecimientos designados por la SUNAT” (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 3 segundo párrafo).

Por su parte, también señala que: “Son adjudicados al Estado, los vehículos declarados en abandono, así como aquellos que puedan ser rematados, destinados o donados a Entidades Públicas. A tal efecto, la SUNAT actúa en representación del Estado” (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 3 segundo párrafo).

El Infractor podrá recuperar el vehículo internado, siempre que cumpla con lo establecido en los Artículos 6, 11 y 13 (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 3 último párrafo).

Ahora bien, para Robles et al. (2016):

Con relación a la regulación de los aspectos aplicativos de las sanciones administrativas, en la parte final del art. 182 del Código Tributario, se señala que la SUNAT normará el procedimiento para la “aplicación” de la sanción de internamiento temporal del vehículo. En cuanto a las reglas de carácter aplicativo, se trata de una materia que no se encuentra reservada a la ley,

toda vez que estas normas tienen por objetivo facilitar la aplicación de la ley, motivo por el cual pueden ser desarrollada por normas de inferior jerarquía a la ley.

Tomando en cuenta lo anterior, si bien estas reglas podrían ser desarrolladas por el Poder Ejecutivo o por la Administración Tributaria, consideramos que, por el criterio de especialidad, parece más eficiente y conveniente que esta tarea normativa la desarrolle la propia SUNAT.

Por otra parte, vía Circulares, la Administración Tributaria puede establecer reglas internas de aplicación, respecto de un determinado procedimiento administrativo establecido, por Ley o Decreto Legislativo. Estas reglas internas están dirigidas al personal que labora en la Administración Tributaria, no alcanzando sus efectos a los administrados. (pp. 1338–1339)

En lo que se refiere al fundamento de esta sanción, según Sanham (2019):

Se centra en que, al privar temporalmente al infractor de la posesión de su vehículo, éste tendrá que necesariamente acercarse a la SUNAT y esta podrá identificarlo. Dicha medida está dirigida a respaldar la intervención de la SUNAT en operativos de control cuando actúa sobre vehículos que transportan bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión, o cuando el vehículo transporte productos o bienes gravados sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias.

Sanham (2019) precisa que:

La SUNAT podrá permitir que el vehículo materia de la sanción termine su trayecto, para que luego sea puesto a su disposición, en el plazo, lugar y condiciones que esta señale. En este caso, si el infractor no pusiera a disposición de SUNAT el vehículo intervenido y esta lo ubicara, podrá inmovilizarlo con la finalidad de garantizar la aplicación de la sanción, o podrá solicitar la captura del citado vehículo a las autoridades policiales correspondientes. (p. 1645)

Por su parte, Saavedra (2019) comenta que:

El fedatario fiscalizador es quien tiene la responsabilidad de elaborar el Acta Probatoria que dará origen y sustento para esta sanción. El fedatario fiscalizador es un agente fiscalizador que siendo trabajador de SUNAT está autorizado para efectuar inspecciones, investigación, control y/o Verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, siendo ello así, habiendo detectado la infracción tributaria procederá a levantar el acta probatoria detallando como mínimo los siguientes datos: a) La identificación del sujeto intervenido, en su caso, del infractor; b) el lugar, la fecha, y hora en que se inicia la intervención; c) la infracción cometida, con indicación de la base legal respectiva; d) la sanción que se aplicará al infractor, con indicación de la base legal respectiva. (p. 1647)

En lo que se refiere a la multa que sustituye al internamiento temporal de vehículo, Saavedra (2019) sostiene que:

Para ello, SUNAT impondrá una multa equivalente a 4 UIT siempre que el infractor se encuentra inscrito en el RUC y la Administración Tributaria no posea o no disponga, en el lugar de la intervención, de depósitos o establecimientos para el internamiento o los que disponga no pueden recibir el vehículo sancionado. Es necesario que el agente fiscalizador señale en el Acta Probatoria, si la SUNAT sustituirá la aplicación del internamiento por una multa, bajo la sanción de declararse nula.

Las multas que sustituyen el internamiento temporal de vehículo son pasibles de acogerse al Régimen de gradualidad en razón de la frecuencia de la comisión de la infracción y el peso bruto vehicular. (p. 1647)

Ahora bien, resulta importante mencionar que el Acta Probatoria, es el documento público donde se deja constancia de los hechos que comprueba el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. (Reglamento de Fedatario Fiscalizador, artículo 6).

Con relación a ello, Sanham (2019), comenta que, en el caso de la sanción de comiso:

El Acta Probatoria podrá ser culminada en un día diferente al de la fecha de inicio de la intervención, debido a la lejanía del lugar de la intervención de la hora del inicio de la intervención o de otro hecho que lo justifique dejándose constancia de esta última circunstancia en el acta probatoria.

En aplicación de esta sanción la Administración Tributaria no es responsable por la pérdida o deterioro de los vehículos internados, cuando ello se produzca a consecuencia del desgaste natural, por caso fortuito o fuerza mayor, entendiéndose dentro de este último, las acciones realizadas por el propio infractor. (p. 1645)

En cuanto al procedimiento para la aplicación de la sanción de comiso se debe tomar en cuenta los siguientes aspectos relevantes:

1. Al momento de la intervención el Fedatario Fiscalizador podrá solicitar que el sujeto intervenido exhiba la tarjeta de propiedad del vehículo y otras autorizaciones.
2. Una vez detectada la infracción tributaria, el Fedatario Fiscalizador procede a levantar el Acta Probatoria.
3. De aplicarse el Internamiento inmediato del vehículo, se señalará la dirección del depósito o establecimiento en el cual quedará internado el mismo, así como la fecha en que el vehículo ingresa a los depósitos o establecimientos designados por la SUNAT.
4. De haberse autorizado que el vehículo termine su trayecto, deberá detallarse el plazo otorgado por la SUNAT para que el Infractor ponga a disposición de ésta el vehículo y la dirección del depósito o establecimiento donde se entregará el mismo así como las condiciones que se requerirán para el Internamiento.
5. Se señalará si la SUNAT sustituirá la aplicación del Internamiento por una multa equivalente a cuatro (4) UIT.
6. La elaboración del Acta Probatoria se realizará en el lugar de la intervención o en el caso que el hecho lo justifique, en el lugar donde quedarán internados los vehículos, dejándose constancia de esta última circunstancia en el Acta Probatoria.
7. Asimismo, el Acta Probatoria podrá ser culminada en un día diferente al de la fecha de inicio de la intervención, en razón de la hora del inicio de la intervención, de la lejanía del lugar de la intervención o del lugar en donde serán internados los vehículos, o de otro hecho que lo justifique dejándose constancia de esta última circunstancia en el Acta Probatoria.
8. Una vez levantada el Acta Probatoria, se entrega, en forma inmediata, al sujeto intervenido o, en su defecto, al infractor, una copia de esta o una representación impresa del Acta Probatoria electrónica, según sea el caso.
9. De haber oposición para la aplicación de la sanción de Internamiento, el Fedatario Fiscalizador podrá solicitar el apoyo de la Policía Nacional del Perú, debiendo ésta concederlo de inmediato
10. La intervención culmina con la firma del Fedatario Fiscalizador en el Acta Probatoria levantada y el Internamiento del vehículo en los depósitos o establecimientos designados por la Administración Tributaria o con la constancia del Fedatario Fiscalizador en el Acta Probatoria de haber permitido que el vehículo materia de la sanción culmine su trayecto.

11. Cuando se aplique el Internamiento inmediato del vehículo el plazo para acreditar el derecho de propiedad o posesión del vehículo se computará a partir del día siguiente de levantada el Acta Probatoria. (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 4).

Para la sustitución de la sanción de internamiento temporal del vehículo por una multa equivalente a 4UIT, el infractor debe estar inscrito en el RUC y se deben presentar alguno de los siguientes criterios:

- a. La naturaleza de los bienes transportados corresponda a la calificación de materiales y residuos peligrosos, a que hace referencia el Artículo 3 de la Ley n.º 28256 - Ley que regula el Transporte Terrestre de Materiales y Residuos Peligrosos.
- b. Cuando por las dimensiones del vehículo intervenido, no sea posible su internamiento en los depósitos o establecimientos designados por la SUNAT.
- c. Cuando la SUNAT no posea o no disponga, en el lugar de la intervención, de depósitos o establecimientos para el internamiento o los que disponga no puedan recibir el vehículo sancionado.
- d. Cuando el vehículo transporte bienes destinados a la atención de los requerimientos en zonas de emergencia o afectadas por catástrofes, y/o transporte personas que coadyuven a la atención de dichos requerimientos.
- e. Cuando en el vehículo estén transportando bienes perecederos que:
 - i. No están vinculados a la comisión de infracción tributaria sancionadas con el comiso regulado en el Artículo 184 del Código Tributario.
 - ii. Están vinculados a la comisión de infracción tributaria sancionada con comiso y siempre que según lo señalado en el Artículo 184 del Código Tributario, la SUNAT hubiera determinado sustituir la sanción de comiso por una multa.

Para la aplicación de este criterio se entenderá como bien perecedero al definido como tal en el Reglamento de la sanción de comiso prevista en el Artículo 184 del Código Tributario.

- f. Cuando el Infractor al que se le autorizó terminar su trayecto no hubiera cumplido con internar el vehículo materia de la sanción de internamiento en el depósito o establecimiento designado por la SUNAT. (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 5)

También resulta posible que, sea el infractor quien solicite la sustitución de la sanción de internamiento temporal por la multa, de acuerdo al monto establecido en las Tablas, la misma que previo al retiro del vehículo debe ser cancelada en su totalidad. Para ello, se seguirá el siguiente procedimiento:

1. El infractor deberá presentar una solicitud que contendrá como mínimo: (i) Nombre, denominación o razón social y su número de RUC, (ii) La identificación del vehículo y los documentos que acreditan el derecho de propiedad o posesión sobre el vehículo, (iii) El número del Acta Probatoria en la cual conste la detección de la infracción que motiva el Internamiento.
2. De no aceptarse la solicitud de sustitución de la sanción de Internamiento por una multa, la SUNAT en un plazo no mayor de tres (3) días hábiles deberá comunicar dicha decisión al Infractor. El mencionado plazo se computará a partir del día siguiente de la presentación de la solicitud.
3. El Infractor para proceder al retiro del vehículo deberá acreditar la cancelación de la multa y de los gastos. (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 6)

Asimismo, el artículo 182 del Código Tributario prevé que el infractor debe identificarse ante la SUNAT, acreditando su derecho de propiedad o posesión sobre el vehículo, durante el plazo de treinta (30) días calendario computados desde el levantamiento del acta probatoria.

Al respecto, (Sanham, 2019) sostiene que:

En este caso si el infractor acredita la propiedad o posesión sobre el vehículo intervenido con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre el vehículo, dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, ésta procederá a emitir la resolución de internamiento correspondiente, cuya impugnación no suspenderá la aplicación de la sanción. Adicionalmente, está obligado a pagar los gastos derivados de la intervención.

Además, dicha autora aclara que:

la impugnación suspende la aplicación del procedimiento de remate, donación o destino del vehículo internado, más no la aplicación de la sanción y permite el retiro del mismo si se cumple con otorgar una carta fianza conforme lo previsto en el artículo 182 del Código Tributario. Si se declarase infundada la impugnación se seguirá con tal procedimiento. (p. 1646)

En lo concerniente a la impugnación que declara el abandono del vehículo internado, Sanham (2019) afirma que:

Se deberá actuar conforme con la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, si se declarara fundada la Resolución de Abandono, la Administración emitirá la Resolución de internamiento.

Asimismo, si como producto de una reclamación, la Resolución de Internamiento fuera revocada se devolverá al deudor tributario, según corresponda: el vehículo internado temporalmente, el monto de la multa y/o los gastos actualizados, la carta fianza si el infractor lo hubiera otorgado y si esta hubiese sido ejecutada, se devolverá el importe ejecutado que hubiera sido depositado en una entidad bancaria o financiera más los intereses que dicha cuenta generó.

Finalmente, vale referir que el recurso impugnatorio tendrá que ser presentado ante la intendencia Regional u Oficina Zonal de la jurisdicción del infractor. (p. 1646)

Cabe tomar en cuenta que, la SUNAT emite la resolución de abandono de no haberse acreditado el derecho de propiedad o posesión del vehículo internado en el plazo máximo de treinta (30) días calendario computados desde el día siguiente de levantada el Acta Probatoria respectiva. (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 14)

Asimismo, se encuentran comprendidos en el párrafo anterior aquellos casos en que la documentación presentada no acredita fehacientemente el derecho de propiedad o posesión del vehículo. (Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, artículo 14).

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF 3015-2-2005

Se requiere que la Administración Tributaria remita un informe sobre los hechos que motivan la queja, en especial sobre: i) El destino o afectación del vehículo con Placa de Rodaje n. BGR-387 y ii) El procedimiento de ejecución coactiva seguido contra el quejoso, indicando los valores, conceptos y períodos a que están referidos, y el estado en que se encuentra, así como si se han trabado medidas cautelares, informando sobre su estado; asimismo deberá remitir copia autenticada de los valores que sustentan el procedimiento de cobranza coactiva materia de queja, sus constancias de notificación, de los expedientes coactivos, así como de cualquier otro documento que sustente el informe solicitado. De otro lado, se requiere que el quejoso sustente documentariamente el destino o afectación del vehículo con Placa de Rodaje n. BGR-387, precisando si se encuentra afectado al uso público y, remita copia de los documentos relativos al procedimiento de cobranza coactiva que le hayan sido enviados por la Administración, incluyendo las constancias de notificación respectivas así como los documentos referidos a la captura e internamiento del vehículo. A fin de evitar un probable perjuicio al quejoso procede disponer la suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva.

RTF 3565-1-2006

Se revoca la apelada que declara improcedente la tercería de propiedad respecto de un vehículo. Se indica que con la tarjeta de propiedad se acredita que la transferencia del vehículo se produjo el 7 de diciembre de 2005, esto es con anterioridad a la fecha en que la medida cautelar ordenada mediante la resolución de medida cautelar haya sido trabada, entendiéndose que ésta se considera trabada con la desposesión efectiva del bien, que se materializa con el internamiento del vehículo en el depósito y levantamiento de la correspondiente acta de embargo y no antes, es decir, ni con la emisión de la resolución que ordena trabar embargo, ni con la orden de captura solicitada por la Policía Nacional del Perú.

RTF 2780-2-2016

Se confirma la resolución apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución de multa girada en sustitución de la sanción de Internamiento Temporal de Vehículos por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, toda vez que a la fecha de inicio del traslado, la recurrente tenía la condición de "no habido", por lo que resultaba correcto que el fedatario en aplicación de lo dispuesto en el citado punto 2 del numeral 19.1 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, considerara que no existía la guía de remisión presentada, con lo cual, al transportarse bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias, se encuentra acreditado que ésta incurrió en la infracción materia de autos.

RTF 08369-2-2020

Se confirma la apelada, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa, girada en sustitución de la sanción de Internamiento Temporal de Vehículo por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, debido a que de la revisión del acta probatoria y el documento de sustenta el traslado, se aprecia la recurrente transportaba bienes sin la correspondiente Guía de Remisión Transportista.

RTF 7307-8-2021

Se confirma la resolución apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa emitida girada en sustitución de la sanción de internamiento temporal de vehículo por la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, dado que de autos se aprecia que la recurrente no contaba con la Guía de Remisión Transportista para sustentar el traslado de los bienes a que se refiere el acta probatoria al transportista levantada por el fedatario de la Administración, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la citada infracción.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H682696>
- Gamba, C., Bravo, J., Saavedra, R., Villalobos, S., & Samhan, F. (2019). Código Tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2). En: D. Yacolca (Coord). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código tributario (pp. 1635-1675)
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., & Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. II). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código Tributario (4.a Ed) (pp.1328-1362). Instituto Pacífico.

Artículo 183

SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL

Cuando el deudor tributario tenga varios establecimientos y hubiera incurrido en las infracciones a que se refieren los numerales 1, 2 o 3 del artículo 174, la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, se detectó la infracción. En el caso que la Administración Tributaria detecte la comisión de las infracciones de los numerales 1 o 2 del artículo 174 sin intervención de sus agentes fiscalizadores en la operación o sin que estos la presencien, la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento que figure en los documentos examinados en dicha detección o de no contarse con dicho dato, en el domicilio fiscal del infractor. Tratándose de las demás infracciones, la sanción de cierre se aplicará en el domicilio fiscal del infractor.

Cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, la SUNAT adoptará las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dió lugar a la infracción, por el período que correspondería al cierre.

Al aplicarse la sanción de cierre temporal, la SUNAT podrá requerir el auxilio de la Fuerza Pública, que será concedido de inmediato sin trámite previo, bajo responsabilidad.

La SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por:

- a. Una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la SUNAT lo determine en base a los criterios que ésta establezca mediante Resolución de Superintendencia.

La multa será equivalente al cinco por ciento (5%) del importe de los ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción, sin que en ningún caso la multa exceda de las ocho (8) UIT.

Cuando no exista presentación de declaraciones o cuando en la última presentada no se hubiera declarado ingresos, se aplicará el monto establecido en las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código.

- b. La suspensión de las licencias, permisos concesiones o autorizaciones vigentes, otorgadas por entidades del Estado, para el desempeño de cualquier actividad o servicio público se aplicará con un mínimo de uno (1) y un máximo de diez (10) días calendario.

La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá dictar las normas necesarias para la mejor aplicación de la sanción.

Para la aplicación de la sanción, la Administración Tributaria notificará a la entidad del Estado correspondiente para que realice la suspensión de la licencia, permiso, concesión o autorización. Dicha entidad se encuentra obligada, bajo responsabilidad, a cumplir con la solicitud de la Administración Tributaria. Para tal efecto, es suficiente la comunicación o requerimiento de ésta.

La sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y la de suspensión a que se refiere el presente artículo, no liberan al infractor del pago de las remuneraciones que corresponde a sus trabajadores durante los días de aplicación de la sanción, ni de computar esos días como laborados para efecto del jornal dominical, vacaciones, régimen de participación de utilidades, compensación por tiempo de servicios y, en general, para todo derecho que generen los días efectivamente laborados; salvo para el trabajador o trabajadores que hubieran resultado responsables, por acción u omisión, de la infracción por la cual se aplicó la sanción de cierre temporal. El contribuyente sancionado deberá comunicar tal hecho a la Autoridad de Trabajo.

Durante el período de cierre o suspensión, no se podrá otorgar vacaciones a los trabajadores, salvo las programadas con anticipación.

La SUNAT podrá dictar las normas necesarias para la mejor aplicación del procedimiento de cierre, mediante Resolución de Superintendencia.

 **Silvia Aurora Olano Sandoval**

Comentario

Las infracciones sujetas a este tipo de sanción, son las siguientes:

Tabla 1

Infracción	Descripción
Artículo 174 Numeral 1	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.

Artículo 174 Numeral 2	Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión
Artículo 174 Numeral 3	Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
Artículo 177 Numeral 4	Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.
Artículo 177 Numeral 18	No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.
Artículo 177 Numeral 21	No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.
Artículo 177 Numeral 22	No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.

Sobre este particular, Robles et .al (2016) comentan que:

En el art. 183 del Código Tributario, Se establecen las reglas básicas relativas a las sanciones que específicamente consisten en la suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes. Asimismo, resulta perfectamente válido que el art. 183.b del Código Tributario encarga la Administración Tributaria (SUNAT) La reglamentación necesaria para la efectiva puesta en práctica de las indicadas sanciones. (p. 1345)

Asimismo, Sanham (2019) señala que:

Este tipo de sanción expresa (supuestamente) una forma intimidatoria del poder de recaudación de la Administración Tributaria. La sanción es de cierre temporal, no definitivo, por lo que se le otorga un plazo de castigo al deudor tributario para que este reflexione sobre su actitud en detrimento del fisco.

Vale mencionar que cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento, la Administración adoptará las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dieron lugar a la infracción por el período que correspondería al cierre.

(...) Mediante la sanción de cierre se busca evitar la utilización económica de ciertos inmuebles, en los cuales debe cesar la actividad del infractor. La sanción recae sobre el lugar en que el sujeto de las obligaciones incumplidas

desarrolla sus actividades, impidiéndole a realizarlas durante un lapso determinado, con la finalidad de no posibilitarle la generación de beneficios económicos. (p. 1650)

Por su parte, Saavedra (2019) comenta que:

A la par de la sanción la Administración tributaria puede colocar carteles relacionados a la infracción cometida.

(...) La sanción de cierre no puede ser aplicada en un establecimiento distinto a aquel en que se cometió la infracción, dicho criterio se encuentra contenido en las Resoluciones n.º 6441-1-2007, 01283-5-2006, n.º 1023-4-1999 y n.º 430-1-97. (p. 1653)

En lo que respecta a la detección y verificación de las infracciones sancionadas con esta sanción, Sanham (2019) menciona que:

Se realiza mediante la intervención de Fedatarios Fiscalizadores en las transacciones (ya sea la prestación de un servicio, la transferencia o sesión temporal de un bien), respecto del cual se realiza la verificación o fiscalización. Las mencionadas intervenciones se realizan en los locales o establecimientos donde deben otorgarse los respectivos comprobantes.

En modo similar, Saavedra (2019) sostiene que:

Para este tipo de sanción es necesario la existencia de Acta Probatoria, según la cual el Fedatario Fiscalizador dejará constancia de las acciones u omisiones que importa en la comisión de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 174 del Código Tributario, entre otras. Así pues, conforme a los artículos 5 y 6 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo n.º 086-2003-EF, Los documentos emitidos por el fedatario deben permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos que se hubieren comprobado, y las actas probatorias por su calidad de documentos públicos, constituyen pruebas suficientes para acreditar los hechos realizados que presencié constante aquel. (p. 1653)

Dicho autor señala que:

La sanción de cierre temporal puede ser sustituida por una multa si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar dicha sanción o cuando la Administración Tributaria lo determine en base a los criterios que ésta establezca mediante Resolución de Superintendencia. (p. 1653)

En esa línea, enumera los casos en los que procedería la aplicación de la multa ante la imposibilidad de la sanción de cierre:

1. El local donde se cometió la infracción se encontraba cerrado.
2. El local era compartido con otro contribuyente.
3. Debido a que el establecimiento intervenido tiene una sola puerta de acceso tanto para el local comercial como para la vivienda.
4. El establecimiento y la vivienda del deudor tributario comparten una sola puerta de acceso, por lo que, ante la imposibilidad de aplicar la sanción de cierre, la Administración procede a la sustitución de dicha sanción por la resolución de multa.
5. La sanción de cierre programada no pudo ejecutarse debido a que el local se encontraba vacío. (p. 1654)

Otros casos interesantes de sustitución de la sanción de cierre temporal por multa son mencionados Sanham (2019), cuando se refiere a:

el caso de cerrar un establecimiento que constituya el único distribuidor de víveres de determinada población, cuando se trate de un establecimiento importante de cierta localidad (aunque actualmente existen cadenas de farmacias o supermercados, podría considerarse este supuesto en caso solo existe un tipo de comercio o establecimiento en cada ubicación particular) o si el infractor cierra su establecimiento antes que la Administración aplique la sanción. (p. 1652)

Un aspecto adicional por considerar que comenta Saavedra (2019), es que no se aplica la pérdida de beneficios de gradualidad si el cierre no puede ejecutarse por causa no imputable al contribuyente al tener la Administración conocimiento previo de la baja del establecimiento del deudor tributario, donde debía ejecutarse la medida (p. 1654).

De otro lado, cabe mencionar que Sanham (2019) advierte sobre los efectos laborales de la sanción. Al respecto, dicha autora sostiene que:

La sanción bajo comentario no libera al infractor del pago de las remuneraciones que corresponde a sus trabajadores durante los días de aplicación de la sanción, ni de computar esos días como laborables para efecto del jornal dominical, vacaciones, régimen de participación de utilidades, compensación por tiempo de servicios y, en general, para todo derecho que generen los días efectivamente laborados; salvo para el trabajador o trabajadores que hubieran resultado responsables, por acción u omisión, de la infracción por la cual se aplica la sanción de cierre temporal. En este caso el contribuyente sancionado deberá comunicar tal hecho a la Autoridad de Trabajo.

Durante el periodo de cierre o suspensión, no se podrá otorgar vacaciones a los trabajadores, salvo las programadas con anticipación. (pp. 1651–1652)

Sobre el plazo de aplicación de la sanción, Sanham (2019) indica que:

Será máximo de 10 días calendario, salvo en el caso de las infracciones vinculadas al Impuesto a los juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas en que se aplicará el cierre por un máximo de 90 días calendario, conforme a las Tablas de infracciones y Sanciones del Código Tributario vigente. (p. 1652)

De otro lado, de acuerdo con el inciso c) del numeral 1 del artículo 165 del Modelo del Código Tributario del CIAT (CIAT, 2015):

Las sanciones aplicables serán

1. Principales:

(...)

c) Clausura temporal de establecimiento. (p. 163)

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

INFORME n.º 157–2004–SUNAT/2B0000

El plazo previsto para la sanción de cierre temporal no es aplicable a la sanción de suspensión temporal de las licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes, otorgadas por entidades del Estado, para el desempeño de cualquier actividad o servicio público, a que se refiere el

inciso b) del artículo 183° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo n.º 953.

INFORME n.º 191-2006-SUNAT/2B0000

En el caso de la sustitución de la sanción de cierre de local correspondiente a las infracciones de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174° del TUO del Código Tributario por una multa debido al cambio de domicilio fiscal del deudor, efectuado con posterioridad a la intervención, no corresponde aplicar el Régimen de Gradualidad establecido en el Anexo II del Reglamento aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 141-2004/SUNAT.

INFORME n.º 056-2008-SUNAT/2B0000

La detección de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174° del TUO del Código Tributario mediante Actas Probatorias levantadas antes del 1.4.2007 en medios de transporte a través de terceros, no supone por sí misma que exista la imposibilidad de ejecutar la sanción de cierre temporal.

INFORME n.º 108-2015-SUNAT/5D0000

1. Para determinar el monto de la sanción de multa que sustituye al cierre por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 174° del TUO del Código Tributario, según lo establecido por las Tablas I y II de dicho TUO y el Régimen de Gradualidad aplicable, se deberá establecer en primer lugar el importe del 5% de los ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada por el infractor a la fecha en que se cometió la infracción, y luego de ello, comparar esa cifra con los topes mínimos establecidos en el Anexo B del Reglamento, eligiéndose el monto mayor, sin que exceda las 8 UIT.
2. Si se pierde el beneficio de gradualidad, la multa que sustituye al cierre se calcula comparando el 5% de los Ingresos Netos con los topes mínimos establecidos en la Tabla I (no menor a 2 UIT) y en la Tabla II (no menor a 1 UIT) del TUO del Código Tributario, y se elige el monto mayor, considerando que este no debe exceder las 8 UIT.

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF 5922-2-2014 (Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa.

RTF 11714-5-2015 (Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

Conforme con el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo n.º 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo n.º 101-2004-EF, el retorno del Fedatario Fiscalizador al local intervenido puede producirse en el transcurso del día de la intervención, sin necesidad de justificación alguna.

RTF 1233-2-2002

Se revoca la apelada, porque correspondía aplicar la sanción de cierre y no la de multa, ya que la recurrente subsanó la infracción cometida (no presentación del Registro de Inventario Permanente) con posterioridad al

vencimiento del plazo de 3 días hábiles de comunicada al detección de la misma, establecido en la Nota 5 de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

RTF 6049-1-2006

Se declara nula la resolución de multa, girada en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento y nula la resolución apelada, debiendo la Administración proceder a notificar la resolución de intendencia que impuso la sanción de cierre de establecimiento. Se indica que si bien en la resolución apelada se señala que no fue posible hacer efectivo el cierre del local del recurrente debido a que al momento de ejecutar la sanción, se verificó que el domicilio objeto de cierre se encontraba cerrado, ello no se encuentra acreditado en autos, dado que el acta de inspección en donde constarían los hechos ha sido levantada el 12 de octubre de 2005 y según la resolución de intendencia que dispuso el cierre de establecimiento, dicho cierre estaba programado para los días 20 al 22 de octubre de 2005, no coincidiendo el día en que se iniciaría la ejecución de la sanción, con el de la visita que dio lugar a la citada acta de inspección.

RTF 00723-1-2007

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la resolución de multa, girada en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento. Se indica que en el caso de autos, la recurrente solo cuenta con un establecimiento, por lo que la sanción de cierre debe aplicarse en el domicilio fiscal del infractor. En ese sentido, teniendo en cuenta que la recurrente cambió su domicilio fiscal y por tanto ya no realiza actividades en el local en que se cometió la infracción, procede aplicar la sanción de multa, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 183° del Código Tributario. Se revoca la apelada en el extremo referido a la pérdida del régimen de gradualidad, dado que en virtud al fallo contenido en el Expediente n.º 1803-2004-AA/TC mediante el cual el Tribunal Constitucional declaró inaplicable la norma que establecía que se perderían los beneficios de la gradualidad si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y ésta queda firme o consentida en la vía administrativa, por resultar violatoria, corresponde a este Tribunal fallar en el mismo sentido inaplicando al caso de autos el numeral 8.2 del artículo 8° de la Resolución de Superintendencia n.º 141-2004/SUNAT, el mismo que contiene una disposición idéntica a la que fue materia de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional.

RTF 4427-4-2007

Se confirma la apelada que declara infundada la reclamación contra la Resolución de Intendencia que dispone la sanción de cierre, toda vez que la recurrente impugna la aplicación de la sanción de cierre al considerar que existe imposibilidad de aplicar la misma, y que procede la sustitución de la sanción de cierre por una multa debido a que su domicilio fiscal es compartido con otro contribuyente; sin embargo, de la inspección realizada por la Administración en el local de la recurrente se ha verificado que si bien dicho establecimiento también corresponde al declarado por otra empresa, los ambientes de ambos contribuyentes cuentan con distinta numeración y puertas independientes, por lo que es posible ejecutarse la sanción de cierre, sin perjudicar las actividades comerciales del contribuyente que no fue sancionado.

RTF 07929-1-2007

Se revoca la apelada. Se señala que de autos se aprecia que el requerimiento de admisibilidad fue notificado al recurrente en su domicilio fiscal el 10 de julio de 2006, sin embargo, la Administración no acreditó que a la fecha de presentación de la apelación, el abogado que la autorizó no fuera hábil, sobre la base de la información obtenida del Colegio de Abogados respectivo, por lo que no procedía que se le requiriese a efecto de que presentara la citada constancia de habilitación, por tal motivo corresponde revocar la apelada, admitir a trámite la apelación y emitir pronunciamiento respecto del fondo del asunto. Se revoca la resolución de intendencia que declara improcedente la reclamación contra la que impone la sanción de cierre, y se declara nula la que impone la sanción de cierre. Se señala que en el presente caso, la resolución de intendencia que impone la sanción de cierre de establecimiento al recurrente, señala únicamente que éste cometió la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario por segunda vez, sin indicar la primera oportunidad en la que ello ocurrió y si fue reconocida o si la sanción aplicada quedó firme y consentida, en ese sentido, conforme con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones n.º 04801-5-2006, 05060-5-2006 y 00072-5-2007, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido, en consecuencia, en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, procede declarar nula la resolución de intendencia que impone la sanción de cierre de establecimiento al recurrente.

RTF 1761-5-2008

Se declara nula la apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución de multa girada en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento, y nula el mencionado valor, debido a que la resolución de multa señala únicamente que se sustenta en el artículo 183° del Código Tributario, sin indicar cuál de las causales del inciso a) de la referida norma ha llevado a que se efectúe la sustitución del cierre por la multa; cabe indicar que de acuerdo a las Resoluciones n.º 04801-5-2006 y 05060-5-2006, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

RTF 02763-10-2020

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia que dispuso la sanción de cierre temporal de establecimiento por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario. Se señala que de la revisión del Acta Probatoria la fedataria fiscalizadora de la Administración llevó a cabo la verificación de entrega de comprobantes de pago por medio de la intervención a través de terceros, constatando que un comprador se presentó al establecimiento de la recurrente, para adquirir diversa ropa de vestir, el cual luego de concluido fue cancelado sin que le fuera entregado el comprobante de pago respectivo, retirándose posteriormente del local, siendo que la fedataria se identificó ante el referido comprador solicitándole el comprobante de pago que acreditara la compra realizada, dejándose constancia que no lo poseía, razón por la cual regresó conjuntamente con dicho comprador al local, se identificó como fedataria fiscalizadora ante el vendedor, a quien le solicitó el comprobante de pago correspondiente al día de la intervención para su verificación, detectando la comisión de la

infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario; asimismo, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la misma infracción por tercera vez, en ese sentido, le corresponde la sanción de cierre temporal de establecimiento por 10 días, tal como lo dispuso la Administración mediante Resolución de Intendencia, por lo que al encontrarse conforme a ley, procede confirmar la resolución apelada.

Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Gamba, C., Bravo, J., Saavedra, R., Villalobos, S., Samhan, F. (2019). Código Tributario comentado "50 años después y más" (Vol. 2). En D. Yacolca (Coord), Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código tributario (pp. 1635-1675).
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. II). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código Tributario (4.ª Ed) (pp. 1328-1362). Instituto Pacífico.

Artículo 184

SANCIÓN DE COMISO

Detectada la infracción sancionada con comiso de acuerdo a las Tablas se procederá a levantar un Acta Probatoria. La elaboración del Acta Probatoria se iniciará en el lugar de la intervención o en el lugar en el cual quedarán depositados los bienes comisados o en el lugar que por razones climáticas, dé seguridad u otras, estime adecuado el funcionario de la SUNAT.

La descripción de los bienes materia de comiso podrá constar en un anexo del Acta Probatoria que podrá ser elaborado en el local designado como depósito de los bienes comisados. En este caso, el Acta Probatoria se considerará levantada cuando se culmine la elaboración del mencionado anexo.

Levantada el acta probatoria en la que conste la infracción sancionada con el comiso:

- a. Tratándose de bienes no perecederos, el infractor tendrá:

Un plazo de diez (10) días hábiles para acreditar, ante la SUNAT, con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento, que a juicio de la SUNAT, acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre los bienes comisados.

Luego de la acreditación antes mencionada, y dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, la SUNAT procederá a emitir la resolución de comiso correspondiente; en cuyo caso el infractor podrá recuperar los bienes, si en un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución de comiso, cumple con pagar una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor de los bienes señalados en la resolución correspondiente. La multa no podrá exceder de seis (6) UIT.

Si dentro del plazo de quince (15) días hábiles, señalado en el presente inciso, no se paga la multa, la SUNAT podrá rematar los bienes, destinarlos a entidades públicas o donarlos, aun cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

La SUNAT declarará los bienes en abandono, si el infractor no acredita su derecho de propiedad o posesión dentro del plazo de diez (10) días hábiles de levantada el acta probatoria.

- b. Tratándose de bienes perecederos o que por su naturaleza no pudieran mantenerse en depósito, el infractor tendrá:

Un plazo de dos (2) días hábiles para acreditar ante SUNAT, con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre los bienes comisados.

Luego de la acreditación antes mencionada, y dentro del plazo de quince (15) días hábiles, la SUNAT procederá a emitir la resolución de comiso correspondiente; en cuyo caso el infractor podrá recuperar los bienes si en el plazo de dos (2) días hábiles de notificada la resolución de comiso, cumple con pagar una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor de los bienes señalado en la resolución correspondiente. La multa no podrá exceder de seis (6) UIT.

Si dentro del plazo antes señalado no se paga la multa la SUNAT podrá rematarlos, destinarlos a entidades públicas o donarlos; aun cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

La SUNAT declarará los bienes en abandono si el infractor no acredita su derecho de propiedad o posesión dentro del plazo de dos (2) días hábiles de levantada el acta probatoria.

Mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT, se podrá establecer los criterios para determinar las características que deben tener los bienes para considerarse como perecederos o no perecederos.

El propietario de los bienes comisados, que no es infractor, podrá acreditar ante la SUNAT en los plazos y condiciones mencionados en el tercer párrafo del presente artículo, la propiedad de los bienes.

Tratándose del propietario que no es infractor, la SUNAT procederá a emitir una resolución de devolución de bienes comisados en los mismos plazos establecidos en el tercer párrafo para la emisión de la resolución de comiso, pudiendo el propietario recuperar sus bienes si en un plazo de quince (15) días hábiles, tratándose de bienes no perecederos, o de dos (2) días hábiles, si son bienes perecederos o que por su naturaleza no pudieran mantenerse en depósito, cumple con pagar la multa para recuperar los mismos. En este caso, la SUNAT no emitirá la resolución de comiso. Si dentro del plazo antes señalado no se paga la multa, la SUNAT podrá rematarlos, destinarlos a entidades públicas o donarlos.”

La SUNAT declarará los bienes en abandono si el propietario que no es infractor no acredita su derecho de propiedad o posesión dentro del plazo de diez (10) o de dos (2) días hábiles de levantada el acta probatoria, a que se refiere el tercer párrafo del presente artículo.

Excepcionalmente, cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de éstos que la SUNAT no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, ésta podrá aplicar una multa, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. Dicho remate o donación se realizará de acuerdo al procedimiento que establezca la SUNAT, aun cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

La multa a que hace referencia el párrafo anterior será la prevista en la nota (7) para las Tablas I y II y en la nota (8) para la Tabla III, según corresponda.

Los bienes comisados que sean contrarios a la soberanía nacional, a la moral, a la salud pública, al medio ambiente, los no aptos para el uso o consumo, los adulterados, o cuya venta, circulación, uso o tenencia se encuentre prohibida de acuerdo a la normatividad nacional serán destruidos por la SUNAT. En ningún caso, se reintegrará el valor de los bienes antes mencionados.

Si habiéndose procedido a rematar los bienes, no se realiza la venta en la tercera oportunidad, éstos deberán ser destinados a entidades públicas o donados.

En todos los casos en que se proceda a realizar la donación de bienes comisados, los beneficiarios deberán ser las instituciones sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocidas, quienes deberán destinar los bienes a sus fines propios, no pudiendo transferirlos hasta dentro de un plazo de dos (2) años. En este caso, los ingresos de la transferencia también deberán ser destinados a los fines propios de la entidad o institución beneficiada.

Para efectos de los bienes declarados en abandono o aquéllos que deban rematarse, donarse o destinarse a entidades públicas, se deberá considerar lo siguiente:

- a. Se entienden adjudicados al Estado los bienes que se encuentren en dicha situación. A tal efecto, la SUNAT actúa en representación del Estado.
- b. El producto del remate será destinado conforme lo señalen las normas presupuestales correspondientes.

También se entenderán adjudicados al Estado, los bienes que a pesar de haber sido acreditada su propiedad o posesión y haberse cumplido con el pago de la multa no son recogidos por el infractor o propietario que no es infractor, en un plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente en que se cumplieron con todos los requisitos para su devolución.”

Cuando el infractor hubiera interpuesto medio impugnatorio contra la resolución de comiso o abandono y ésta fuera revocada o declarada nula, se le devolverá al infractor, según corresponda:

- a. Los bienes comisados, si éstos se encuentran en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta haya designado.
- b. El valor señalado en la Resolución de Comiso o de Abandono actualizado con la TIM, desde el día siguiente de realizado el comiso hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino de los bienes comisados.

En caso que los bienes hayan sido rematados, el Tesoro Público restituirá el monto transferido del producto del remate conforme a lo dispuesto en las normas presupuestarias vigentes y la SUNAT restituirá la diferencia entre el valor consignado en la resolución correspondiente y el producto del remate, así como la parte que se constituyó como sus ingresos propios. Para los casos de donación o destino de los bienes, la SUNAT devolverá el valor correspondiente con sus ingresos propios.

- c. El monto de la multa y/o los gastos que el infractor abonó para recuperar sus bienes, actualizado con la TIM, desde el día siguiente a la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva.

Tratándose de la impugnación de una resolución de abandono originada en la presentación de documentación del propietario que no es infractor, que luego fuera revocada o declarada nula, se devolverá al propietario, según corresponda:

- a. Los bienes comisados, si éstos se encuentran en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta haya designado.
- b. El valor consignado en Resolución de Abandono actualizado con la TIM, desde el día siguiente de realizado el comiso hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino de los bienes comisados.

En caso que los bienes hayan sido rematados, el Tesoro Público restituirá el monto transferido del producto del remate conforme a lo dispuesto a las normas presupuestarias a dicha Institución y la SUNAT restituirá la diferencia entre el valor consignado en la resolución correspondiente y el producto del remate, así como la parte que se constituyó como sus ingresos propios. Para los casos de donación o destino de los bienes, la SUNAT devolverá el valor correspondiente con sus ingresos propios.

c) El monto de la multa que el propietario que no es infractor abonó para recuperar sus bienes, actualizado con la TIM, desde el día siguiente a la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva.”

Al aplicarse la sanción de comiso, la SUNAT podrá requerir el auxilio de la Fuerza Pública, el cual será concedido de inmediato sin trámite previo, bajo sanción de destitución.

La SUNAT está facultada para trasladar a sus almacenes o a los establecimientos que ésta señale, los bienes comisados utilizando a tal efecto los vehículos en los cuales se transportan, para lo cual los infractores deberán brindar las facilidades del caso.

La SUNAT no es responsable por la pérdida o deterioro de los bienes comisados, cuando se produzca a consecuencia del desgaste natural, por caso fortuito, o fuerza mayor, entendiéndose dentro de este último, las acciones realizadas por el propio infractor.

Adicionalmente a lo dispuesto en el tercer, quinto, sexto y séptimo párrafos del presente artículo, para efecto del retiro de los bienes comisados, en un plazo máximo de quince (15) días hábiles y de dos (2) días hábiles de notificada la resolución de comiso tratándose de bienes no perecederos o perecederos, el infractor o el propietario que no es infractor deberá:

- a. Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT tomando en cuenta la actividad que realiza, cuando se encuentre obligado a inscribirse.
- b. Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o solicitar su alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho Registro, de corresponder.
- c. Declarar los establecimientos anexos que no hubieran sido informados para efecto de la inscripción en el RUC.
- d. Tratándose del comiso de máquinas registradoras, se deberá cumplir con acreditar que dichas máquinas se encuentren declaradas ante la SUNAT.

Para efecto del remate que se efectúe sobre los bienes comisados la tasación se efectuará por un (1) perito perteneciente a la SUNAT o designado por ella.

Excepcionalmente cuando, por causa imputable al sujeto intervenido, al infractor o a terceros, o cuando pueda afectarse el libre tránsito de personas distintas al sujeto intervenido o al infractor, no sea posible levantar el Acta Probatoria de acuerdo a lo señalado en el primer y segundo párrafo del presente artículo, en el lugar de la intervención, la SUNAT levantará un Acta Probatoria en la que bastará realizar una descripción genérica de los bienes comisados y deberá precintar, lacrar u adoptar otra medida de seguridad respecto de los bienes comisados. Una vez ingresados los bienes a los almacenes de la SUNAT, se levantará un Acta de Inventario Físico, en la cual constará el detalle de los bienes comisados. Si el sujeto intervenido o el que alegue ser propietario o poseedor de los mismos, no se encuentre presente al momento de elaborar el Acta de Inventario Físico o si presentándose se retira antes de la culminación del inventario o se niega a firmar el Acta de Inventario Físico, se dejará constancia de dichos hechos, bastando con la firma del Agente Fiscalizador de la SUNAT y del depositario de los bienes.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, excepcionalmente, el plazo para acreditar la propiedad o para declarar el abandono de los bienes a que se refiere el presente artículo, en el caso del infractor y del propietario que no es infractor, se computará a partir de la fecha de levantada el Acta de Inventario Físico, en caso el sujeto intervenido, infractor o propietario estuviere presente en la elaboración de la referida acta y se le entregue una copia de la misma, o del día siguiente de publicada en la página web de la SUNAT el Acta de Inventario Físico, en caso no hubiera sido posible entregar copia de la misma al sujeto intervenido, infractor o propietario.

La SUNAT establecerá el procedimiento para la realización del comiso, acreditación, remate, donación, destino o destrucción de los bienes en infracción, así como de los bienes abandonados y demás normas necesarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.

 **Silvia Aurora** Olano Sandoval

Comentario

Las infracciones sujetas a este tipo de sanción son las siguientes:

Tabla 1

Infracción	Descripción
Artículo 173 Numeral 1	No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquéllos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.
Artículo 173 Numeral 5	No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.
Artículo 174 Numeral 8	Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.

LIBRO CUARTO: INFRACCIONES,
SANCIONES Y DELITOS

Artículo 174 Numeral 9	Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.
Artículo 174 Numeral 10	Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.
Artículo 174 Numeral 11	Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.
Artículo 174 Numeral 13	Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.
Artículo 174 Numeral 14	Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.
Artículo 174 Numeral 15	No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.
Artículo 174 Numeral 16	Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.
Artículo 177 Numeral 21	No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.
Artículo 178 Numeral 2	Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
Artículo 178 Numeral 3	Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

Para Samhan (2019):

La sanción de comiso consiste en la privación o despojo de las mercaderías, Situación que puede extenderse a los medios de transporte de dichas mercaderías. Es una sanción consistente en una disminución de bienes jurídicos de carácter intimidatorio y que está casi siempre por encima de la simple restitución o reparación, ya que generalmente el monto del impuesto omitido es inferior al valor de los bienes comisados. (p. 1660)

En modo similar, Saavedra (2019) señala que:

El comiso de bienes es aquella sanción por la cual se despoja de los bienes muebles al infractor poseedor o propietario de los mismos por haber cometido la infracción De remitir los bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión o remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos

y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u Otro documento que carezca de validez, entre otros supuestos. (p.1670)

Según Alva (2011):

El comiso constituye una de las formas de sanciones no pecuniarias establecidas en el Código Tributario y consiste en la pérdida de la posesión de un determinado bien como pena accesoria a la comisión de una infracción previamente tipificada.

El comiso es una sanción que tiene efectos económicos ya que se priva al sujeto que ha cometido la infracción de un bien que le es útil en su proceso productivo, también tiene un efecto psicológico al generar en la persona que sufre esta sanción una sensación de carencia y angustia.

Por su parte, el Reglamento de la Sanción de comiso, la define como:

La sanción no pecuniaria regulada por el artículo 184 del Código Tributario, mediante la cual se afecta, el derecho de posesión o propiedad del infractor, según sea el caso, sobre los bienes vinculados a la comisión de las infracciones sancionadas con comiso según lo previsto en las Tablas I, II y III del Código Tributario y detalladas en el Anexo I de la presente resolución. (Resolución de Superintendencia n.º 157-2004/SUNAT, artículo 3)

Nótese que, tal como advierte (Sanham, 2019):

En tanto se trata de un acto proveniente del ejercicio de la facultad sancionadora del Estado, La eventual pérdida de la propiedad de los bienes como consecuencia de la ejecución de esta sanción, no implica pago de indemnización alguna por el Estado al particular, y ello porque en este caso la propiedad privada no se toma para destinarla a uso o utilidad pública (como ocurre en el caso de la expropiación) sino que es consecuencia de la aplicación de una sanción. (p.1660)

En lo que se refiere a los bienes objeto de comiso, dicha autora comenta que:

El artículo 184 del Código Tributario otorga un procedimiento diferente para la recuperación de los bienes comisados según sean perecederos o no perecederos, por lo cual, este criterio administrativo obedece a la particularidad de los bienes objeto de la sanción.

Al respecto, los bienes perecederos son aquellos susceptibles de deterioro, descomposición o pérdida dentro de un período no mayor a 45 días calendario computados a partir de la fecha en que se culmina el Acta Probatoria y aquellos cuya fecha de vencimiento o expiración se encuentre dentro de los 45 días calendario siguientes a la fecha en que se culmine el acta probatoria; mientras que los bienes no perecederos son aquellos que no se consideren bajo estas condiciones como bienes perecederos.

En este punto, la Administración Tributaria podría recurrir a la opinión de peritos, profesionales, personas o entidades competentes con la finalidad de calificar como perecederos los bienes materia de comiso, salvo que en los bienes conste la fecha de vencimiento o expiración. (p. 1661)

Sobre el acta probatoria, Saavedra (2019) afirma que:

Es de vital importancia y su elaboración se iniciará en el lugar en el cual quedarán depositados los bienes comisados o en el lugar que por razones climáticas, de seguridad u otras, estime adecuado el funcionario de la

SUNAT. La descripción de los bienes materia de comiso podrá constar en un anexo del Acta Probatoria que podrá ser elaborado en el local designado como depósito de los bienes comisados. En este caso, el Acta Probatoria se considerará levantada cuando se culmine la elaboración del documento anexo.

Al levantarse el acta probatoria en la que conste la infracción sancionada con el comiso, el infractor tendrá el plazo de 10 días hábiles si se trata de bienes no perecederos, o de 2 días hábiles si se tratase de bienes perecederos o que por su naturaleza no pudieran, mantenerse en el depósito, Debiendo para ello presentar con su solicitud los siguientes documentos:

- El comprobante de pago que cumpla los requisitos y características que debe reunir según el reglamento de comprobantes de pago.
- Documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento, que a juicio de la SUNAT, acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre los bienes comisados.

Cabe señalar que los mismos plazos rigen para el propietario de los bienes comisados que no haya sido el infractor. (p. 1671).

Al igual que otras sanciones, según expone Sanham (2019):

Es posible culminar el acta probatoria en un día diferente al de la fecha de inicio de la intervención debido a la lejanía del lugar de la intervención o de aquel donde serán depositados los bienes comisados, la hora del inicio de la intervención u otro hecho que lo justifique, siempre que quede constancia de dicha circunstancia en el acta probatoria. (p. 1662)

Dicha autora, aborda también, el tema referido a los bienes que deben destruirse. Así, acota que:

Los bienes contrarios a la soberanía nacional, a la moral, a la salud pública, al medio ambiente, los no aptos para el uso o consumo, los adulterados, o cuya venta, circulación, uso o tenencia se encuentra prohibida de acuerdo con la normatividad nacional serán destruidos por la SUNAT.

No obstante, la norma legal bajo comentario no contempla una definición de aquellos bienes que contravengan la moral o la salud pública, por lo que se tendrán que considerar los patrones sociales regulares y el ordenamiento jurídico vigente, dentro de la discrecionalidad a cargo de la SUNAT.

Para la destrucción de los bienes comisados la SUNAT puede solicitar la certificación de persona o entidad competente para la calificación de estos bienes, así como la intervención del Ministerio Público de ameritarlo. (p. 1662)

De otro lado, el Reglamento de la Sanción de Comiso prevé el procedimiento para la acreditación de posesión o propiedad de los bienes. Así, establece que el infractor deberá presentar un escrito que contenga lo siguiente:

4. Nombre, denominación o razón social del infractor y, de corresponder, el nombre de su representante legal.
5. Número de RUC o en su defecto, el número de documento de identidad que corresponda.
6. Domicilio fiscal o domicilio procesal, de ser el caso. Tratándose del domicilio procesal, éste deberá encontrarse ubicado en el radio urbano que corresponda a la dependencia de SUNAT en que se realizó la intervención.
7. El número del Acta Probatoria vinculada a la sanción de comiso.

8. La explicación de las circunstancias en que adquirió la propiedad o posesión de los bienes, adjuntando para tal efecto la documentación señalada en el literal b), según sea el caso.
9. La firma del infractor y/o del representante legal o, en caso de no saber firmar, la impresión de su huella dactilar.

Se deberá adjuntar al escrito copia del comprobante de pago. (Resolución de Superintendencia n.º 157-2004/SUNAT, Artículo 10, inciso a) numeral 10.2)

Asimismo, dicho Reglamento dispone que:

Al escrito mencionado en el literal anterior se le debe adjuntar copia del comprobante de pago que cumpla con lo requerido por la normativa de la materia. En los casos en los cuales para adquirir la propiedad o posesión de los bienes comisados no hubiera existido obligación de emitir un comprobante de pago, la acreditación se realiza con documento privado de fecha cierta, con documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT demuestre fehacientemente que el infractor es el propietario o poseedor de los bienes antes de haberse producido el comiso.

De sustentar el derecho con un acto inscrito en Registros Públicos, basta con indicar ante la SUNAT: la oficina registral, la zona registral y el número de partida registral en la que figure la inscripción del bien. (Resolución de Superintendencia n.º 157-2004/SUNAT, Artículo 10, inciso b) numeral 10.2)

Si se tratase de bienes sujetos al SPOT, se adjuntará copia de la constancia de depósito y de ser el caso, una copia de las boletas de pago de la multa que hubiera correspondido. (Resolución de Superintendencia n.º 157-2004/SUNAT, Artículo 10, numeral 10.5)

Ahora bien, tratándose de bienes no recuperados, es decir, aquellos sobre los cuales el infractor no ha podido acreditar la propiedad o posesión de los bienes en los plazos establecidos, en dicho escenario, la SUNAT los declarará en abandono y emitirá la resolución correspondiente donde decidirá su destino (remate, donación, entrega a otras entidades públicas). Al respecto, acota (Sanham, 2019) que, cuando se hubiera producido el remate o donación inmediata se añadirá en la resolución la fecha y producto del remate o la resolución que autorizó la donación y el número de acta de entrega de los bienes donados (p. 1662).

En lo que se refiere a la recuperación de bienes comisados, según Sanham (2019):

El infractor podrá recuperar los bienes comisados mediante el pago de una multa y de los gastos que originó el comiso. Para tal efecto, la SUNAT emitirá la orden del retiro de los bienes comisados, previo abono de la multa y gastos originados en la sanción, señalando la fecha hasta la cual este se podría realizar; de no efectuarse dentro de esta fecha o si no pagase los gastos por los días de demora, se procederá al remate, donación o destino de los bienes hacia su destrucción.

Para cancelar el monto de la multa y gastos, se deberá calcular desde la fecha de la ejecución del comiso hasta la fecha en que se efectúe el retiro de los bienes, aun cuando se hubiere interpuesto medio impugnatorio. Además, tendrá que exhibir los originales y presentar copias de las boletas de pago y los gastos y la multa, las mismas que deberán estar firmadas por el infractor o por su representante legal, tratándose de bienes que hayan sido comisados por la Administración Aduanera por no llevar signos de control visible, se deberá acreditar la adquisición de los mismos.

Asimismo, deberá presentar un escrito indicando las circunstancias en que se hizo propietario o poseedor de los bienes. La resolución de comiso

se emitirá dentro de los 15 o 30 días hábiles de acreditada la propiedad o posesión de los bienes comisado según sean bienes perecederos o no, salvo se hubiera realizado el remate o la donación inmediata, esta se emitirá cuando el infractor haya cumplido con acreditar su derecho de propiedad o posesión dentro del plazo establecido.

El valor de los bienes comisados, consignado en la Resolución de comiso, podrá ser determinado por un profesional o perito designado por la Administración y podrá ser empleado como información para fijar el valor de otros bienes comisados siempre que exista similitud entre ellos. (pp. 1663–1664)

De otro lado, Robles et al. (2016) señala que:

Con relación a los bienes no perecederos, el art.184.a. del Código Tributario señala que, si el infractor no paga la multa y los gastos vinculados al comiso, dentro del plazo de 15 días hábiles de notificada la Resolución de comiso, la SUNAT podrá rematar los bienes aún cuando se hubiera interpuesto algún medio impugnatorio.

Respecto de los bienes perecederos, el art.184.b Del Código tributario establece que si el infractor no cancela la multa y los gastos vinculados al comiso dentro del plazo de 2 días hábiles de notificada la resolución de comiso coma la SUNAT podrá rematarlos, destinarlos a entidades públicas o donarlos, aun cuando se hubiera interpuesto algún medio impugnatorio.

Sobre lo anteriormente expuesto, (Robles et. al, 2016) cuestiona la razonabilidad de dichas disposiciones. En ese sentido, sostiene que:

Si se encuentra en plena discusión ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Algún punto relativo a los hechos que motivan la aplicación de la sanción, no parece coherente y razonable que, en medio de estas instancias procesales, ya se desprendan consecuencias jurídicas definitivas e irreversibles tales como el remate de los bienes comprometidos en la sanción de comiso. (p. 1355)

En relación con la impugnación, Sanham (2019) indica que:

La Resolución administrativa a través de la cual se dispone la sanción de comiso es reclamable dentro de los 5 días hábiles de notificada, computados desde el día siguiente a aquel en que se notificó la resolución recurrida.

También procede interponer la apelación de puro derecho contra la resolución de comiso ante el Tribunal Fiscal en el plazo de 10 días hábiles.

En cuanto a la resolución de abandono esta podrá ser impugnada conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General. (p. 1664)

En cuanto a la multa sustitutoria del comiso, el artículo 184 del Código Tributario establece que será la prevista en la nota 7 para las Tablas I y II y en la nota 8 para la Tabla III según corresponda:

Tabla I	Tabla II	Tabla III
15% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes
No podrá exceder a 6 UIT	No podrá exceder a 6 UIT	No podrá exceder a 6 UIT
Si no se determina el valor del bien la multa será equivalente a 6 UIT.	Si no se determina el valor del bien la multa será equivalente a 2 UIT.	Si no se determina el valor del bien la multa será equivalente a 1 UIT.

En algunas oportunidades, se ha observado que las controversias entre contribuyentes y la Administración Tributaria radica en la determinación del valor de la multa que sustituye el comiso, ya que se ha tomado como referencia bienes que, si bien son similares, presentan características particulares que ocasionan un incremento significativo en su valor. Considerando ello, y a fin de evitar errores en la determinación de la multa que ocasionen eventuales nulidades, debe prestarse atención a aspectos como la calidad y condición del bien, su estado (por ejemplo, si son piedras, distinguir si están en estado bruto o pulido), entre otros.

Por otro lado, Samhan (2019) explica que:

Si habiéndose procedido a rematar los bienes no se realiza la venta en la tercera oportunidad, estos bienes deberán ser destinados a entidades públicas o donados. Sobre el particular, en todos los casos en que se proceda a realizar la donación de bienes comisados, los beneficiarios deberán ser las instituciones sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocidas (inscritas como "Entidades perceptoras de donaciones"), quienes deberán destinar los bienes a sus fines propios, no pudiendo transferirlos hasta dentro de un plazo de 2 años. En este caso, los ingresos de la transferencia también deberán ser destinados a los fines propios de la entidad o institución beneficiada.

También se entenderán adjudicados al Estado, los bienes que a pesar de haber sido acreditada su propiedad o posesión, y haberse cumplido con el pago de la multa y los gastos vinculados al comiso no son recogidos por el infractor o propietario (que no es infractor) en un plazo de 30 días hábiles, contados a partir del día siguiente en que se cumplieron con todos los requisitos para su devolución.

Como comentario a lo expuesto en los párrafos precedentes, resultaría idóneo que se efectúe una adecuada evaluación de las características de los bienes objeto de donación y de las finalidades de las instituciones destinatarias de dichas donaciones, a fin de garantizar que los bienes sean utilizados de manera eficiente para el desarrollo de sus fines. Asimismo, resultaría conveniente que sean públicos, en caso corresponda, los criterios que utiliza la Administración Tributaria al momento de decidir el destino de los bienes comisados.

Otro escenario posible es que el infractor hubiera interpuesto medio impugnatorio contra la resolución de comiso o abandono y esta fuera revocada o declarada nula. Si esto sucediera, se le devolverá al infractor, según Sanham (2019):

- a) Los bienes comisados, si estos se encuentran en los depósitos de la SUNAT o en los que esta haya designado.
- b) El valor señalado en la resolución de comiso o de abandono actualizado con la tasa de interés moratorio -TIM, desde el día siguiente de realizado el comiso hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino de los bienes comisados.

En caso que los bienes hayan sido rematados, el Tesoro Público restituirá el monto transferido del producto del remate conforme a lo dispuesto en las normas presupuestarias vigentes, y en esos supuestos la SUNAT restituirá la diferencia entre el valor consignado en la resolución correspondiente y el producto del remate, así como la parte que se constituyó como sus ingresos propios. Para los casos de donación o destino de los bienes, la SUNAT devolverá el valor correspondiente con sus ingresos propios.

- c) El monto de la multa y/o los gastos que el infractor abonó para recuperar sus bienes, deberán ser actualizado con la tasa de interés moratorio vigente desde el día siguiente a la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva. (pp. 1667–1668)

Lo anterior también resulta de aplicación para el caso de la impugnación de una resolución de abandono realizada por el propietario que no es infractor.

En lo concerniente al retiro de los bienes comisados, (Samhan, 2019) señala que el infractor deberá:

- a) Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT (RUC), Tomando en cuenta la actividad que realiza, cuando se encuentra obligado a inscribirse.
- b) Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o solicitar su alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho registro.
- c) Declarar los establecimientos anexos que no hubieran sido informados para efecto de la inscripción en el RUC.
- d) Tratándose del comiso de máquinas registradoras, cumplir con acreditar que dichas máquinas se encuentran declaradas ante la SUNAT. (p. 1670)

Finalmente, para efecto del remate de los bienes comisados, Samhan (2019) observa que:

Corresponde agregar que la norma ha previsto que la tasación sea efectuada exclusivamente por un perito que pertenezca a la SUNAT o haya sido designado por ella misma quedando descartada la posibilidad de sustentarse en peritajes efectuados por particulares, por más que cuenten con la acreditación por peritos por parte del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú. (p. 1670)

De otro lado, de acuerdo con el inciso b del numeral 1 del artículo 165 del Modelo del Código Tributario del CIAT (CIAT, 2015):

Las sanciones aplicables serán

- 1. Principales:

(...)

- b) Comiso de los efectos materiales objeto de infracción o utilizados para cometerla. Si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercaderías u objetos, será reemplazado por multa igual al valor de éstos. (p. 163)

También se expone algunas experiencias extranjeras sobre la materia:

Código Tributario de Uruguay– Ley n.14.306

Artículo 107.– (Sustitución del comiso)

En los casos en que la ley disponga o autorice el comiso de bienes y por cualquier causa no fuese posible hacerlo efectivo, el poseedor, propietario o consignatario deberá abonar, en sustitución, el valor de las mercaderías o

efectos calculados al precio corriente en plaza en el momento de aplicarse la sanción que se sustituye. Todo ello sin perjuicio de las demás sanciones que correspondan.

Código Tributario de Ecuador

Artículo 329.-

El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia de delito, en favor del acreedor tributario. Puede a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

A continuación, algunas sumillas de los pronunciamientos de la Administración Tributaria:

OFICIO n.º 522-2002-K00000

De conformidad con el artículo 184° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y los artículos 8° y 11° del Reglamento de Sanción de Comiso de Bienes, se infiere que el plazo máximo que tiene un contribuyente para acreditar la propiedad de los bienes materia de comiso podrá ser de diez (10) o dos (2) días hábiles, dependiendo de si éstos son o no de naturaleza perecedera o que por su naturaleza no pudieran mantenerse en depósito.

INFORME n.º 161-2003-SUNAT/2B0000

1. La sanción de comiso podrá aplicarse de conformidad con lo establecido en las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, siempre que la Administración así lo considere, luego de efectuar la evaluación necesaria, no siendo requisito para ello el que se apruebe previamente alguna norma que regule lo referente al "plazo prudencial" contenido en el artículo 22° del RCP.
2. No resulta de aplicación el régimen preventivo establecido por la Única Disposición Transitoria de la Resolución de Superintendencia n.º 028-2003/SUNAT, para el caso de las guías de remisión que no consignen la numeración de la factura, liquidación de compra, boleto de venta o ticket, por ser un requisito preexistente a las modificaciones incorporadas al RCP mediante las Resoluciones de Superintendencia n.º 004-2003/SUNAT y n.º 028-2003/SUNAT.

INFORME n.º 225-2003-SUNAT/2B0000

En caso que un supuesto infractor presente un escrito y documentación a fin de acreditar la propiedad o posesión de un bien materia de comiso, la Administración está obligada a pronunciarse respecto a los fundamentos y pruebas presentadas por aquél. La oportunidad en la que la Administración efectuará dicho pronunciamiento será con ocasión de la emisión de la Resolución que declara el abandono de los bienes, cuando corresponda su emisión.

En tal caso, la mencionada Resolución deberá ser publicada conforme al inciso e) del artículo 104° del TUO del Código Tributario.

Asimismo, dicha Resolución deberá ser notificada al supuesto infractor bajo las modalidades establecidas en el artículo 104° del TUO del Código Tributario.

INFORME n.º 215–2005–SUNAT/2B0000

La regla general contenida en el tercer ítem de las Notas correspondientes a las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias, según la cual las multas que se determinen de acuerdo con las mismas no podrán ser en ningún caso menor al 5% de la UIT, resulta de aplicación a la multa que sustituye el comiso, mas no así a la multa que el infractor debe pagar para recuperar los bienes comisados.

INFORME n.º 119–2006–SUNAT/2B0000

Tratándose de operaciones sujetas al SPOT, el traslado de los bienes señalados en el Anexo I de la Resolución de Superintendencia n.º 183–2004/SUNAT que se sustenta con una constancia que acredita el depósito parcial por concepto del SPOT configura la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 174° del TUO del Código Tributario, la cual está sancionada con el comiso de bienes.

INFORME n.º 071–2007–SUNAT/2B0000

Declarada la nulidad de la resolución de abandono al amparo del artículo 184° del Código Tributario, el efecto de la declaración se retrotrae al momento mismo de la emisión de dicha resolución, luego de lo cual y según su estado debe continuar el procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el TUO del Código Tributario y el Reglamento de Comiso.

Declarada la nulidad de la resolución de abandono, si el infractor no hubiere acreditado oportunamente su derecho de propiedad o posesión de los bienes comisados, deberá emitirse nuevamente la resolución de abandono y proseguir el procedimiento de acuerdo a las normas correspondientes.

Si el infractor no acreditó oportunamente el derecho de propiedad o posesión y consecuentemente corresponde devolver los bienes, pero tal devolución es imposible por haber sido rematados, el contribuyente podrá optar porque se le devuelva:

- El valor actualizado (sin intereses) de dichos bienes en aplicación del artículo 1236° del Código Civil; o,
- El valor de los bienes consignado en el acta de comiso o el monto producto del remate (con intereses) de conformidad con lo establecido en el artículo 1245° del Código Civil.

INFORME n.º 057–2012–SUNAT/4B0000

En el supuesto de la remisión de bienes sin contar con la documentación sustentatoria correspondiente, en que el conductor del vehículo se da a la fuga, no corresponde sustituir la sanción de comiso de bienes por una multa, salvo que concorra alguno de los supuestos de excepción señalados en el artículo 184° del Código Tributario.

INFORME n.º 94–2014–SUNAT/5D0000

Tratándose de la sanción de comiso de bienes no perecederos a que se refiere el artículo 184° del Código Tributario, no corresponde que la Administración Tributaria entregue los bienes comisados al infractor cuando habiendo acreditado fehacientemente su derecho de propiedad o posesión, no cumple con pagar, además de los gastos que originó la ejecución del comiso, la multa correspondiente en el plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución de comiso.

INFORME n.º 094-2016-SUNAT/5D0000

Tratándose del comiso de bienes a que se refiere el artículo 184° del TUO del Código Tributario, que se realiza respecto de bienes sujetos al SPOT, la acreditación del depósito de la detracción que corresponda debe efectuarse adjuntando la constancia de depósito respectiva al escrito que se presente para acreditar la propiedad o posesión de los bienes comisados, dentro del plazo diez (10) o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria en que conste la infracción, según se trate de bienes no perecederos o perecederos.

A continuación, algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

RTF 709-4-2002

Se revoca la apelada. Se establece que el Acta Probatoria en la que se basa la imposición de la sanción no es suficientemente precisa respecto a la forma en que el vehículo comisado era trasladado por otro vehículo, a fin de establecer la existencia de tráfico comercial que amerite el control tributario, por lo que dicha Acta Probatoria pierde su valor como tal cuando no permite formarse una idea clara de los hechos, por lo que debe dejarse sin efecto la sanción.

RTF 2857-4-2004

Se confirma la apelada que declaró inadmisibles por extemporánea la reclamación formulada contra la resolución de comiso. Se señala que de conformidad con el criterio de observancia obligatoria establecido en la RTF n.º 433-2-2004, resultan inadmisibles los recursos de reclamación y apelación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo de 5 días hábiles establecido en el artículo 137° y 152° del Código Tributario, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisados establecida por el artículo 184° del mismo Código.

RTF 0589-4-2004

Se confirma la apelada que declaró inadmisibles la apelación formulada contra Resolución de Intendencia que a su vez declaró inadmisibles por extemporánea la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia que aplicó la sanción de comiso de bienes, al verificarse que el recurrente interpuso el recurso de apelación materia de autos fuera del plazo establecido por el primer párrafo del artículo 152° del Código Tributario. Se señala que de acuerdo al criterio de observancia obligatoria establecido en la Resolución n.º 00433-2-2004, resultan inadmisibles los recursos de reclamación y apelación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo establecido en artículo 137° del Código Tributario, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisados, establecida por el artículo 184° del Código Tributario.

RTF 6143-1-2005

Se declara fundada la queja interpuesta. Se indica que el artículo 184° del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo n.º 953, establece que una vez levantada el acta probatoria en la que conste la infracción sancionada con el comiso, tratándose de bienes no perecederos, el infractor tendrá un plazo de diez (10) días hábiles para acreditar su derecho de propiedad o posesión sobre los bienes comisados, indicando que luego de la acreditación antes mencionada y dentro del plazo de treinta (30) días

hábiles, la SUNAT procederá a emitir la resolución de comiso, agregándose que el citado artículo agrega que una vez emitida la resolución de comiso, el infractor podrá recuperar los bienes cuya propiedad o posesión acreditó, si en un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución de comiso, cumple con pagar, además de los gastos que originó la ejecución del comiso, una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor de los bienes consignado en la resolución correspondiente, agregando que si dentro del plazo aludido no se paga la multa y los gastos vinculados al comiso, la SUNAT podrá rematar los bienes, aun cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

Se precisa que obra en autos el Informe n.º 495-2005-2L1002 del 29 de setiembre de 2005, remitido por la Administración, en el cual se indica que respecto a los bienes comisados en base al Acta Probatoria n.º 160-060-0000057-07, se emitieron las Resoluciones N.ºs. 164-012-000001 y 164-012-000002 de comiso y abandono respectivamente, las mismas que a la fecha no habían sido notificada por el servicio de mensajería, en tal sentido procede declarar fundada la queja, debiendo la Administración notificar las correspondientes resoluciones, a efecto que la recurrente pueda ejercer su derecho de contradicción en el cual se discutirá la legalidad de la actuación que sustenta la mencionada acta de comiso.

RTF 01196-1-2006

Se declara fundada la queja interpuesta debido a que la Administración Tributaria no ha cumplido con notificar la Resolución de Intendencia que declara aplicada la sanción de comiso dentro de los plazos previstos en el artículo 184º del Código Tributario.

RTF 8306-1-2007

Se revoca la apelada, en el extremo referido a la pérdida del régimen de gradualidad. Se indica que mediante Resolución n.º 00026-1-2007 del 5 de enero de 2007, este Tribunal ha establecido que en virtud al fallo contenido en el Expediente n.º 1803-2004-AA/TC, que declaró inaplicable la norma que señalaba que se perderían los beneficios de la gradualidad si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y ésta queda firme o consentida en la vía administrativa, por resultar violatoria, entre otros, el derecho de defensa reconocido en nuestro texto constitucional en el artículo 139º inciso 14 y de la garantía que impide la reforma peyorativa o reformatio in peius, garantía implícita en nuestro texto constitucional como parte como parte del debido proceso, le corresponde fallar en el mismo sentido, por lo que procede inaplicar al caso de autos el numeral 8.2 del artículo 8º de la Resolución de Superintendencia n.º 141-2004/SUNAT, que contiene una disposición idéntica a la que fue materia de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional. Se confirma en lo demás que contiene. Se indica que en el caso de autos se han producido las circunstancias a que se refiere el artículo 184º del Código Tributario para sustituir la sanción de comiso, por una multa, ya que dada la naturaleza de los bienes transportados (8,293 galones de asfalto líquido RC-250), se requerían depósitos especiales para su conservación y almacenamiento, por lo que la Administración estaba plenamente facultada a aplicar una multa sin necesidad de emitir resolución alguna aplicando la sanción de comiso.

RTF 8401-2-2007

Se confirma la resolución apelada que dispuso la sanción de comiso de 46 sacos de polvillo de cochinilla, puesto que si bien dicha resolución no indicó expresamente que los bienes comisados eran no perecederos, tal omisión no resulta trascendente, puesto que los plazos otorgados, y por tanto el procedimiento seguido por la Administración, fueron los previstos en el

citado inciso a) del artículo 184° del Código Tributario referido a este tipo de bienes, por lo que procede mantener su validez en aplicación del principio de eficacia, previsto en el numeral 1.10 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley n.º 27444, el mismo que hace prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados, así como de lo dispuesto por los numerales 14.1 y 14.2.4 del artículo 14° de la citada ley, según los cuales cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento de sus elementos esenciales de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, siendo un supuesto de vicio no trascendente, cuando se concluya indubitadamente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio.

Asimismo, el tasador de los bienes comisados precisa que a efecto de valorar el polvillo de cochinilla incautado constató la existencia de la mercancía así como su estado de conservación, determinando el valor comercial en función de los precios de venta en el mercado de productos similares, sin considerar los impuestos, cumpliéndose con lo dispuesto por el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia n.º 157-2004/SUNAT, por lo que la multa cuestionada asciende al 15% de la valorización de los bienes comisados, tal como lo establece la ley.

RTF 2605-8-2020

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa girada en sustitución de la sanción de comiso por incurrir en la comisión de la infracción prevista por el numeral 9 del artículo 174° del Código Tributario y se deja sin efecto dicho valor, al verificarse que la constancia de constancia de depósito de detracción, cuestionada por la Administración, si consignaba los datos correspondientes a fecha y hora en que se efectuó el retiro del arroz pilado fuera de las instalaciones del molino, cantidad y tipo de arroz pilado, placa del vehículo en que se efectuó el traslado del arroz pilado, siendo que en el acta probatoria no se cuestiona la legibilidad de los referidos datos, sino la ausencia de los mismos. En tal sentido, no se encuentra acreditada la configuración de la aludida infracción.

RTF 6770-2-2020

Se confirma la resolución apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de intendencia que dispuso el comiso de bienes por la infracción prevista en el numeral 9 del artículo 174° del Código Tributario, toda vez que al haberse remitido los bienes con un documento que incumplía un requisito principal para ser considerado guía remisión, la Administración dispuso el comiso de estos, de conformidad con el numeral 17.1 del artículo 17° del Reglamento del Régimen de Gradualidad, siendo que a través de la Resolución de Intendencia se declaró aplicada dicha sanción, estableciendo las condiciones para la recuperación de los bienes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184° del Código Tributario, por lo que la referida sanción se encuentra arreglada a ley.

RTF 10772-10-2021

Se acumulan los expedientes al guardar conexión entre sí. Se revocan las apeladas que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las resoluciones de multa giradas en sustitución de la sanción de comiso por incurrir en la comisión de la infracción prevista por el numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario.

Se indica que la Administración estableció que la recurrente era quien transportaba mercadería en los vehículos señalados en las actas probatorias, siendo que los conductores de dichos vehículos presentaron comprobantes de pago emitidos por la recurrente, las cuales no cumplían con los requisitos y/o características para sustentar el traslado de bienes con factura electrónica, sin hacerse referencia en dichas actas a alguna documentación adicional; sin embargo, no se aprecia que la Administración hubiese realizado alguna actuación adicional a efecto de verificar si como indica la recurrente, fue la empresa la que contrató a su propio transporte para el traslado de la mercadería desde el almacén de la recurrente hasta su domicilio, debiendo precisarse que la existencia de las facturas electrónicas, así como la descripción de los datos de los transportistas, no puede llevar a esta instancia a discernir de manera indubitante que la recurrente tenía la calidad de propietaria o poseedora al inicio del traslado y, por ende, encontrarse obligada a sustentar el traslado de los bienes, en consecuencia, considerando las circunstancias específicas del caso bajo análisis y de conformidad con el principio de verdad material, corresponde revocar las apeladas a fin que la Administración proceda a realizar la verificación de quien era el remitente de los bienes a que alude las indicadas actas probatorias, efectuando el cruce de información respectivo con los transportistas y con la compradora de los bienes, entre otras actuaciones, y luego de ello emita un nuevo pronunciamiento.

RTF 9904-5-2021

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de intendencia que aplicó la sanción de comiso de bienes por la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario, y se deja sin efecto dicha resolución de intendencia. Se indica que las actas probatorias extendidas por los fedatarios deben dejar constancia de los hechos producidos, debiendo contener suficientes elementos de fehaciencia, certeza y veracidad, como la fecha y hora en que se inicia la intervención y la fecha y hora en la se concluye la diligencia, lo que no ha ocurrido en el presente caso, pues de lo actuado se aprecia que existe contradicciones en la hora de inicio de la intervención; asimismo, se señala que no se advierte que haya existido alguna situación especial que justificara la extensión de la intervención al día siguiente, siendo que de la documentación que obra en autos tampoco se puede determinar si ésta se encontraba en los supuestos a que se refiere el numeral 4.4 del artículo 4 del Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes, que justificara acabar la intervención el día posterior, lo que le resta fehaciencia al acta probatoria para acreditar la comisión de la infracción sancionada.

RTF 00847-Q-2022

Se resuelve inhibirse del conocimiento de la queja presentada, dado que del contenido de la misma y de la documentación acompañada por el quejoso, se aprecia que sus argumentos están dirigidos, por un lado, a cuestionar la Resolución de Intendencia en la cual la Administración declaró en su artículo primero en abandono los bienes comisados mediante un Acta Probatoria, al concluir que el quejoso no había acreditado fehacientemente la propiedad o posesión de los bienes comisados y en su artículo segundo indicó que los bienes declarados en abandono fueron donados mediante Resolución de Gerencia, y por otro lado a cuestionar la falta de elevación a este Tribunal de la apelación presentada contra dicha resolución de intendencia; sin embargo conforme al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal

Fiscal n.º 00505–2–2003 y 06375–7–2010, entre otras, este Tribunal no es competente para conocer los casos de abandono de bienes comisados, por no haberse acreditado el derecho de propiedad sobre tales bienes, al no encontrarse comprendida entre sus atribuciones, conforme lo establece el artículo 101º del Código Tributario, remitiéndose los actuados a la Administración para que le otorgue el trámite correspondiente, de acuerdo con lo establecido por el numeral 93.1 del artículo 93º del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, aprobado por Decreto Supremo n.º 004–2019–JUS, según el cual, el órgano administrativo que se estime incompetente para la tramitación o resolución de un asunto remite directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con conocimiento del administrado.

RTF 472–Q–2022

Se declara inhibirse del conocimiento de la queja presentada y se remiten los actuados a la Administración, debido a que la quejosa cuestiona una resolución de abandono de bienes, al concluir que la quejosa no había acreditado la propiedad o posesión de los bienes comisados; sin embargo este Tribunal no resulta competente para emitir pronunciamiento al respecto, por lo que corresponde inhibirse de su conocimiento, al no encontrarse comprendida entre sus atribuciones, conforme lo establece el artículo 101º del Código Tributario.

Referencias

- Alva, M. (2011). La regulación de la sanción de comiso en el artículo 184º del Código Tributario. Blog de Mario Alva Mateucci. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/tag/sancion-de-comiso/>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Gamba, C., Bravo, J., Saavedra, R., Villalobos, S., & Samhan, F. (2019). Código Tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2). En D. Yacolca (Coord). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código tributario (pp. 1635–1675).
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., & Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. II). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código Tributario (4.ª Ed) (pp. 1328–1362). Instituto Pacífico.

Artículo 185

Artículo derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007

Artículo 186

SANCIÓN A FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y OTROS QUE REALIZAN LABORES POR CUENTA DE ÉSTA

Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que por acción u omisión infrinjan lo dispuesto en el Artículo 96, serán sancionados con suspensión o destitución, de acuerdo a la gravedad de la falta.

El funcionario o servidor público que descubra la infracción deberá formular la denuncia administrativa respectiva.

También serán sancionados con suspensión o destitución, de acuerdo a la gravedad de la falta, los funcionarios y servidores públicos de la Administración Tributaria que infrinjan lo dispuesto en los Artículos 85 y 86.

 **Silvia Aurora** Olano Sandoval

Comentario

Sobre el particular, Robles et al. (2016) establece que:

En el art. 85 del Código Tributario se regula la reserva tributaria mientras que en el art. 86 del referido Código Señala que los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria no pueden prestar servicios de asesoría tributaria a terceros.

En el art. 96 del Código Tributario se establece que los funcionarios y servidores de la Administración Pública, en general, tienen el deber de comunicar a la Administración Tributaria Informaciones relativas sobre hechos generadores de obligaciones tributarias. Además, los funcionarios y servidores de la Administración Pública, en general, Tienen el deber de cumplir con las solicitudes de la Administración Tributaria y facilitar las labores de esta.

En los casos que se infrinjan las normas antes citadas, la persona responsable será sancionada con la suspensión o destitución de acuerdo con la gravedad de la falta. La sanción, que consiste en la suspensión del

funcionario o servidor, supone el mantenimiento del vínculo de trabajo entre esta persona y el Estado. En cambio, la sanción que se traduce en la destitución del funcionario o servidor supone la extinción del vínculo de trabajo entre este sujeto y el Estado. Se trata de dos sanciones bastante diferentes.

Preocupa que la determinación de estas sanciones dependa de un criterio poco preciso e indeterminado como es "la gravedad" de la falta. Convendría perfeccionar la norma, para evitar casos de abuso o presión sobre determinados funcionarios o servidores. (p. 1362)

Por su parte, Samhan (2019) sostiene que:

A través del artículo bajo comentario se establece la posibilidad de sancionar a los funcionarios y trabajadores de la Administración Tributaria, cuando en el desarrollo de sus labores y en cualquier otra actividad particular violen el carácter reservado que tienen las declaraciones de los deudores tributarios y terceros. Esto reafirma el carácter reservado de la información tributaria es relevante, y refuerza la garantía a favor de los contribuyentes en este aspecto.

Asimismo, el presente artículo considera la posibilidad de sancionar a los referidos funcionarios o servidores, cuando desarrollen actividades vinculadas a la asesoría tributaria, entendiéndolo como la imposibilidad de asesorar a contribuyentes para determinar la deuda tributaria, sanciones o multas, y para aplicar las disposiciones legales vigentes.

Es preciso comentar, que una cosa es informar y otra distinta es asesorar. En ese sentido, creemos que la posibilidad a cargo de un funcionario o servidor de la Administración Tributaria de informar al público en general es consecuencia lógica del desarrollo de sus funciones en tanto el encargo así lo amerite. En efecto, esta difusión de información relevante siempre está controlada, no solo a fin de sancionarlos sino también a fin de garantizar su óptima asistencia a los contribuyentes.

El comentario anterior toma en cuenta que actualmente, con el desarrollo tecnológico y la excesiva información que circula en diversas redes sociales, es necesario que la Administración cuente con herramientas para resguardar la información; y que por el lado de los particulares, estos encuentren claramente definidos y delimitados los supuestos que pueden conllevar a una sanción o destitución de un servidor o funcionario de la Administración Tributaria cuando actúa alejado de la conducta que como trabajador del Estado debe conservar. (1674)

Para Villalobos (2019):

El artículo 186 del Código Tributario sanciona con suspensión o sustitución, de acuerdo a la gravedad de la falta, a todos los funcionarios o servidores públicos que por acción u omisión no comuniquen o no proporcionen a la Administración Tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, con buen criterio, el legislador tributario ha establecido que todo funcionario o servidor público que descubra que otro funcionario o servidor público no ha comunicado o proporcionado información respecto a los hechos señalados en el párrafo precedente, deberá formular la denuncia administrativa, bajo sanción de suspensión o destitución.

El artículo en comentario, también establece que serán sancionados con suspensión o destitución, de acuerdo a la gravedad los funcionarios o servidores públicos que infrinjan las normas de reserva tributaria. La misma

sanción le corresponde a los funcionarios o servidores de la Administración Tributaria que de forma directa o indirecta, ya sea gratuito u oneroso presten servicios de Soria vinculadas a la aplicación de normas tributarias (p.1675)

De otro lado, mediante Resolución de Superintendencia n.º 245–2019–SUNAT se aprobó el Código de Ética de la SUNAT, que contempla los principios, deberes y prohibiciones que forman parte de las relaciones entre la SUNAT, sus empleados, los contribuyentes y usuarios del comercio exterior, brindando medios e instrumentos que garanticen la transparencia de los asuntos y problemas que pueden afectar la correcta administración de la SUNAT.

En dicho Código de ética se establece, entre otros que:

Protegemos y no realizamos un mal uso de la información. Actuamos con compromiso y responsabilidad, cautelando la información generada y obtenida en el desarrollo de nuestro trabajo. Dicha información únicamente la utilizamos para los fines y propósitos de las funciones asignadas y, en ninguna circunstancia, para la obtención de algún provecho o ventaja personal, o en perjuicio de terceras personas. Esta información sólo puede ser revelada siguiendo los procedimientos internos y de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia, incluyendo las referidas a la seguridad de la información. (p.7)

Asimismo, de acuerdo con el artículo 83 del Texto Integrado del Reglamento de Organización y funciones de la SUNAT¹, dicha institución tiene como un órgano ad hoc a la Oficina de Integridad Institucional, encargada de promover y desarrollar acciones relativas al fortalecimiento de la integridad y el comportamiento ético del personal de la institución y a la detección de riesgos de corrupción para proponer mejoras o controles en los procesos institucionales, así como monitorear la implementación del Sistema de Control Interno.

Además de lo señalado anteriormente, la SUNAT cuenta con diversas directivas y procedimientos de orden interno que garantizan que el desempeño de sus funcionarios y servidores públicos se desarrollen dentro de los más altos estándares éticos, coadyuvando con ello al fortalecimiento de su cultura organizacional y en la generación de confianza por parte de los ciudadanos.

Por lo tanto, la SUNAT, a través de la Oficina de Integridad Institucional y sus directivas internas, se compromete a mantener un entorno de trabajo ético y transparente. Estas medidas refuerzan la confianza de la ciudadanía en la institución, promoviendo una gestión pública basada en la transparencia e integridad.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133–2013–EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detalle/norma/H682696>
- Gamba, C., Bravo, J., Saavedra, R., Villalobos, S., Samhan, F. (2019). Código Tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2). En D. Yacolca (Coord), Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código tributario (pp. 1635–1675).
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., Villanueva, W. (2016). Código Tributario Comentado: Doctrina y comentarios (Vol. 2). Comentarios a los artículos 181 a 186 del Código Tributario (4.a Ed). Instituto Pacífico (pp.1328–1362).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019, 30 de noviembre). Resolución n.º 245–2019–SUNAT. Lima. <https://busquedas.elperuano.pe/download/url/aprueban-el-codigo-de-etica-de-la-superintendencia-nacional-resolucion-n-245-2019sunat-1831843-1>

¹ Aprobado por Resolución de Superintendencia n.º 000092–2023/SUNAT.

Artículo 187

**Artículo derogado por el artículo 64 de la Ley n.º 27038,
publicada el 31 de diciembre de 1998**

Artículo 188

SANCIÓN A MIEMBROS DEL PODER JUDICIAL Y DEL MINISTERIO PÚBLICO, NOTARIOS Y MARTILLEROS PÚBLICOS

Los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público que infrinjan lo dispuesto en el Artículo 96, que no cumplan con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria o dificulten el ejercicio de las funciones de ésta, serán sancionados de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley Orgánica del Ministerio Público, según corresponda, para cuyo efecto la denuncia será presentada por el Ministro de Economía y Finanzas.

Los notarios y martilleros públicos que infrinjan lo dispuesto en el Artículo 96, serán sancionados conforme a las normas vigentes.



Francis Jean Pierr Sebastián Rodríguez

Comentario

El artículo 188 del Código Tributario establece sanciones específicas para los miembros del Poder Judicial, del Ministerio Público, notarios y martilleros públicos que incumplan las disposiciones del artículo 96° del mismo cuerpo legal, relacionadas con la colaboración obligatoria con la Administración Tributaria, considerando la importancia de su labor para garantizar el cumplimiento tributario. Se establecen sanciones diferenciadas según el grupo sujeto a la norma:

a. **Miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público:**

Las sanciones aplicables a los miembros del Poder Judicial y del Ministerio

Publico están reguladas conforme a lo dispuesto en las leyes orgánicas de estas instituciones. Dichas sanciones se activan a partir de una denuncia formal presentada por el ministro de Economía y Finanzas.

Cada institución tiene su propio marco normativo. En el caso del Poder Judicial, su Ley Orgánica¹ establece un régimen disciplinario para los jueces, en el cual se tipifican las faltas graves y muy graves. Las sanciones derivadas de estas infracciones pueden variar desde una amonestación hasta la destitución del cargo, dependiendo de la gravedad de la falta cometida.

De manera similar, la Ley Orgánica del Ministerio Público² regula las sanciones aplicables a los fiscales que incurran en infracciones durante el ejercicio de sus funciones. Este marco normativo detalla las conductas sancionables, así como las medidas disciplinarias correspondientes, garantizando un proceso acorde con los principios legales y éticos de la institución.

b. Notarios y martilleros públicos:

Sus sanciones se aplican conforme a la normativa específica que regula su actividad profesional. Este apartado hace referencia a la obligación de proporcionar información oportuna, veráz y completa a la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones.

En ese contexto, las sanciones para notarios³ y martilleros públicos⁴ están diseñadas para garantizar el cumplimiento de sus deberes tributarios, ya que su actuación tiene un impacto directo en la seguridad jurídica de las transacciones y en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. La normativa aplicable a estos profesionales incluye disposiciones específicas contenidas en las leyes que regulan su actividad, como la Ley del Notariado y las normas que rigen a los martilleros públicos, asegurando así la coherencia entre el régimen tributario y el régimen profesional.

Cabe precisar, que la Junta Nacional de Justicia, por medio de la Resolución n.º 154-2021-JNJ, estableció la delimitación de la competencia funcional, señalando que las investigaciones y sanciones disciplinarias para magistrados que cometan infracciones tributarias corresponden a las autoridades nacionales de control del Poder Judicial y del Ministerio Público, según la jerarquía del magistrado involucrado. Esta resolución enfatiza la importancia de que las sanciones sean impuestas por órganos competentes respetando el debido proceso y las garantías constitucionales.

En ese sentido, se busca asegurar que actores clave en el sistema de justicia y en actividades notariales cumplan con sus deberes de colaboración con la Administración Tributaria, contribuyendo a la eficacia del sistema fiscal.

c. Miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público

La norma prevé sanciones para jueces y fiscales que dificulten la labor de la SUNAT, ya sea por omisión en el cumplimiento de solicitudes o por acciones que obstaculicen las funciones tributarias. Estas sanciones son tramitadas conforme a las leyes orgánicas de ambas instituciones.

La importancia de la labor del Poder Judicial y del Ministerio Público en el ámbito tributario es crucial para garantizar que las investigaciones y los cobros se desarrollen sin interferencias indebidas.

¹ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Ministerio Público, aprobado por el Decreto Supremo n.º 017-93-JUS y normas modificatorias.

² Ley Orgánica del Ministerio Público, promulgada mediante el Decreto Legislativo n.º 052.

³ Decreto Legislativo del Notariado, Decreto Legislativo n.º 1049.

⁴ Ley del Martillero Público, Ley n.º 27728.

Ejemplo:

Un fiscal ignora reiteradas solicitudes de la SUNAT para facilitar información clave en una investigación por defraudación tributaria. El ministro de Economía presenta una denuncia ante el Ministerio Público, que sanciona al fiscal con suspensión temporal.

d. Notarios y martilleros públicos

Los notarios y martilleros públicos tienen un rol crucial en la formalización de actos jurídicos y la gestión de bienes que pueden tener relevancia fiscal. La norma sanciona el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, como la omisión en el reporte de transacciones o el registro de operaciones relevantes.

Por tanto, los notarios y martilleros públicos actúan como intermediarios clave entre los contribuyentes y el sistema fiscal, lo que justifica la severidad de las sanciones ante el incumplimiento de sus deberes.

Ejemplo:

Un notario no informa a la SUNAT sobre la transferencia de un inmueble, incumpliendo su deber de colaboración en la recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes. Este incumplimiento es sancionado con una multa administrativa.

Procedimiento de denuncia y sanción

Dicho procedimiento se da en base a la distinta normativa aplicable a cada entidad.

Para miembros del Poder Judicial

El procedimiento de sanción establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial, se activa mediante una denuncia del Ministerio de Economía y Finanzas ante los órganos competentes, como la Oficina de Control de la Magistratura (OCMA) o la Junta Nacional de Justicia (JNJ). Las etapas del procedimiento son:

Presentación de la denuncia: El ministro de Economía y Finanzas formula la denuncia formal especificando la infracción tributaria cometida.

Investigación preliminar: La OCMA o la JNJ realiza investigación inicial para determinar la existencia de indicios razonables de responsabilidad.

Instrucción disciplinaria: Si hay mérito, se inicia un procedimiento disciplinario en el que se notifica al juez, quien tiene derecho a ejercer su defensa.

Resolución: La sanción, que puede incluir desde amonestaciones hasta destitución, es emitida por la JNJ o el órgano correspondiente del Poder Judicial, dependiendo de la gravedad de la infracción.

Para miembros del Ministerio Público

El proceso disciplinario está regulado por la Ley Orgánica del Ministerio Público y es gestionado por la Oficina de Control Interno (OCI) o, en casos de mayor gravedad, por la JNJ.

Etapas del procedimiento:

- a. **Denuncia formal:** El ministro de Economía y Finanzas presenta la denuncia ante la OCI o la JNJ.
- b. **Investigación:** La OCI realiza una investigación preliminar para evaluar si la infracción tributaria amerita un proceso disciplinario.

- c. Procedimiento disciplinario: Se abre un expediente y el fiscal involucrado es notificado para presentar su descargo.
- d. Sanción: Según la gravedad de la infracción, las sanciones pueden ir desde amonestaciones hasta suspensión o destitución.

Para notarios y martilleros públicos

Las sanciones para notarios y martilleros públicos que infrinjan el artículo 96 del Código Tributario se imponen conforme a las disposiciones de la Ley del Notariado y la normativa aplicable a los martilleros públicos.

Etapas del procedimiento:

Denuncia: El ministro de Economía y Finanzas presenta la denuncia ante el órgano rector (Colegio de Notarios o entidad supervisora de los martilleros).

Investigación: Se evalúan los hechos denunciados para determinar si la conducta constituye una infracción.

Audiencia disciplinaria: Se garantiza el derecho de defensa del notario o martillero mediante un procedimiento transparente.

Resolución y sanción: Las sanciones pueden incluir desde multas, suspensión temporal en el ejercicio de sus funciones hasta la inhabilitación definitiva, dependiendo de la gravedad de la infracción.

Principios que rigen estos procedimientos

En todos los casos, el procedimiento debe respetar los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y debido proceso. La garantía del derecho de defensa y la transparencia son esenciales para evitar arbitrariedades y asegurar que las sanciones sean justas y adecuadas.

Con respecto a las sanciones y su aplicación varía según la gravedad de la infracción:

- Leves: Amonestaciones o multas.
- Graves: Suspensión temporal.
- Destitución o inhabilitación definitiva.

Estas sanciones buscan garantizar el cumplimiento de las normas tributarias y la preservación de la ética y la confianza pública en las instituciones involucradas.

Conclusión

- El artículo 188 del Código Tributario refuerza el principio de responsabilidad en el ejercicio de funciones públicas y profesionales vinculadas al cumplimiento tributario. Al sancionar a miembros del Poder Judicial, del Ministerio Público, notarios y martilleros públicos, se busca garantizar el respeto a las normas tributarias y prevenir actos que puedan perjudicar la recaudación fiscal o la transparencia en los procedimientos tributarios.
- Este artículo establece un marco sancionador coordinado entre el Código Tributario y las leyes orgánicas de las instituciones involucradas. Esto asegura que las infracciones tributarias sean tratadas no solo desde una perspectiva fiscal, sino también desde los regímenes disciplinarios específicos, fortaleciendo la coherencia normativa y garantizando procesos adecuados para cada profesional.
- Las sanciones a los funcionarios y profesionales mencionados en el artículo 188 tienen un impacto directo en la preservación de la confianza pública en las

instituciones del Estado. Al establecer procedimientos claros para la denuncia y sanción de conductas que infrinjan disposiciones tributarias, se protege la legitimidad de los organismos involucrados y se refuerza el compromiso con la transparencia, la ética y el cumplimiento legal en el ejercicio de sus funciones.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 189

JUSTICIA PENAL

Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia.

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

El artículo de Justicia Penal fue sustituido por el Artículo 61 de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998. Asimismo, el segundo Párrafo modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, el cual entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

La Justicia Penal Tributaria Ordinaria

En la búsqueda de incrementar la recaudación impaga, de forma paralela corre el proceso penal tributario sin interrumpir la cobranza coactiva. El Código Tributario prepondera la presencia de la administración tributaria en la búsqueda del pago de la deuda en forma objetiva, dejando al Poder Judicial la evaluación de la conducta subjetiva en el dolo de las acciones de fraude tributario (no fraude a la ley) al Estado.

El fraude a la ley es una materia que en este momento es discutida por la doctrina. De lo que si se está seguro es que la elusión o el fraude a la ley pueden configurar delito, dado que se encuentran dentro de la definición de fraude del artículo 1 del Decreto Legislativo 813, que cubre todas las formas de fraude. Este artículo menciona engaño, ardid, artificio, astucia y todas las demás formas de fraude en la tributación. Afirmar lo contrario es ignorar la lectura del artículo del Decreto Legislativo n.º 813 existiendo en el Perú doctrina tendenciosa redactada para generar doctrina, la misma que es fuente del derecho tributario única y exclusivamente cuando es de la cátedra deontológica. Si el contribuyente busca encubrir el delito con una elusión-sea esta agresiva o no- dicha conducta encaja en el supuesto penal, entonces el margen de análisis recae en el principio de lesividad, ya que la afectación al bien jurídico protegido debe ser grave para continuar el proceso penal.

Asimismo, cuando se refiere a justicia penal tributaria, esta comprende todas las formas de delito tributario que incluye delito aduanero, defraudación tributaria y comercio clandestino, tal como lo hiciera el Código Penal cuando en 1991 fue implantado y luego separado en leyes especiales de delito aduanero y defraudación tributaria.

El primer párrafo del artículo de justicia penal tributaria elimina dudas respecto a la pretendida autonomía de los delitos tributarios respecto del derecho penal general; esto es el reconocimiento de la competencia de la justicia penal ordinaria a los delitos, siéndole en consecuencia de aplicación las normas sustantivas de la parte general del Código Penal y las normas procedimentales.

No obstante, cabe mencionar que la ley penal especial que describe los tipos penales tributarios igualmente contiene disposiciones de orden procedimental que deben interpretarse en consonancia a las disposiciones adjetivas del sistema penal peruano. (Huarcaya Revilla, Luis Alberto;., 2019)

Contrario a otros sistemas como el español (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, & Casado Olleo, 2020), procede la reclamación de la deuda tributaria en tanto el juez penal peruano no tiene potestad de modificar la cuantía del tributo dado que esto solo lo puede hacer en impugnación judicial de nulidad total o parcial el juez o vocal contencioso administrativo.

Resulta indispensable admitir que el Derecho Penal Tributario no pertenece al Derecho Tributario, más bien solo resulta parte del Derecho Penal, siendo claro que existe vinculación relativa entre ellas. El derecho tributario será instrumento para el derecho penal. Siendo una rama del Derecho Penal, las finalidades y principios no son propios de la teleología tributaria, estando desvinculadas de la recaudación.

El objetivo del derecho penal tributario entonces solo puede ser el proteger a la sociedad contra conductas intolerables, que afectan a la sociedad y a la persona humana de una forma sistémica. Por ello se ha cuestionado el uso derecho penal para aquellos casos donde la trascendencia es mínima lo cual implica que debe aplicar los factores de punibilidad donde la transgresión al bien jurídico sea grave. En este contexto, juega un rol especial el principio de lesividad.

El término grave se refiere al monto y a veces solo a la cantidad de meses defraudados, ya sea en el no pago o cuando se finge condiciones de beneficios tributarios en la que una sola ocasión ya es grave.

La finalidad y principios del derecho penal son una malla invisible que permite poner al descubierto al autor-contribuyente y a sus partícipes (representantes y contribuyentes o emisores de documentos falsos), considerados coautores del Delito tributario. Esto cobra relevancia dada la redacción del Decreto Legislativo 813, el cual asigna la misma pena a todos los involucrados.

Las leyes penales, dentro de un Estado social y democrático de Derecho solo se justifican en la tutela de un valor que necesita de la protección penal según Quintero Olivares citado por Villavicencio Ternero. (Villavicencio Ternero, 2011, pag. 92). En un Estado de Derecho el juez administra la justicia penal sin importar la doctrina de quienes recomendaron acciones elusivas, que finalmente son astucias y artificios que encuadran en dolo penal. Esto hace coautores a los asesores contables y jurídicos que recomiendan elusiones que dañan el bien jurídico afectado con gravedad.

Por ello tendremos que tomar el concepto penal del delito de resultado como aquel tipo cuyo contenido consiste en la producción de un efecto separado espacio-temporalmente de la conducta. Se consuma el delito cuando el resultado es no pagar, no pagar parcialmente u obtener de la administración tributaria una cantidad cierta de dinero lo que se traduce en una menor recaudación o la entrega de dinero del tesoro en una devolución.

El delito tributario es un delito de resultado y requiere de una cuantificación, inclusive en los casos de tentativa, dado que requiere de una lesión que en este caso debe resultar gravoso conforme al principio de lesividad del Código Penal.

Señala García Caveró (2007):

Como parte de uno de los rasgos fundamentales del sistema económico actual, el Estado desarrolla una actividad social dirigida a procurar ciertas condiciones mínimas para aquellos sectores sociales especialmente desfavorecidos. (p. 597)

El factor mas importante dentro de esta actividad es, sin duda, la potestad tributaria, mediante la cual el Estado obliga a los ciudadanos a realizar determinados pagos a su favor, sea simplemente por la manifestación de algún signo exterior de riqueza. (p. 612)

García Caveró (p. 612) señala que se trata de un delito de dominio, el cual parte del hecho de que una persona se encuentra obligada al pago de un tributo y se organiza de una forma tal que frustra fraudulentamente el pago íntegro del tributo. "El delito no puede ser cometido por quien no se encuentra obligado a pagar los tributos a la administración tributaria".

La producción de las pruebas que sindicán al autor y partícipes del delito tributario no amerita ser administrado mediante una jurisdicción especial, como por ejemplo la militar; no hay una jurisdicción tributaria especial dado que la cantidad de tipos de jurisdicción está restringido por la Constitución en *numerus clausus*.

Por ello el proceso penal tributario se aplica por parte de sus operadores conforme a la legislación especial del Código Tributario y la Ley Penal Tributaria sin establecer una norma procesal especial diferente al proceso ordinario.

Resulta estratégico que en una misma norma se aprecien los conceptos esbozados en el artículo 189 del Código Tributario. Muchos tributaristas no penalistas creen ver un derecho en este artículo, el cual solo es una limitación a las facultades del Ministerio Público.

Al respecto debemos tener presente que el proceso penal en el Perú ha sufrido una constitucionalización en la que aún la norma no distingue entre diversos tipos de

proceso, de ahí que la palabra ordinaria interviene en la clasificación del proceso en dos vertientes.

La distinción entre proceso ordinario y proceso sumario es un tipo de clasificación

La distinción entre proceso ordinario y proceso cometidos por funcionarios antes y luego de ser designados, puede implicar una acusación constitucional o no. Transforma el proceso ordinario en reglas especiales de acusación constitucional previa. Asimismo, existe la idea de igualdad entre las partes en el proceso, desterrando el concepto de enemigo procesal, en el que mientras no haya una condena firme el procesado tiene igualdad con las otras partes del proceso.

El proceso penal ordinario está redactado para identificar partes y asignar la protección a la Nación. En este contexto el Código Tributario no otorga derechos a las partes en la comisión de un delito. No corresponde otorgar derechos de impunidad si no limitar el accionar del ministerio público cuando el imputado restituye o repara totalmente el daño tan solo en situaciones muy limitadas.

La víctima no es parte principal del proceso, solo es parte civil y su intervención se circunscribe a la búsqueda del cobro de la deuda mediante reparación y algún otro acto que pudiera emitir el magistrado.

Es evidente que no hay igualdad entre parte inculpada y la parte civil y resulta adecuado que la intervención de esta última en el proceso, sea en procura de su indemnización dado que la igualdad debe existir entre la parte que persigue la condena (Ministerio Público) y la parte acusada.

Otra explicación de lo ordinario es según el autor de la sentencia de este proceso es que los delitos tributarios son comunes y se les aplica el proceso penal ordinario, en el sentido de que no corresponde una jurisdicción especial como la militar y será condenado por jueces comunes u ordinarios. (Perez-Bustamante, 2019)

Asimismo, es un delito común dado que si bien se requiere un agente activo especial (contribuyente) existe en este delito pluralidad de autores cayendo la coautoría adicionalmente en aquellos que desarrollan directamente la acción sin ser el contribuyente, en los inductores que no son contribuyentes y el cooperador necesario los cuales no reúnen la condición de obligado tributario.

Por ello el Código Tributario, La Ley Penal Tributaria y el Código Penal se encuentran plenamente concordados dado que este último señala en su artículo 25 que: "El cómplice siempre responde en referencia al hecho punible cometido por el autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad del tipo legal no concurran en él."

Dicho esto entonces el delito penal tributario está regulado en la Ley especial, en un decreto legislativo 813 pero el delito es común y se procesa de forma ordinaria dado que prima la igualdad a fin de garantizar un debido proceso que garantice la imparcialidad porque es adecuado para los derechos del justiciable con el único objeto de que el mismo sea mantenido en todas las instancias, a fin de sancionar oportunamente al infractor tributario, de acuerdo a la Constitución y la Ley, por haber vulnerado un bien jurídicamente protegido en el artículo 38, 44 y 79 de nuestra Carta Magna.

Dicho bien jurídico tutelado es la recaudación en la forma tesoro público que se reúne en un sistema dispuesta por Ley por mandato constitucional a fin de favorecer a la Nación, concebida como la población peruana en general.

Antes del año 2009 pudiera haber sido una discusión jurídica la naturaleza de este

bien jurídico, actualmente la Corte Suprema mediante pleno penal ha dejado atrás las dudas al respecto al haber dispuesto que estos delitos se sustancian como una infracción al deber (Corte Suprema en plenario penal 2-2009/CJ-116).

Este proceso penal tributario ordinario busca identificar al autor de un delito común y si son varios se aplicará la justicia a todos quienes ayudaron en su comisión, siendo la ciencia tributaria una que tiene documentología diversa que integra a la persona y al documento con mayor fuerza de atracción gracias a la informática, por ello se encuentran en esta identificación, los asesores, los dueños y asesores de otras empresas que facilitan, las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales así denominados por los vocales supremos en el pleno anteriormente dicho.

Los delitos tributarios aludidos en el artículo 189 del Código Tributario

Resulta del todo correcto afirmar que recaudar impuestos tiene una dificultad en el caso de una expresión constitucional que señala que no hay prisión sin deudas. Sin embargo, la técnica tributaria derivada de esta actividad es inobjetable, dado que facilita la diferenciación absoluta entre procedimiento de determinación y procedimiento de detección indicios de delito.

Corresponde a la administración tributaria establecer el correcto cálculo del tributo por mandato legal con exclusividad únicamente sujeto a revisión en las instancias contenciosas administrativas y no penales del Poder Judicial.

Corresponde la persecución del autor del delito a la fiscalía, pero en el caso de los delitos tributarios requiere el cálculo por parte del acreedor tributario representado por la administración tributaria que puede ser la SUNAT en el caso de los tributos a los que se le ha encargado la recaudación a la SUNAT, y por otros tributos al SAT o al órgano que haga sus veces en las entidades del Estado, regional o local o gubernamental.

Al referirse a tributario supone a todas las recaudaciones que se efectúen con el Código Tributario lo cual incluye a los impuestos, a las contribuciones (estas que no existen en el Perú) y a las tasas en todas sus expresiones, así como a los recursos parafiscales.

Cabe advertir que el Código Tributario admite que se apliquen sus normas a otros recursos parafiscales como el Essalud y la ONP, por lo que no existe restricción y se refiere a todos los acreedores tributarios y sus administradores por el hecho que el Código Tributario se les aplica a pesar de no encajar en ninguna de las definiciones de impuesto, contribución o tasa; el pago del recurso parafiscal que surge del mandato de la ley y se le aplica efectos coactivos ante la ocurrencia de incumplimiento, en ese sentido si dicho incumplimiento, el mismo que no genera sanción alguna por mandato constitucional, surge por los elementos dolosos del Decreto Legislativo 813 corresponde la aplicación de la persecución fiscal del delito tributario dado que a la ONP y Essalud se aplican los procedimientos del Código Tributario.

Estos procedimiento entonces incluye a los recursos parafiscales que encajan en el concepto de tributo del artículo 1 y 2 del Código por tener un ente recaudador administrador y más que nada determinador que sustituye la declaración voluntaria del usuario o su ausencia por una declaración de oficio previa fiscalización lo cual habilita a que se evalúe si dicho incumplimiento se debe a las maniobras de engaño, artificio, ardid, astucia u otra forma fraudulenta diferente al engaño que configuran algunos de los delitos incluidos en el Decreto Legislativo 813.

La expresión delito tributario es amplia y está estrechamente vinculado al concepto de tributo que tiene el Código el mismo que se encuentra mencionado

y estructurado en el artículo 1 y 2 del Código Tributario, al referirse a prestación tributaria originado del hecho imponible por mandato legal coaccionable.

García Caveró (p. 605) señala: “La constitución del delito tributario como delito de dominio o de infracción de un deber”. Para poder ordenar los criterios de imputación en los delitos tributarios no basta con determinar el bien jurídico protegido, sino que resulta necesario precisar el contenido de la expectativa de conducta penalmente protegida. Si el fundamento de dicha expectativa está en un deber positivo que recae sobre determinados ciudadanos (contribuyentes), entonces el delito se configurará como un delito de infracción de un deber especial, en el que el dominio del riesgo de perjuicio de los intereses económicos del Estado poco interesará a efectos de determinar la responsabilidad penal.”

“Para que el obligado institucional responda penalmente bastará con acreditar que se ha infringido el deber positivo específicamente establecido. Por el contrario, si el incumplimiento de la obligación tributaria se entiende simplemente como una afectación a la política recaudatoria del Estado en la medida que no se contribuye fraudulentamente con el gasto público, entonces la responsabilidad penal se configurará como un delito de dominio.

En este caso la imputación se sustentará en el dominio del riesgo que afecta de forma penalmente relevante los intereses económicos del Estado en la recaudación tributaria.”

En cuanto a la autoría y participación se producen diversas manifestaciones en cada forma de configuración del delito. En principio, el autor del ilícito es, quien obtiene el beneficio del no pago de impuestos.

La impunidad tributaria

El segundo párrafo del artículo 189 no otorga derecho, sino que restringe una facultad del Ministerio Público, de ahí que no se le pueda interpretar extensivamente sino restrictivamente. No cabe generar impunidad en situaciones no expresamente contempladas.

La inhabilitación jurídica para interponer la acción penal ante la regularización fue materia de extenso pronunciamiento de la Corte Suprema en plenario penal 2-2009/CJ-116, inclusive el párrafo modificado por el Decreto Legislativo N° 1113 no ha generado mayor discusión y cuya nueva redacción no se aleja de dichas reflexiones generados en el pleno penal casatorio.

Al respecto se admite una política fiscal que indique que se prefiere la regularización a la condena del infractor. En ese sentido esta reflexión no describe totalmente lo regulado en el segundo párrafo dado que se exige una regularización espontánea y oportuna, es decir debe ser libre y no motivada por alguna coerción del Estado como acreedor, debe realizar antes de cualquier notificación relacionada al periodo o tributo, así se encuentra expresamente redactado. Asimismo, para que opere la impunidad legal el pago debe ser total. No cabe admitir fraccionamiento dado que se requiere el pago del monto insoluto de la deuda sus intereses y absolutamente todas las multas dinerarias y sus intereses previa subsanación de las obligaciones formales incumplidas y de las más importantes como la obligación de declarar información numérica cierta del artículo 88 del Código Tributario.

Por lo expuesto no constituyen un perdón de la pena-sanción si no una limitación a las actividades de persecución del delito. Este artículo no establece requisitos de un beneficio que otorga derechos al contribuyente infractor si no impide a las autoridades perseguir el delito por subsanación del bien jurídico afectado, si dicho bien jurídico no es reestablecido en su totalidad procede que la autoridad continúe las acciones para lograr una condena.

El segundo párrafo señala expresamente “que inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia.”

Al respecto, existen dos lecturas, la primera señala que cualquier procedimiento de fiscalización aludiendo a todos los tipos de fiscalización es decir no el que señale el reglamento del procedimiento de fiscalización. A eso se refiere la palabra “cualquier”. Es decir, una esquela o cualquier mecanismo mediante el cual exista fiscalización, el mismo que es limitado por el Código Tributario a inspección, investigación o control. Es decir, el control no necesariamente está regulado en el Reglamento de procedimiento de fiscalización con una carta o requerimiento si no cualquier evento de inicio de fiscalización de todos los tipos.

Debemos recordar que este párrafo modificado en el 2012 recoge exactamente el mismo concepto de “cualquier” o redacción en el anterior párrafo que señalaba: “notifique cualquier requerimiento con relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas”. Es decir, proviene de antes del año 2012, cuando estaba incorporado el procedimiento del Reglamento de Fiscalización desde el 2007 a nuestro ordenamiento jurídico.

Por otro lado, la segunda lectura de esta norma señalada sin sustento y se apoya en la palabra inicio de la fiscalización que si es una modificación que solo se refiere a fiscalización iniciada conforme al reglamento con carta y requerimiento, pero que en nada cambia el sentido de que sea cualquier notificación que inicie las fiscalizaciones. La palabra inicie indica y refuerza la lectura anterior del segundo párrafo del artículo 189, es decir se refiere a cualquier inicio de cualquier tipo de fiscalización lo cual incluye inducciones u otras esquelas.

Eso si materia aparte es una distinción entre dos interpretaciones, la primera que no modifica el sentido del segundo párrafo que señala que cualquier fiscalización se refiere a cualquier inicio de procedimiento notificado sin necesariamente mencionar que se trata de una conducta presuntamente delictuosa del Decreto Legislativo 813 o del capítulo de Delitos Tributarios del Código Tributario.

La segunda interpretación que si modifica el sentido de lo expresamente escrito señala que necesariamente la notificación cualquiera sea su tipo, de inicio o no, debe mencionar que el contribuyente ha sido detectado en una conducta delictuosa y por ello denotaría un estadio donde se está armando el expediente pericial institucional de presunción de delito.

Esta segunda interpretación es antitécnica dado que la detección de una presunción de delito puede ocurrir antes, al inicio, durante o al final de la fiscalización, es por ello que la norma señala que en cualquier fiscalización y se refiere a cualquier tipo de fiscalización o esquela o carta, oficio correo electrónico donde se esté realizando un control rompe la espontaneidad requerida por el legislador para no aplicar esta impunidad.

Recordemos que la ley le quita un instrumento al fiscal: la acción penal. Esto no resulta nunca en un derecho del contribuyente evasor.

La impunidad nunca resulta en un beneficio tributario sin serlo, tan solo su desaparición depende de la interrupción mediante cualquier mecanismo de inicio de control. El control es un tipo de fiscalización y puede realizarse mediante cualquier tipo de fiscalización, no todos los controles se encuentran regulados en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización reguladas por decreto supremo el mismo que se refiere a notificaciones donde se va a producir una redeterminación.

Debemos recordar que la notificación puede ocurrir mediante cualquier mecanismo y sus plazos solo corren a partir del primer día hábil siguiente tomando en cuenta que

la Administración y sus herramientas tecnológicas permiten subsanar obligaciones formales y sustanciales las 24 horas del día.

Cabe apreciar que la comisión del delito es por diversos tipos de autor por lo que la subsanación formal solo puede realizarla el contribuyente con su clave sol, sin importar que los pagos de subsanación puedan provenir de cualquier fuente incluyendo terceros.

Es decir, conforme al tercer párrafo del artículo 189 si el contribuyente no subsana las formalidades, cualquiera de sus coautores deberá asumir las consecuencias de su inacción subsanatoria por lo que continuará el proceso contra todos los coautores, incluso si algunos de ellos no tienen la condición de contribuyentes evasores.

El tercer párrafo deja claro que se deben subsanar absolutamente todos los conceptos de deuda, lo cual incluye no solo el tributo impago si no la devolución de lo indebidamente percibido y todos los conceptos de multas y sanciones incluidos en la normatividad y los intereses de los conceptos señalados, por lo que es absolutamente necesario calcular bien los intereses dado que una unidad monetaria impaga generará que el fiscal tenga sus facultades incólumes.

El cuarto párrafo restringe el actuar del Ministerio de Economía para coordinar con el Poder Judicial, si así lo desea solo puede hacerlo a través del Ministro de Justicia. De ahí que estos puestos del Estado únicamente sean asignados por libre determinación a personas que no tengan récord de deudas tributarias al momento de ser elegidos y por lo menos 5 o diez años antes.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- García Caveró, P. (2007). *Dererecho Penal Económico* (Vol. Tomo II). Lima: Editora Grijley.
- Huarcaya Revilla, Luis Alberto; (2019). *Código Tributario Comentado* (Vol. Volumen 2). (D. Yacolca Estares, Ed.) Lima: Editora y Distribuidora Ediciones Legales EIRL.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., & Casado Olleo, G. (2020). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (30ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Pérez-Bustamante, D. (2019). *El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas*. Pamplona: Aranzadi.
- Villavicencio Ternero, F. (2011). *Derecho Penal Parte General*. Lima: Grijley.

Artículo 190

AUTONOMÍA DE LAS PENAS POR DELITOS TRIBUTARIOS

Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

El artículo 165 del Código Tributario del año 1966 es el antecedente normativo el mismo que por especialidad se concuerda con la responsabilidad objetiva de las sanciones del actual Código Tributario.

El artículo 165 del Código Tributario del año 1966 es el antecedente normativo el mismo que por especialidad se concuerda con la responsabilidad objetiva de las sanciones del actual Código Tributario.

Un mecanismo eficaz para evitar la condena es demostrar que el hecho ya ha sido archivado anteriormente en un proceso penal idéntico. Este es un principio general del derecho que responde al antiguo romano: *ne (no) bis* (duplicar el proceso) *in idem* (idéntico), solo se juzga una vez el hecho, si no se admitiría que una persona puede ser juzgada y condenada; y luego nuevamente condenada por el mismo. Esto a su vez generó otros principios como *reformatio in peius*.

A fin de evitar la aplicación del principio *ne bis in idem* en supuestos que no corresponde se regula el paralelismo de procesos los cuales por su naturaleza y por mandato legal carecen de triple identidad dado que las penas por una conducta dolosa no involucran la aplicación de normas prescriptivas que tan solo calculan deudas dinerarias ocasionadas sin involucrar una averiguación subjetiva que motive el actuar que daña el bien jurídico en sus cinco vertientes reguladas: artificio, ardid, astucia engaño y las demás formas fraudulentas diferentes al engaño.

Por ello, la cobranza de la deuda tributaria involucra el cobro del pago de multas que no tienen ninguna semejanza ni relación con las penas privativas de la libertad

aplicables a las conductas dolosas no incluidas en el Código Tributario sino en el Decreto Legislativo 813.

El artículo 190 tiene un solo objetivo y es evitar la aplicación del principio ne bis in idem.

Se trata de establecer por ley autorizado por la Constitución dos vías que no se mezclan:

Tabla 1

Dos vías	Administrativa	Penal
Concepto	Deuda	Conducta
Objeto	dinero	Forma de Fraude
Principios	No hay prisión por deudas	Lesividad
Dos poderes del Estado	vía administrativa	vía Judicial
Materia de investigación	Incumplimiento de pago	Ardid, Artificio, Astucia, engaño y otras formas fraudulentas
Temporal	Se agota en la fecha de vencimiento	Comisión no solo se consume en el investigación sino continua en los libros y en la emisión comprobantes antes y después del vencimiento o consumación.
Personas	Contribuyente	Evasor y otros coautores
Posición en la relación jurídica material y procesal	Sujeto pasivo	Sujeto activo
Hechos	Base imponible	Elemento normativo
Acreedor	Sujeto activo	Parte civil
Dimensión	Tasas de tributo	Objeto material

La política criminal ha establecido pues inclusive diferencias entre la capacidad sancionatoria administrativa y la punibilidad penal judicial:

Tabla 2

Dos vías	Administrativa	Penal
Concepto	Deuda	Conducta
Objeto	dinero	Forma de Fraude
Sanción	Multas	No incluye multas solo penas
Supuesto de hecho	Infracción detectada objetiva	Comisión de delito subjetivo

Como se aprecia, no hay identidad entre proceso sancionatorio y penal dado que no solo son dos vías paralelas si no se trata de personas diferentes, diferente materia y diferentes hechos (calculó dinerario y dolo).

Considerando que los jueces penales pueden ser inducidos a error por la defensa técnica, la cual vincula todos los documentos notificados con el propósito de demostrar que el dolo ya ha sido evaluado por la SUNAT al haber impuesto multas, es importante aclarar que esta interpretación constituye un imposible jurídico. Las multas tributarias se rigen por un procedimiento sancionador de naturaleza objetiva, el cual no considera la existencia de dolo en la conducta del contribuyente. Su única consecuencia es la determinación de un incremento en la deuda tributaria. En este sentido, la actividad administrativa tributaria se limita a un cálculo objetivo y no tiene facultades para identificar conductas dolosas ni imponer sanciones a personas distintas del titular del RUC involucrado. La Justicia Penal Tributaria va muchos más allá de un cálculo de deuda dado que identifica a las personas naturales responsables de incurrir en prohibiciones penales siendo dos cuerdas que corren totalmente separadas y analizan hechos y personas totalmente distintos. Por ejemplo, en el caso de sociedades anónimas las multas se giran a estas últimas y no a las personas naturales que cometieron los delitos, los delitos no son cometidos por las sociedades anónimas si no por sus empleados, incluidas gerencias y directores que perciben dietas y no sueldos, que son las personas naturales encargadas de cumplir las obligaciones de la sociedad. Las multas son giradas a la sociedad y no a las personas que en el mismo caso cometen delitos por incumplir deberes mediante el dolo en sus cinco formas (astucia, ardid, engaños, artificio o otra forma fraudulenta) estas formas no son cometidas por las sociedades que carecen de la capacidad de cometer delitos.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 191

REPARACIÓN CIVIL

No habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

El antecedente del artículo 191 es el artículo 166 del Código Tributario del año 1966.

Impedir el uso de estrategias fraudulentas para evadir obligaciones tributarias

La indemnización en el Perú proviene de un principio general del derecho, consuetudinario en el derecho internacional, que señala que el que rompe un compromiso está en la obligación de compensar a quien sufre el daño generado por el incumplimiento, y su dimensión económica se encuentra constituida por el cálculo de una suma que recoge de tres elementos: el daño emergente, el lucro cesante y el daño moral.

Es evidente que el daño producido por el no pago del tributo se encuentra en los intereses, sin embargo cuando se incorpora el elemento doloso es necesario restringir la dimensión al monto insoluto del tributo a fin de que el perjuicio al bien jurídico sea considerado por el juzgador sin las sanciones administrativas que no están relacionadas a las conductas dolosas (ardid, astucia, artificio, engaño y otra formas fraudulentas diferentes al engaño) por lo que la reparación civil del daño se encuentra calculado en esta proporción dado que los intereses forman parte de las acciones determinativas y son incorporados a la deuda en los valores emitidos que solo pueden ser analizados por las instancias administrativas de apelación y contenciosas administrativas del Poder Judicial.

La dimensión de la reparación no puede ser cuestionada por las instancias judiciales penales por carecer de competencia, en ese sentido en el caso se llegue a juicio oral sin haberse cancelado la deuda dichos montos insolutos del tributo impago corresponden al daño emergente y deben formar parte de la sentencia dado que el delito puede ser cometido en el ámbito de la sociedad anónima en tal caso si no se ha pagado la deuda se genera las responsabilidad penal solidaria con los

directivos y gerentes de la empresa involucrados en el delito tributario. Si la deuda no ha sido cancelada el juzgador incluirá las consecuencias de pago pudiendo la administración calcular lucro cesante y daño moral adicional a la deuda tributaria insoluta, dado que dicha dimensión de reparación se encuentra añadida con la comisión dolosa dada la trascendencia de la afectación del bien jurídico. El cálculo del daño moral adquiere especial relevancia cuando la conducta delictiva implica el uso de mecanismos fraudulentos como el ardid, caracterizado por la instrumentalización de personas en situación de vulnerabilidad, tales como adultos mayores, para encubrir ingresos y distribuirlos en distintos RUCs. En estos casos, la afectación trasciende el mero engaño y se configura una forma agravada de fraude, que requiere un mayor grado de justificación en la cuantificación del daño moral, reflejándose en una indemnización más elevada.

Para que el directivo o gerente sea responsable solidario de las deudas diferentes al monto insoluto, es decir los intereses y las multas sus respectivos intereses es deber del auditor formular la responsabilidad solidaria no penal del artículo 16 del Código Tributario dado que dichas dimensiones no forman parte de la conducta dolosa que involucra únicamente al monto insoluto del tributo y los intereses impagos solo del tributo. Dado que en dichos intereses se encierra el lucro cesante.

Respecto al daño moral, hoy más que nunca puede ser solicitado al juzgador dado que la emisión de comprobantes de pago electrónico involucra perjudicar la certeza de datos informáticos que ingresan al acervo informático y servidores de la SUNAT y el perjuicio de la exactitud de la base datos puede ser calculada en el daño moral al dañar la imagen de seguridad informática de la SUNAT que se ha construido con estrategias financiadas por los contribuyentes cosa que no sucedía cuando la falsificación de una factura papel correspondía únicamente a la contabilidad de los usuarios.

Mismo razonamiento lo encontramos cuando la integridad de los procesos de la SUNAT se ve afectada por la inexactitud que introduce dichos comprobantes falsificados al ser incluidos en libros electrónicos y que ingresan al acervo informático de la SUNAT en todos sus registros.

Conforme al Código Penal la norma del Código Tributario se encuentra armonizada dado que se admite continuar la cobranza una vez establecida la responsabilidad penal de los representantes, legales o designados por responsabilidad penal solidaria derivada de la sentencia penal por su participación en la comisión del delito a pesar de estar obligado a cumplir la obligación de la sociedad. Resulta del todo coherente que antes de la tramitación penal se hubiera establecido la responsabilidad solidaria del artículo 16 del Código Tributario el mismo que surge antes supuestos expresamente establecidos por conducta de negligencia grave y abuso de facultades o dolo.

Referencia

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>

Artículo 192

COMUNICACIÓN DE INDICIOS DE DELITO TRIBUTARIO Y/O ADUANERO

Cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros.

Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o delitos aduaneros, están obligados a informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria. En caso de incumplimiento, el Fiscal o el Juez Penal podrá disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el Fiscal, el Juez o el Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las disposiciones fiscales, resoluciones judiciales, informe de peritos, dictámenes del Ministerio Público e Informe del Juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.

En los procesos penales por delitos tributarios, aduaneros o delitos conexos, se considerará parte agraviada a la Administración Tributaria, quien podrá constituirse en parte civil.

Comentario

El presente artículo fue sustituido por el Artículo 98 del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004. El segundo párrafo fue modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación. El tercer párrafo fue (271) Párrafo modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

¿Quién da la noticia delictual a las autoridades?

Aquí hay dos autoridades íntimamente relacionadas: el Ministerio Público por mandato constitucional de protector de la sociedad y la Administración Tributaria única entidad que puede cuestionar el cálculo de la obligación tributaria a los contribuyentes.

La información o noticia del delito por ello puede provenir de cualquier fuente y esta multiplicidad de posibles noticias y sus fuentes no es restringida si no admitida por el Código, en una ruta verbal que puede mejor graficarse.

Denunciar y ejercer la acción penal son dos conceptos distintos por ello toda persona que conozca del delito puede denunciarlo a la SUNAT, quien comunicará a la fiscalía la cuantificación del resultado y promoverá la investigación penal. Ahora bien, la norma hace alusión a los delitos tributarios y aduaneros, el primero comprende a la defraudación tributaria y a los delitos de elaboración y comercio clandestino que también son delitos tributarios.

La elección de la palabra “puede” en denunciar implica que resulta una opción, siendo que todos estamos obligados a cumplir la ley y respetar el cumplimiento del ordenamiento jurídico, en especial el tributo creado solo por ley.

Puede encierra la posibilidad apreciándose que el legislador evito señalar debe, desde ese punto de vista ninguna persona estaría obligada a denunciar lo cual no es correcto dado que conforme a la Constitución todos están en la obligación de hacer cumplir el ordenamiento jurídico conforme al artículo 38° de la Constitución.

Puede también implica poder, no queda claro por que el legislador escogió una palabra tan ambigua respecto a la comisión de este delito. No estamos hablando de denunciar para multar si no de situaciones donde el principio de lesividad implicaría gravedad indignante de los deberes ciudadanos a tal grado que se ha configurado delito.

Ahora bien, cuando la norma señala cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios hace referencia a toda actuación lo cual justamente se puede presentar en verificación o en fiscalización en este caso no tiene la obligación de comunicar al investigado solo al Ministerio Público dado que lo contrario sería poner en sobre aviso y pérdida de espontaneidad, una que ya no existe dado que respecto al periodo y tributo ya realizó actuaciones. La norma no señala que deben haber emitido las resoluciones de determinación, dado que no se esta evaluando la cuantía sino la conducta. La amplia variedad actuaciones que puede realizar la administración antes de determinar indican que al ministerio público se le puede informar de la certeza del auditor tributario acompañando las pruebas de la comisión del delito. Las notificaciones involucradas en la determinación, lo cual incluye el inicio de la fiscalización, puede realizarse luego de haberse comunicación los indicios y por ello la presunción de la comisión del delito.

Verificación--- comunicación al MP ---inicio de fiscalización -emisión de valores- comunica el monto insoluto al MP-

El artículo también resulta claro para distinguir los conceptos de determinar, verificar y fiscalizar. La verificación es una modalidad de fiscalización, pero en él no se puede determinar dado que carece de carta y requerimiento.

Como se aprecia este párrafo es no simple, la técnica tributaria indica que hay verificación y hay fiscalización lo cual no es lo mismo, la segunda es genero y la primera es especie, todas las verificaciones, son fiscalizaciones del artículo 62 del Código Tributario porque mediante ella se tiene facultad de inducción y/o revisiones rápidos o compulsas puede ejercerse la facultad de control, inspección e investigación generándose la posibilidad de emitir multas, pero no resoluciones de determinación.

Todas las fiscalizaciones que tiene carta y requerimiento son posibilidad de determinar (control, inspección e investigación). La nulidad de la determinación en la verificación es evidente al no tener requerimiento y carta al inicio del proceso (en la verificación no hay facultad de determinación).

Cuando señala que toda persona puede dar noticia de un delito tributario la norma faculta la administración a remitir comunicaciones de todo tipo al contribuyente. La norma pone un requisito indispensable para que se aplique el artículo 189, el cual es la espontaneidad y es decir que los periodos y tributos involucrados no haya materia de avisos que se esta en proceso de verificación, en el que se le solicita que revise lo declarado dadas las inconsistencias comunicadas. Admitir lo contrario es otorgar nuevas oportunidades al contribuyente para subsanar delitos, que es justamente lo que norma está tratando de evitar.

Durante las notificaciones el mismo encargado del contribuyente de atender la comunicación de la SUNAT ya no tiene la espontaneidad requerida en la norma, dado que se esta presentando para evitar que el control detecte el ilícito el mismo que no quiere ser subsanado a pesar de lo expresamente señalado. Inclusive esta persona pudiendo dar noticia del delito se abstiene de hacerlo para perpetuar el error de la administración y lograr la indetección.

Lo que queda claro es que con la verificación se puede considerar perdida la espontaneidad requerida en el artículo 189, y no necesariamente tiene que hacer mención a una investigación de delito.

Dado que el Código Tributario no establece ni un concepto de denuncia ni requisitos mínimos se aprecia que una normatividad complementaria en la LPAG:

Artículo 116. - Derecho a formular denuncias

116.1 Todo administrado está facultado para comunicar a la autoridad competente aquellos hechos que conociera contrarios al ordenamiento, sin necesidad de sustentar la afectación inmediata de algún derecho o interés legítimo, ni que por esta actuación sea considerado sujeto del procedimiento.

116.2 La comunicación debe exponer claramente la relación de los hechos, las circunstancias de tiempo, lugar y modo que permitan su constatación, la indicación de sus presuntos autores, partícipes y damnificados, el aporte de la evidencia o su descripción para que la administración proceda a su ubicación, así como cualquier otro elemento que permita su comprobación.

116.3 Su presentación obliga a practicar las diligencias preliminares necesarias y, una vez comprobada su verosimilitud, a iniciar de oficio la

respectiva fiscalización. El rechazo de una denuncia debe ser motivado y comunicado al denunciante, si estuviere individualizado.

116.4 La entidad receptora de la denuncia puede otorgar medidas de protección al denunciante, garantizando su seguridad y evitando se le afecte de algún modo. (Texto según el artículo 105 de la Ley n.º 27444, modificado según el artículo 2 Decreto Legislativo n.º 1272)

Conforme al artículo 62 la LPAG no corresponde al denunciante la calidad de ser parte del proceso de investigación, y por ello no tiene legitimidad para impugnar el resultado.

Esto se encuentra en consonancia con el artículo 60 que admite que terceros que no son parte de la fiscalización puedan presentar denuncia y desencadenar el inicio de una determinación.

Sin embargo, la facultad de fiscalizar es decir de ejercer la función de inspeccionar y la otra función de investigar requiere pues de una evaluación que en el caso de un delito reviste una mayor actuación al momento de calcular y al momento posterior de calcular el tributo.

García Caveró (p. 607) señala:

el delito se constituye como un delito de dominio, en donde no basta simplemente con la infracción del deber de pagar los tributos, si no que resulta necesario atribuir al autor una organización fraudulenta para no realizar el pago.

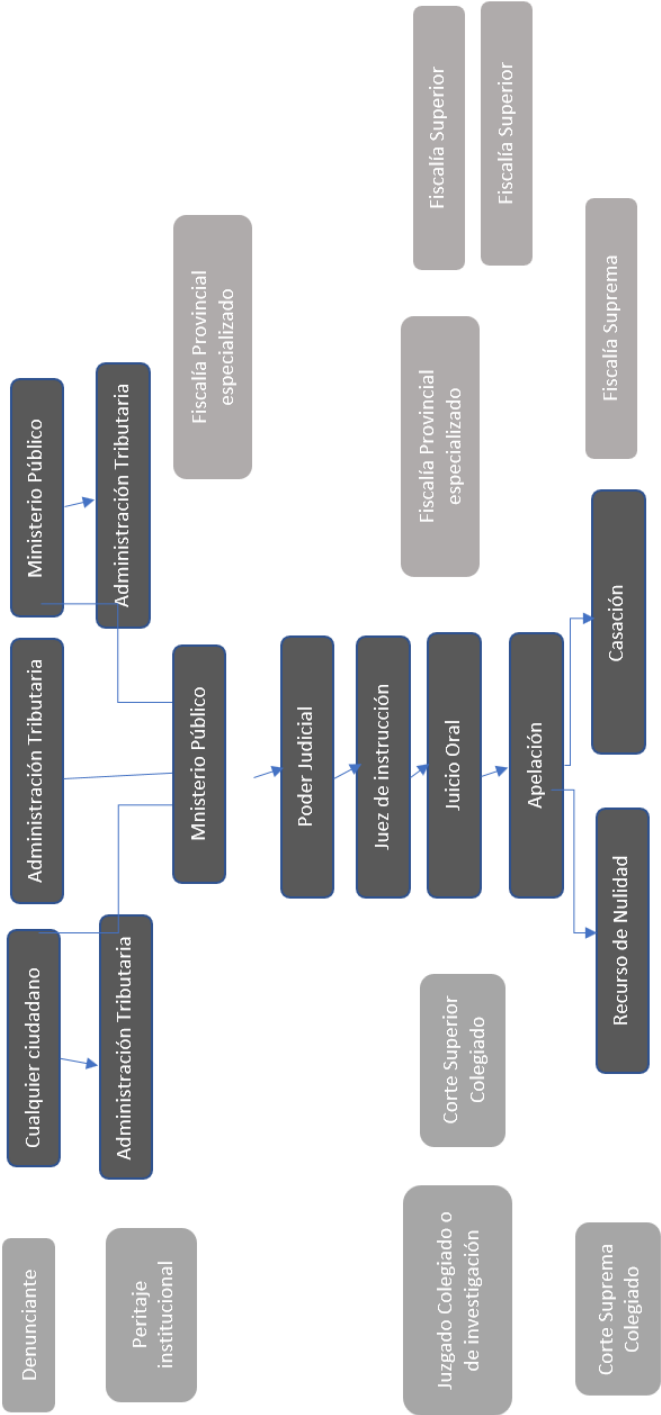
Se castiga al particular que habiendo realizado un hecho imponible se organiza de una manera fraudulenta para impedir que el Estado pueda hacer efectivo el cobro- de los tributos correspondientes.

Por ello en esta infracción del deber cualquiera sea la parte o denunciante, debe calcularse el tributo y determinarse con toda clase de información en forma previa a ejercer la acción penal y determinar la cuantía del tributo de forma oficial y por ello el expediente discurre hacia a la administración tributaria para verificar que hechos imponibles se han ocultado y que hechos imponibles se han falsificado o creado falsamente para favorecer al contribuyente evasor, y de ahí la necesidad de verificar toda la información del denunciante que puede ser un empleado de cualquiera de los negocios involucrados o una persona que sin ser empleado o del staff conozca la información de la organización personas, documentos y fechas son todas verificadas y comunicadas por la Administración Tributaria y a la Fiscalía que a su vez corrobora y continua investigando. Cuando los elementos de convicción han sido reunidos el fiscal lo comunica al Poder Judicial ejerciendo la acción penal.

Durante el proceso judicial la SUNAT o el órgano administrador de tributo que representa al Estado es declarada parte civil, es decir actor civil y debe asistir a las audiencias y su participación no es necesaria por lo que puede ser declarada en abandono ante incomparecencia que no es lo mismo que tardanza. En caso el procurador llega tarde no puede declararse en abandono dado que ello sería desproporcionado conforme se ha establecido en la Sentencia del RECURSO CASACIÓN n.º 901-2019/CAÑETE la Sala Permanente de la Corte Suprema.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- García Caveró, P. (2007). Dererecho Penal Económico (Vol. Tomo II). Lima: Editora Grijley.



Artículo 193

FACULTAD PARA DENUNCIAR OTROS DELITOS

La Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos en general, quedando facultada para constituirse en parte civil.

 **Carlos Augusto** Flores Espinoza

Comentario

El presente artículo se encuentra en nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1966 con el primer Código Tributario latinoamericano de Perú.

Poniendo el ejemplo a la OCDE

Del Código Tributario del año 1966 la OCDE ha tomado esta iniciativa en la que se debe erradicar el ostracismo de tener a la mano medios probatorios que no son entregados a las autoridades correspondientes. Esto se concuerda con el acceso incondicional que le da la Constitución a los instrumentos comerciales a la autoridad competente tributaria conforme a las garantías que por ley se establezcan.

Con este artículo la Administración reúne los requisitos para el grado de madurez exigido por la OCDE en sus dos documentos de estandarización de las mejores prácticas en materia criminal tributaria:

A. Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales (OCDE, 2019) Publicada por primera vez en 2017, Lucha contra los delitos fiscales – Los diez Principios Globales es la primera guía completa para combatir los delitos fiscales. Establece diez principios esenciales que abarcan los aspectos legales, institucionales, administrativos y operativos necesarios para desarrollar un sistema eficiente y eficaz de identificación, investigación y persecución de delitos fiscales, respetando los derechos de los contribuyentes acusados. Esta segunda edición aborda nuevos desafíos, como las formas de lidiar con los profesionales que facilitan los delitos

fiscales y de cuello blanco, y fomentar la cooperación internacional en la recuperación de activos. Basándose en experiencias de países de todos los continentes, el informe también destaca casos exitosos relacionados con el uso indebido de activos virtuales, investigaciones complejas que involucran equipos de trabajo conjuntos y el uso de nuevas herramientas tecnológicas para combatir delitos fiscales y otros delitos financieros. Los Diez Principios Globales son un elemento esencial del Diálogo de Oslo de la OCDE, un “enfoque de todo el gobierno” para combatir los delitos fiscales y los flujos financieros ilícitos

En este documento se aprecia redactados principios para una administración tributaria exitosa en la lucha contra el crimen tributario y entre ellos el siguiente principio:

Principio 8: Tener un marco efectivo para la cooperación interinstitucional o interagencia

Respecto a la redacción del artículo 193 se aprecia que la autoridad tributaria se encuentra plenamente facultada para comunicar los delitos que durante su investigación o control encuentre a través de indicios documentados durante estos procesos de fiscalización cualquiera su tipología.

B. El Modelo de Madurez de la Investigación de Delitos Fiscales (OCDE, Modelo de Madurez de la Investigación de Delitos Fiscales, 2019) tiene como objetivo ayudar a las jurisdicciones a comprender cuál es su posición en la implementación de la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre los Diez Principios Globales para Combatir los Delitos Fiscales, con base en un conjunto de indicadores observados empíricamente. Al establecer indicadores para cada nivel creciente de madurez, el modelo también traza un camino evolutivo para el progreso futuro hacia las prácticas más avanzadas en la investigación de delitos fiscales en cuatro niveles de madurez: emergente, en progreso, establecido y aspiracional. Por lo tanto, también sirve como una herramienta importante para medir el impacto de las intervenciones de desarrollo de capacidades en materia de delitos fiscales, incluidas las promovidas por la Iniciativa Fiscal de Addis y la Declaración de Bari del G7. El modelo también tiene relevancia para las jurisdicciones en todas las etapas de desarrollo.

El punto focal de este ejercicio de autoevaluación del Modelo de Madurez es la agencia de investigación de delitos fiscales en una jurisdicción. Sin embargo, dados los fuertes vínculos entre los impuestos y otros delitos financieros, la autoevaluación proporcionará el diagnóstico más útil cuando se complete junto con otras partes interesadas relevantes de una variedad de autoridades encargadas de hacer cumplir los delitos financieros, la fiscalía y los encargados de formular políticas. Por lo tanto, el enfoque de todo el gobierno es una parte integral del modelo.

Al respecto en el principio 8 se señala:

Un enfoque pangubernamental eficaz para luchar contra los delitos fiscales y otros delitos financieros comprende la capacidad de diferentes autoridades encargadas de perseguir la delincuencia financiera (p. ej., administraciones tributarias, autoridades aduaneras, autoridades responsables de la lucha contra el lavado de dinero, agencias responsables de la lucha contra la corrupción, policía y Fiscalía, UIF, reguladores financieros, etc.) para cooperar en la detección y la prevención de los delitos y en la adopción de medidas coercitivas y disuasorias contra ellos en el marco de su mandato. Está demostrado que las jurisdicciones que se encuentran en un nivel consolidado disponen de marcos jurídicos y operacionales eficaces

para facilitar la colaboración entre agencias que luchan contra los delitos fiscales y otros delitos financieros. Se colabora mediante el intercambio de información y otras formas de cooperación mejoradas, que favorecen el fortalecimiento de las capacidades de investigación y una cultura de enfoque pangubernamental, a nivel operacional y estratégico. 38. La trayectoria a niveles superiores de madurez representa pasar de operar de manera independiente a hacerlo de forma integrada. En el nivel emergente, en las operaciones llevadas a cabo de manera independiente, el acceso a la información, la capacidad de procesamiento y las facultades y recursos de investigación son limitados. En el nivel deseable de madurez se prevé un funcionamiento integrado «pangubernamental», a través de un mecanismo reforzado de colaboración, que puede recurrir a la ampliación de la capacidad de investigación.



Nota. OCDE Modelo de Madurez

Capacidad de la agencia de investigación de los delitos fiscales para cooperar con autoridades aduanera y la unidad de inteligencia financiera y la autoridad responsable de la lucha contra el lavado de dinero y viceversa asimismo para cooperar con la policía que investiga delitos que no son de carácter tributario

Asimismo, la vigencia del artículo 193 del Código Tributario se aprecia que coloca a la administración en una situación progresiva dado que la remisión de información no resulta periódica para calificar como consolidado.

Por otro lado, corresponde señalar que:

A propuesta de la Comisión de Asuntos Fiscales se emitió la siguiente Recomendación 0469 de la OCDE (OCDE, Recomendación del Consejo sobre los Diez Principios Globales para Combatir los Delitos Fiscales, 2018):

I. ACUERDA que el propósito de esta Recomendación es brindar orientación sobre el diseño o la actualización de los marcos legales, institucionales, administrativos y operativos que sustentan un sistema eficaz y eficiente para combatir los delitos fiscales y otros delitos financieros.

II. ACUERDA que, a los efectos de la presente Recomendación:

- El delito fiscal se refiere a una conducta que viola una ley tributaria y puede ser investigada, procesada y sancionada bajo procedimientos penales dentro del sistema de justicia penal. Abarca el incumplimiento tanto de las obligaciones de la ley del impuesto sobre la renta como de las obligaciones tributarias indirectas (como el IVA o el GST), pero no incluye otros delitos financieros como el incumplimiento de los impuestos aduaneros y especiales, la corrupción, el soborno o el blanqueo de capitales. leyes; y
- Autoridad competente se refiere a cualquier agencia gubernamental encargada de detectar, investigar, procesar y/o recuperar el producto de delitos fiscales.

III. RECOMIENDA que, al diseñar o actualizar sus marcos nacionales para abordar los delitos fiscales, los Adherentes deben seguir estos Diez Principios Globales:

1. Asegurar que las infracciones de los delitos fiscales sean penalizadas por:
 - a) Contar con marcos legales que penalicen algunas violaciones de las leyes tributarias por parte de personas físicas;
 - b) Poner a disposición sanciones penales efectivas que se aplican en la práctica a las personas físicas que infrinjan las leyes tributarias;
 - c) Disponer de un régimen sancionador para las personas jurídicas que infrinjan delitos fiscales; y
 - d) Garantizar que los profesionales que habilitan delitos fiscales también estén sujetos a responsabilidad penal;
2. Diseñar una estrategia para enfrentar los delitos fiscales, que incluya:
 - a) La identificación de riesgos y amenazas existentes y emergentes; y
 - b) Mecanismos para la revisión y el seguimiento regulares de la implementación y eficacia de la estrategia;
3. Garantizar que las autoridades competentes cuenten con facultades adecuadas para detectar, investigar y perseguir de manera efectiva los delitos fiscales;
4. Dotar a las autoridades competentes de facultades adecuadas para congelar, embargar y decomisar bienes vinculados a la ejecución de delitos fiscales, de conformidad con sus marcos jurídicos internos;
5. Establecer una estructura organizativa con responsabilidades definidas para combatir los delitos fiscales y otros delitos financieros;
6. Proporcionar recursos adecuados a las autoridades competentes para apoyar:
 - a) El desarrollo de estructuras organizativas sólidas y de gobernanza;
 - b) Formación y desarrollo adecuados del personal; y
 - c) Infraestructura de TI, acceso a datos y uso de recursos analíticos apropiados.
7. Designar los delitos fiscales como delito determinante del blanqueo de capitales;
8. Establecer marcos legales, administrativos, institucionales y operativos efectivos para la cooperación interinstitucional nacional, que incluyan:
 - a) Informes e intercambio de información por parte de las autoridades fiscales sobre sospechas de delitos fiscales y otros delitos financieros, incluidos la corrupción, el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, que surjan del desempeño de sus funciones, a las autoridades policiales nacionales correspondientes y, cuando corresponda, a la Dirección Financiera Unidades de Inteligencia;
 - b) Presentación de informes e intercambio de información entre todas las autoridades nacionales competentes, incluidas las autoridades

encargadas de hacer cumplir la ley, con respecto a la aplicación de delitos fiscales y otros delitos financieros dentro de sus respectivos mandatos; y

- c) Mecanismos para apoyar formas mejoradas de cooperación entre las autoridades fiscales, las autoridades competentes y otras autoridades policiales nacionales apropiadas responsables de hacer cumplir los delitos financieros, como operaciones conjuntas y grupos de trabajo, investigaciones paralelas, adscripciones de personal, foros de coordinación e inteligencia conjunta centros;
9. Garantizar que los mecanismos de cooperación internacional estén disponibles para las autoridades competentes, incluso mediante:
- a) Asegurar el acceso a todos los instrumentos legales internacionales relevantes para la ejecución de delitos fiscales y otros delitos financieros;
 - b) Tener marcos operativos adecuados para una cooperación internacional efectiva relacionada con la aplicación de delitos fiscales y otros delitos financieros; y
10. Brindar protecciones y derechos fundamentales a las personas al ejecutar delitos fiscales y otros delitos financieros, incluso garantizando que los derechos procesales y fundamentales básicos estén en vigor para las personas sospechosas o acusadas de cometer delitos fiscales u otros delitos financieros;

IV. INVITA al Secretario General ya los Adherentes a difundir esta Recomendación.

V. INVITA a los no adherentes a tomar en cuenta y adherirse a esta Recomendación.

VI. ENCARGA al Comité de Asuntos Fiscales, a través de su Grupo de Trabajo sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos, a:

- a) Continuar sirviendo como un foro para el intercambio de información sobre la lucha contra los delitos fiscales y otros delitos financieros, incluidas las experiencias de las jurisdicciones con la implementación de esta Recomendación, y para fomentar el diálogo interdisciplinario y de múltiples partes interesadas para lograr el cumplimiento fiscal;
- b) Continuar su trabajo de recopilar y mapear los datos recibidos de las autoevaluaciones de las jurisdicciones en relación con esta Recomendación; y sobre el desarrollo de capacidades en la lucha contra los delitos fiscales y otros delitos financieros para apoyar la difusión e implementación de esta Recomendación;
- d) Revisar y actualizar la Guía Práctica sobre la Implementación de la Recomendación sobre los Diez Principios Globales para Combatir los Delitos Fiscales a lo largo del tiempo para garantizar que siga siendo relevante;
- d) Informar al Consejo sobre la implementación, difusión y relevancia continua de esta Recomendación a más tardar cinco años después de su adopción y al menos cada diez años a partir de entonces. (traducción nuestra)

Como se aprecia la recomendación y los documentos, 10 principios y modelo de madurez requieren de implementación en nuestro país, lo cual significa una oportunidad para que los ciudadanos califiquen correctamente a la Administración Tributaria identificándola como una que no solo protege a la sociedad fomentando una tributación justa, sino también como una que es exitosa, moderna y respetada en la región.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- OCDE. (2018). Recomendación del Consejo sobre los Diez Principios Globales para Combatir los Delitos Fiscales. Obtenido de <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0469>
- OCDE. (2019). Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales. Grupo de Trabajo sobre Delitos Fiscales. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf>
- OCDE. (2019). Modelo de Madurez de la Investigación de Delitos Fiscales. Grupo de Trabajo sobre Delitos Fiscales. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/crime/modelo-de-madurez-de-la-investigacion-de-delitos-fiscales.pdf>

Artículo 194

INFORMES DE PERITOS

Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de pericia institucional.



Carlos Augusto Flores Espinoza

Comentario

El Artículo 194 fue modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1123, publicado el 23 de julio de 2012, la exposición de motivos no dio ninguna motivación al respecto.

Contable y técnico

Conforme a la sentencia del Recurso de Nulidad 1665–2013 de la Sala Permanente la prueba consiste en una actividad cognoscitiva, metódica, selectiva, jurídicamente regulada, legítima y conducida por el funcionario con potestad para descubrir la verdad concreta sobre la imputación.

La Constitución de 1993 en el numeral 10 del artículo 2 le da acceso ilimitado a la autoridad tributaria a los instrumentos comerciales estén contenidos o no en comunicaciones bajo las garantías establecidas en la Ley que están actualmente aprobadas en las normas del Código Tributario, de ahí distinguimos que hay controles que realiza todo tipo de servidores públicos de la Administración, sin embargo cuando este tiene alcances de técnica tributaria los informes contables o no, es decir incluyendo los no tributarios técnicos tienen el carácter institucional.

Hay que recordar que el perito institucional puede emitir varios informes de un solo caso, por ejemplo, realizando el cálculo correcto del tributo es decir determinar, o técnico sobre cualquier otro ámbito relacionada a la manera o formas en que deliberadamente se incurrido en astucia o ardid o artificios o engaño o cualquier otro fraude. Emitirá con detalle cronológico en base a la revisión de la documentación (en soporte magnético o papel) las motivaciones del delito, la comisión del delito y sus coautores, así como la descripción del gasto de lo indebidamente ahorrado y todo lo hará en un lenguaje presuntivo e indiciario.

En este tipo de informes técnicos se describirá como las elusiones tiene prueba suficiente de sistematicidad y motivación para cometer el delito al incurrir en astucia, ardid, engaño, artificio u otro fraude. Existirán elusiones que por su falta de trascendencia no llenarán la lesividad suficiente y otras elusiones que, si incluirán la astucia de un contador u abogado para realizar planeamientos de delito, estos informes no son de la contabilidad del tributo impago si no de los hechos dolosos, que se encuentran encubiertos y develados con el informe técnico. La corte suprema denomina a esta investigación como una que busca posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales.

Como se aprecia los informes pueden determinar las obligaciones tributarias al detectar cálculos voluntarios fraguados de la deuda, estas emisiones se realizan mediante al acto administrativo (resolución de determinación o resoluciones de intendencia) y tan solo son impugnables en lo contencioso administrativo careciendo los jueces penales de competencia o facultad para cuestionar la cuantía de la deuda.

Asimismo es expresamente establecido que además de estos informes contables hay informes técnicos que pueden referirse a la evaluación del cumplimiento de la ley general de sociedades o de la ley de la empresa individual de responsabilidad limitada o de cualquier otra ley relacionada al cumplimiento de obligaciones legales relacionadas directa o indirectamente a las obligaciones tributarias y otras obligaciones legales, siempre y cuando no se refieran a obligaciones que son controladas por ley por otras entidades.

Se debe recordar que tan solo son informes emitidos por peritos y solo son pruebas acompañadas de una contundencia que pueden convencer al decisor juez o vocal de que existen evidencias de ardid, artificio, astucia, engaño o cualquier fraude diferente a las cuatro primeras penadas, sin menoscabo del encubrimiento para obtener beneficios o beneficios derivados de insolvencias tramitadas con fraude.

Asimismo, se refiere a la emisión es decir actuaciones administrativas donde exista un funcionario de la SUNAT, en este caso no se refiere a funcionarios públicos, aunque todos los servidores públicos de la SUNAT actúan por las funciones establecidas en los órganos del nuevo reglamento de organización y funciones del año 2023 (en dos partes la primera aprobada por Decreto Supremo y la consiguiente segunda parte aprobada por Resolución de Superintendencia). Dicha distribución de funciones y su ejercicio en el cargo demuestran experiencia, en especial de la facultad de fiscalización, que incluye control inspección e investigación.

Al contrario de la intuición, que se refiere a presentir (sin pruebas reales) el Código Tributario refiere a que la pericia es institucional y por ello no puede provenir de la intuición celta o de ninguna forma parecida o antitécnica porque se trata de reunir pruebas reales construidas en indicios, mediante el registro de la observación, y deducción de los perjuicios ocasionados al fisco dado que con conocimiento tributarios se logra identificar un monto de perjuicio.

En si el informe pericial institucional detecta las cinco tipologías de fraude que acreditadas demuestran el dolo del tipo base de delito tributario:

1. Engaño
2. Astucia
3. Ardido
4. Artificio
5. Otras formas de fraude

Los hechos descritos pueden habilitar el conocimiento de delito consumado o intencional tentativo.

La detección de estos indicadores o hallmarks de delito consumado o intencional tentativo- será descrita en el Informe que se convierte en institucional cuando es suscrita por expertos peritos de la SUNAT dado que durante el acceso a la documentación prospectivamente establecida para la autoridad tributaria en el numeral 10 del artículo 2 de la Constitución y la data de todas las fuentes con que cuenta la SUNAT será el auxilio necesario para la que fiscales, jueces y vocales concluyan con sana crítica en la evaluación de la verosimilitud de la comisión del delito que permitirá administrar penas acorde a la lesividad de la comisión del delito.

El conjunto de estos trabajos de investigación permite a la SUNAT tomar conocimiento sobre ciertos hechos que puede estar vinculados con la comisión del delito tributario o aduanero. (Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier; Robles Moreno, Carmen Del Pilar; Villanueva Gutierrez, Walker; Bravo Cucci, Jorge Antonio; 2016) p. 1398.

Si el testigo transmite lo que guarda en su mente, el perito conforme a su conocimiento describe los hechos mediante métodos científicos demostrando conductas y las huellas del iter criminis desde su preparación, consumación y develando los ocultamientos que realiza el agente activo.

Estos informes técnicos describen la realidad y son una descripción que acerca al Juez o vocal a la verosimilitud de la comisión del delito, siendo una delgada línea roja en la que se devela el dolo dado que los incumplimientos se reflejan técnicamente, pero las conductas evidencian las intenciones y motivaciones, antes y después de su consumación.

Para García Caverio (p. 607) la infracción de los deberes contables tributarios se trata de un delito que adelanta la barrera de punibilidad a actos que crean las condiciones favorables para las futuras defraudaciones tributarias.

No es necesario un informe técnico de la totalidad del iter criminis puesto que el informe de presunción tan solo describe el ardid, la astucia, el artificio, el engaño o el fraude convirtiendo a la deuda en subyacente que siendo un elemento de la consumación no es definitivo para probar la comisión del delito.

La investigación tributaria institucional entrega toda la información reunida y el fiscal debe complementarla con las interrogaciones e instrumentales de verificación ejerciendo poderes que no tiene la SUNAT.

Conclusiones técnicas que aportan deliberadas actuaciones que afectan el correcto cálculo de la deuda:

- Conflicto de atribuciones
- Disminución del impuesto o aumento de beneficio mañoso
- Omitir asientos
- Adulterar balances o presentar balances falsos
- Emplear notas ya utilizadas
- Adulterar verdadero monto de los créditos

El ardid, la astucia, el artificio, el engaño o el fraude son cinco elementos que se incorporan a los informes técnicos y revelan la participación y la forma de coautoría en la que es necesaria la habilidad contable propia o asistida.

Un artificio es la maquinación para que personas distintas coordinen la utilización de documentos con fines distintos a los previstos. Registros, comprobantes son mencionados como documentos verdaderos hasta que se develan que su contenido es falso. Este develamiento implica la técnica de análisis y de descripción de su uso.

Desde este punto de vista, la habilidad de llenar las contraseñas para el PDT o la declaración virtual implica un artificio, no solo del contribuyente sino también por ejemplo de la empresa que falsea su débito fiscal para dar crédito fiscal falso al contribuyente evasor. El primero es el autor evasor y el segundo es un coautor participante necesario, en esta interrelación es necesario un informe que demuestre esta coordinación de dos RUCs describiendo los datos falsos y la forma en que de forma coordinada se presentan declaraciones con datos que no solamente son erróneos si no coordinados a pesar de no existir los hechos imposables del segundo contribuyente. En el caso del segundo contribuyente se encuentra obligado al pago del IGV de operaciones falsas por mandato del artículo 69 de la Ley de IGV. El artificio es la coordinación de emisión de documentos falsos para aparentar deducciones ilegales, la sola coordinación entre los RUCs demuestra el dolo, por artificio y astucia. Este dato se inserta como prueba formada por varios indicios con entradas y manejos de clave sol descritas que constituyen parte esclarecedora del informe técnico que devela lo oculto y se entrega a los jueces para que, asignen las penas privativas de la libertad y la inhabilitaciones, y demuestra la habilidad pericial institucional.

Al resolverse el RECURSO CASACIÓN N.º 901-2019/CAÑETE la Sala Permanente de la Corte Suprema señala:

Es de precisar que conforme al artículo 172, numeral 1, del CPP, la pericia debe realizarse cuando se requiera conocimiento especializado de naturaleza científica, técnica, artística o de experiencia calificada. Es obvio, por lo demás, que cuando en el marco de sus atribuciones interviene el Órgano Administrador del Tributo – en este caso, SUNAT– el Informe que elabora para justificar los cargos por delito tributario tiene pleno carácter pericial, en tanto en cuanto su realización, además de estar impuesta por la ley, y para hacerlo, desde el aporte probatorio en orden a la explicación y comprensión de lo tributario, aporta información especializada de carácter técnico. Su necesidad es pues indudable.

Específicamente el artículo 194 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, de veintidós de junio de dos mil trece, estatuye que: “Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de pericia institucional”. En estas condiciones lo que la ley entiende, desde el artículo 173, apartado 2, del CPP, es que sin designación expresa del Juez –sino por imperio de la ley–, diversos órganos del Estado que desarrollan una labor técnica, prestan auxilio pericial.

En este caso se encuentra la SUNAT en su labor técnica de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por ende, la persecución a los que infringen la legislación tributaria –sea como meras infracciones tributarias o como delitos tributarios–. De este modo deben interpretarse los artículos 1, 2 y 5 de la Ley General de la SUNAT, aprobada por Decreto Legislativo 501, de noviembre de mil novecientos ochenta y ocho.

La SUNAT es una Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas, entre otras, con autonomía funcional y técnica; y, su finalidad, es administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos (artículo 1 de su Ley General). Por consiguiente, es erróneo sostener que por corresponderle la fiscalización de los tributos no puede desarrollar labor pericial oficial –igual lo hace, por ejemplo, la Contraloría General de la República respecto de la ejecución del presupuesto del Estado o de actos de las instituciones sujetas a control–.

El área de la SUNAT que realiza los Informes Técnicos constituye un cuerpo técnico del Estado y, como tal, debe contribuir a la impartición de justicia penal, siendo el más indicado, en su materia, para brindar aportes periciales y criminalísticos o forenses de carácter tributario al órgano jurisdiccional. Como la SUNAT está

integrada por funcionarios que constituyen una línea de carrera y bajo controles internos propios de aquélla, éstos –con plena autonomía técnica, cuya capacidad deben demostrarla en sede judicial– están autorizados tanto para elaborar los informes técnicos o contables (según el caso) cuanto para someterse al interrogatorio en el plenario en cumplimiento del principio de contradicción.

No existe en esta disposición (la del artículo 194 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) vulneración del debido proceso ni de la garantía de defensa procesal, desde que el imputado conoce desde un principio el tenor del Informe Técnico, puede contradecirlo con eficacia, puede presentar una pericia de parte y prueba documental alternativa, y está autorizado a interrogar al auditor tributario designado por la SUNAT para explicar el aludido Informe Técnico.

La Sala Permanente de la Corte Suprema señala en la sentencia de casación resolviendo el RECURSO CASACIÓN N.º 901-2019/CAÑETE:

como es conocido, el informe pericial no es una prueba documental, integra la prueba pericial. La pericia es una prueba compleja que se compone de tres actos: (1) labor perceptiva del perito que importa el análisis del material peritado, (2) elaboración del informe pericial escrito, y (3) explicación por el perito de la labor pericial en el Plenario. Es, pues, un hecho procesal evidente que más allá que equívocamente se denomine “documento” al informe pericial y que se llame como “testigo” al auditor tributario, se trata todo ello de una prueba pericial y, por tanto, más allá de todo formalismo enervante, así debe ser considerada y apreciada por el órgano judicial.

Por consiguiente, excluir de eficacia procesal al Informe Técnico de la SUNAT por su presunta falta de carácter pericial y su hipotética ausencia de imparcialidad, y además entenderlo como un documento y al auditor tributario que se somete a contradicción en el Plenario de mero testigo, sin entender las diferencias entre un testigo (incluso un testigo-técnico) y un perito, importó un quebrantamiento ostensible de las reglas del debido proceso –de las reglas de la prueba pericial– y de la tutela jurisdiccional –al sostener, en este último supuesto, una conclusión indebida mediante una argumentación defectuosa, por irracional e insuficiente–.

Que, por lo demás, no es correcto utilizar categorías ya superadas como la de “prueba plena”, pues se refiere a criterios de prueba tasada y no al principio de la libre valoración de la prueba, que nuestro CPP la concreta en el de la sana crítica racional. Una cosa es que una prueba sea apreciable por su legalidad y legitimidad de origen y otra es que deba ser inutilizada por su ilicitud. Las categorías de pleno y semipleno no se conciden con la concepción propia de un proceso acusatorio y de completa contradicción.

A ello se agrega que el conjunto de pruebas ofrecidas y producidas en el plenario no han sido objeto de riguroso examen individual y, luego, de conjunto. El mérito de las facturas aportadas está en función a que no reflejan operaciones reales, de suerte que su análisis tiene esta concreción, no que, aisladamente, hayan sido objeto de vulneración de su autenticidad o de su veracidad o contenido –el campo de apreciación es lo tributario no exclusivamente lo falsario del documento, aunque obviamente existe una conexidad material al respecto–. Esto revela una motivación insuficiente y parcialmente impertinente.

Esto coincide con la Sentencia del Tribunal Supremo español de Sala Segunda de lo penal del 28 de octubre de 1997 en el recurso 880/991:

Es por pronto una prueba de auxilio judicial para suplir la ausencia de conocimiento científicos o culturales de los jueces, porque, en definitiva, y como medio probatorio, ayuda a constatar la realidad no captable directamente por los sentidos, en manifiesto contraste con la prueba

testifical o la de inspección ocular (o reconocimiento judicial). Es desde luego un mero acto de investigación que, careciendo en principio de una plena virtualidad probatoria, requiere ser reproducido, en rectificación o en ratificación, en el juicio oral a través de lo que compartan los principios esenciales del proceso (oralidad, publicidad, inmediación y contradicción), a salvo los casos de prueba anticipada o preconstituida.

Los dictámenes periciales son opiniones, dictámenes o pareceres de los técnicos en la materia, como reflejo de actos puramente personales. Mas como tales opiniones han de estar sometidos, al igual que el resto de los medios probatorios utilizados en el proceso, al principio de la libre valoración de la prueba que demanda, prioritariamente, una conjunta valoración sin conceder a priori valor superior a un medio sobre otro. Si respecto a un tema concreto se hubieren llevado a cabo distintas pruebas, además de la pericial, con resultado diferente, claro es que entonces se reconoce al órgano judicial la facultad de llevar a cabo esa conjunta valoración de la prueba, que permite estimar que la verdad del hecho no es la que aparece expuesta por la prueba pericial sino la que reflejan otros medios probatorios, también cuando los jueces razonablemente discrepen de todo o de parte del contenido pericial.

En conclusión el Tribunal sólo puede apartar de las conclusiones cuando haya motivos objetivos que lo permitan o justifiquen, debiendo en todo caso argumentarse las razones que le han llevado a disentir del informe de los técnicos para de esta forma alejar la sospecha o el peligro de arbitrariedad. De ahí que la pericial no sea nunca vinculante para los jueces, salvo el supuesto excepcional en el Tribunal asumiendo el dictamen pericial, se aparta de él en sus conclusiones sin razones para hacerlo, pues en tal supuesto evidentemente se produciría un razonamiento contrario a las reglas de la lógica, de la experiencia o de la experiencia o del pensamiento científico. El informe pericial es, en suma, asesoramiento práctico o científico para mejor comprender la realidad que subyace en un determinado problema a los jueces sometido.

La imposibilidad de que el juzgador abdique de sus funciones valorativas haciendo recaer sobre los peritajes su propia e intransferible responsabilidad.

El asesoramiento del perito es neutral, y proviene de un experto en el ámbito contable y tributario siendo una prueba técnica que permite al Juez lego en la materia tener un criterio objetivo sobre el que versar la resolución del procedimiento judicial de una manera que le permita, en base a los hechos conocidos con un perito neutral, alcanzar un razonamiento adecuado al caso enjuiciado. (Perez-Bustamante, 2019, p. 109).

Las partes del proceso pueden aportar pericias y las mismas deben ser valoradas en relación con la científicidad de las descripciones de los peritos. Si lo señalado por el perito no corresponde a la realidad las mismas se deben desestimar.

Referencias

- Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2024]). Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Perez-Bustamante, D. (2019). El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas. Pamplona: Aranzadi.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier; Robles Moreno, Carmen Del Pilar; Villanueva Gutierrez, Walker; Bravo Cucci, Jorge Antonio;. (2016). Código Tributario, Doctrina y Comentarios (Vol. Volumen II). Lima: Instituto Pacífico.

Índice

Autores.....	07
Prólogo.....	11
EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LOS NUEVOS RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA	
Victor Mejia Ninacóndor	19
Norma I.....	25
CONTENIDO	
Henry Mark Plasencia Castro	27
Norma II.....	27
ÁMBITO DE APLICACIÓN	
Andree César Augusto Tudela Tello	61
Norma III.....	61
FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
Andree César Augusto Tudela Tello	91
Norma III.....	91
FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
Álvaro Manuel Montesinos Corro	96
Norma IV.....	96
PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY	
Tany Marisela Gallardo Quiroz	102
Norma V.....	102
LEY DE PRESUPUESTO Y CRÉDITOS SUPLEMENTARIOS	
Raúl Patricio Cortez	105
Norma VI.....	105
MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS	
Alvaro Manuel Montesinos Corro	107
Norma VII.....	107
REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS	
John Hitler Mena Dávila	113
Norma VIII.....	113
INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS	
John Hitler Mena Dávila	120
NORMA VIII.....	120
INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS	
Henry Mark Plasencia Castro	127
Norma IX.....	127
APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO	
Jose Luis Calle Sanchez	154
Norma X.....	154
VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	
Heidy Socualaya Ordinola	164
Norma XI.....	164
PERSONAS SOMETIDAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS NORMAS TRIBUTARIAS	
Miguel Angel Hurtado Díaz	168
Norma XII.....	168
CÓMPUTO DE PLAZOS	
Álvaro Manuel Montesinos Corro	171
Norma XIII.....	171
EXONERACIONES A DIPLOMÁTICOS Y OTROS	
Miguel Ángel Hurtado Díaz	173
Norma XIV.....	173
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS	
Miguel Ángel Hurtado Díaz	175
Norma XV.....	175
UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA	
Álvaro Manuel Montesinos Corro	178
Norma XVI.....	178
CALIFICACIÓN ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN	
Henry Mark Plasencia Castro	

Artículo 1 245
 CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 2 250
 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 3 254
 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 4 257
 ACREEDOR TRIBUTARIO
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 5 259
 CONCURRENCIA DE ACREEDORES
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 6 261
 PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 7 264
 DEUDOR TRIBUTARIO
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 7 267
 DEUDOR TRIBUTARIO
 Miryam A. Vargas Apolinario
Artículo 8 275
 CONTRIBUYENTE
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 9 277
 RESPONSABLE
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 10 278
 AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
Artículo 11 281
 DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 12 294
 PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 13 298
 PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURIDICAS
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 14 300
 PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE DOMICILIADOS EN EL
 EXTRANJERO
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 15 302
 PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL PARA ENTIDADES QUE
 CARECEN DE PERSONALIDAD JURÍDICA
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 16 304
 REPRESENTANTES-RESPONSABLES SOLIDARIOS
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 17 315
 RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 18 324
 RESPONSABLES SOLIDARIOS
 José Jorge Nava Tolentino
Artículo 19 340
 RESPONSABLES SOLIDARIOS POR HECHO GENERADOR
 José Jorge Nava Tolentino

Artículo 20 342
DERECHO DE REPETICIÓN
José Jorge Nava Tolentino
Artículo 20-A 344
EFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA
José Jorge Nava Tolentino
Artículo 21 370
CAPACIDAD TRIBUTARIA
José Jorge Nava Tolentino
Artículo 22 373
REPRESENTACIÓN DE PERSONAS NATURALES Y SUJETOS QUE
CARECEN DE PERSONERÍA JURÍDICA
José Jorge Nava Tolentino
Artículo 23 376
FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACIÓN
José Jorge Nava Tolentino
Artículo 24 380
EFECTOS DE LA REPRESENTACIÓN
José Jorge Nava Tolentino
Artículo 25 382
TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 26 383
TRANSMISIÓN CONVENCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 27 385
EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 28 391
COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 29 396
LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 30 398
OBLIGADOS AL PAGO
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 31 400
IMPUTACIÓN DEL PAGO
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 32 402
FORMAS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 33 407
INTERESES MORATORIOS
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 34 414
CÁLCULO DE INTERESES EN LOS ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 35 419
Artículo 36 420
APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 37 424
OBLIGACIÓN DE ACEPTAR EL PAGO
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 38 426
DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO
Luis Enrique Zárate Reyes
Artículo 39 428
DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT
Luis Enrique Zárate Reyes

Artículo 40 431
COMPENSACIÓN
José Antonio Peña Rivera

Artículo 41 441
CONDONACIÓN
John Hitler Mena Dávila

Artículo 42..... 450
CONSOLIDACIÓN
John Hitler Mena Dávila

Artículo 42..... 455
CONSOLIDACIÓN
José Antonio Peña Rivera

Artículo 43..... 460
PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 44 466
CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 45..... 470
INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 46..... 475
SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 47..... 479
DECLARACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 48..... 483
MOMENTO EN QUE SE PUEDE Oponer LA PRESCRIPCIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 49..... 486
PAGO VOLUNTARIO DE LA OBLIGACIÓN PRESCRITA
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 50 491
COMPETENCIA DE LA SUNAT
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 51 496

Artículo 52..... 497
COMPETENCIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 53..... 498
ÓRGANOS RESOLUTORES
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 54..... 500
EXCLUSIVIDAD DE LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 55..... 501
FACULTAD DE RECAUDACIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 56..... 503
MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 57 518
PLAZOS APLICABLES A LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 58..... 521
MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS A LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES U ÓRDENES DE PAGO
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 59..... 523
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 60 527
INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 61 531
FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 62 540
FACULTAD DE FISCALIZACIÓN
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 62-A 573
PLAZO DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 62-B 577
FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 62-C 581
APLICACIÓN DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO AL QUINTO DE LA
NORMA XVI
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 63 584
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE
CIERTA Y PRESUNTA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 63 590
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE
CIERTA Y PRESUNTA
Enrique Martín San Miguel Romero

Artículo 64 594
SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE
PRESUNTA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 65 601
PRESUNCIONES
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 65-A 604
EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 66 608
RESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL
REGISTRO DE VENTAS O LIBRO DE INGRESOS, O EN SU DEFECTO,
EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O
NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO Y/O LIBRO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 67 612
PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES
EN EL REGISTRO DE COMPRAS, O EN SU DEFECTO, EN LAS
DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE
EXHIBA DICHO REGISTRO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 67-A 617
PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS EN CASO DE OMISOS
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 68 620
PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U
OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS
REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS
ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONTROL
DIRECTO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 69 624
PRESUNCIÓN DE VENTAS O COMPRAS OMITIDAS POR DIFERENCIA
ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 70 634
PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR
PATRIMONIO N. DECLARADO O N. REGISTRADO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 71 638
PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR
DIFERENCIAS EN CUENTAS ABIERTAS EN EMPRESAS DEL SISTEMA
FINANCIERO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 72 643
PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS CUANDO NO
EXISTA RELACIÓN ENTRE LOS INSUMOS UTILIZADOS, PRODUCCIÓN
OBTENIDA, INVENTARIOS, VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 72-A 646
PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR LA
EXISTENCIA DE SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y
EGRESOS DE EFECTIVO Y/O CUENTAS BANCARIAS
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 72-B 650
PRESUNCIÓN DE RENTA NETA Y/O VENTAS OMITIDAS MEDIANTE LA
APLICACIÓN DE COEFICIENTES ECONÓMICOS TRIBUTARIOS
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 72-C 653
PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS Y/O OPERACIONES
GRAVADAS OMITIDAS EN LA EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE
MÁQUINAS TRAGAMONEDAS
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 72-D 661
PRESUNCIÓN DE REMUNERACIONES POR OMISIÓN DE DECLARAR
Y/O REGISTRAR A UNO O MÁS TRABAJADORES
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 73 665
IMPROCEDENCIA DE ACUMULACIÓN DE PRESUNCIONES
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 74 666
VALORIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA BASE
IMPONIBLE
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 75 668
RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 76 671
RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 77 676
REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE
MULTA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 78 681
ORDEN DE PAGO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 79 685
ORDEN DE PAGO PRESUNTIVA
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 80 688
FACULTAD DE ACUMULAR Y SUSPENDER LA EMISIÓN DE
RESOLUCIONES Y ÓRDENES DE PAGO
Fredy Richard Llaque Sánchez

Artículo 81 690

Artículo 82 691
FACULTAD SANCIONADORA
Carlos Augusto Flores Espinoza

Artículo 83.....696
ELABORACIÓN DE PROYECTOS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 84.....698
ORIENTACIÓN AL CONTRIBUYENTE
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 85.....700
RESERVA TRIBUTARIA
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 85.....705
RESERVA TRIBUTARIA
Francis Jean Pierr Sebastián Rodríguez

Artículo 86.....723
PROHIBICIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y SERVIDORES DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 86-A 725
OBLIGACIONES DE LA SUNAT PARA EFECTO DE LAS ACTUACIONES
O PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS QUE SE REALICEN A TRAVÉS DE
SISTEMAS ELECTRÓNICOS, TELEMÁTICOS E INFORMÁTICOS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 87.....727
OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 88.....738
DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 89.....743
CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS
PERSONAS JURÍDICAS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 90 745
CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS
ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONERÍA JURÍDICA
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 91 746
CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS
SOCIEDADES CONYUGALES Y SUCESIONES INDIVISAS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 92.....747
DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 93.....751
CONSULTAS INSTITUCIONALES
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 94.....754
PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 95.....757
DEFICIENCIA O FALTA DE PRECISIÓN NORMATIVA
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 96.....758
OBLIGACIONES DE LOS MIEMBROS DEL PODER JUDICIAL Y OTROS
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 97.....760
OBLIGACIONES DEL COMPRADOR, USUARIO, DESTINATARIO Y
TRANSPORTISTA
Lázaro Miguel Angel Cotrina Reyes

Artículo 98.....762
COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 99 778
NOMBRAMIENTO Y RATIFICACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 100 782
DEBER DE ABSTENCIÓN DE LOS VOCALES Y RESOLUTORES - SECRETARIOS DE ATENCIÓN DE QUEJAS DEL TRIBUNAL FISCAL
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 101 786
FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 102 791
JERARQUÍA DE LAS NORMAS
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 102 - A 795
FORMAS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - B 801
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN - ASPECTOS GENERALES
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - C 813
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - D 814
INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - E 815
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - F 816
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN MEDIANTE FISCALIZACIONES SIMULTÁNEAS Y EN EL EXTRANJERO
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - G 817
ASISTENCIA EN EL COBRO Y ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS CAUTELARES
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 102 - H 823
ASISTENCIA EN LA NOTIFICACIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 103 827
ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
Dante Julián Camus Graham

Artículo 104 840
FORMAS DE NOTIFICACIÓN
Dante Julián Camus Graham

Artículo 105 855
NOTIFICACIÓN MEDIANTE LA PÁGINA WEB Y PUBLICACIÓN
Dante Julián Camus Graham

Artículo 106 858
EFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES
Dante Julián Camus Graham

Artículo 107 863
REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN
Dante Julián Camus Graham

Artículo 108 867
REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN
Dante Julián Camus Graham

Artículo 109 888
 NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LOS ACTOS
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 110 896
 DECLARACIÓN DE LA NULIDAD DE LOS ACTOS
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 111 901
 UTILIZACIÓN DE SISTEMAS DE COMPUTACIÓN, ELECTRÓNICOS,
 TELEMÁTICOS, INFORMÁTICOS, MECÁNICOS Y SIMILARES POR LA
 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 112 903
 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 112-A 904
 FORMA DE LAS ACTUACIONES
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 112-B 906
 EXPEDIENTES GENERADOS EN LAS ACTUACIONES Y
 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 113 908
 APLICACIÓN SUPLETORIA
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 114 909
 COBRANZA COACTIVA COMO FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN
 TRIBUTARIA
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 115 923
 DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 116 927
 FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 117 931
 PROCEDIMIENTO
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 118 938
 MEDIDAS CAUTELARES - MEDIDA CAUTELAR GENÉRICA
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 119 959
 SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE
 COBRANZA COACTIVA
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 120 968
 INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 121 976
 TASACIÓN Y REMATE
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 121-A 981
 ABANDONO DE BIENES MUEBLES EMBARGADOS
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 122 983
 RECURSO DE APELACIÓN
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 123 985
 APOYO DE AUTORIDADES POLICIALES O ADMINISTRATIVAS
 Dante Julián Camus Graham
Artículo 124 988
 ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO - TRIBUTARIO
 Carlos Augusto Flores Espinoza

Artículo 125..... 993
 MEDIOS PROBATORIOS
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 126..... 997
 PRUEBAS DE OFICIO
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 127..... 999
 FACULTAD DE REEXAMEN
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 128..... 1004
 DEFECTO O DEFICIENCIA DE LA LEY
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 129..... 1006
 CONTENIDO DE LAS RESOLUCIONES
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 130 1008
 DESISTIMIENTO
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 131 1011
 PUBLICIDAD DE LOS EXPEDIENTES
 Carlos Augusto Flores Espinoza
 Artículo 132..... 1015
 FACULTAD PARA INTERPONER RECLAMACIONES
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 133..... 1019
 ÓRGANOS COMPETENTES
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 134 1021
 IMPROCEDENCIA DE LA DELEGACIÓN DE COMPETENCIAS
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 135..... 1023
 ACTOS RECLAMABLES
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 136..... 1026
 REQUISITOS DEL PAGO PREVIO PARA INTERPONER
 RECLAMACIONES
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 137..... 1029
 REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 138..... 1035
 Artículo 139..... 1036
 RECLAMACIÓN CONTRA RESOLUCIONES DE DIVERSA NATURALEZA
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 140 1038
 SUBSANACIÓN DE REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 141 1042
 MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 142..... 1045
 PLAZO PARA RESOLVER RECLAMACIONES
 Alan Augusto Peñaranda Iglesias
 Artículo 143 1047
 ÓRGANO COMPETENTE
 Walter Martín Noriega Meléndez
 Artículo 144 1055
 RECURSOS CONTRA LA DENEGATORIA FICTA QUE DESESTIMA LA
 RECLAMACIÓN
 Walter Martín Noriega Meléndez
 Artículo 145 1062
 PRESENTACIÓN DE LA APELACIÓN
 Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 146.....1067
REQUISITOS DE LA APELACIÓN
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 147.....1079
ASPECTOS INIMPUGNABLES
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 148 1084
MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 149..... 1093
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO PARTE
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 150 1096
PLAZO PARA RESOLVER LA APELACIÓN
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 151 1115
APELACIÓN DE PURO DERECHO
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 152..... 1122
APELACIÓN CONTRA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE LAS
RECLAMACIONES DE CIERRE, COMISO O INTERNAMIENTO
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 153..... 1127
SOLICITUD DE CORRECCIÓN, AMPLIACIÓN O ACLARACIÓN
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 154 1135
JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 155..... 1145
QUEJA
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 156..... 1156
RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO
Walter Martín Noriega Meléndez

Artículo 157 1165
DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 158..... 1181
REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVA
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 159..... 1184
MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES
Andree César Augusto Tudela Tello

Artículo 160 1194

Artículo 161 1194

Artículo 162..... 1195
TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 163..... 1199
DE LA IMPUGNACIÓN
Álvaro Manuel Montesinos Corro

Artículo 164..... 1203
CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA
Segundo Eloy Tuesta Bardález

Artículo 165..... 1205
DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN, TIPOS DE SANCIONES Y
AGENTES FISCALIZADORES
Segundo Eloy Tuesta Bardález

Artículo 166..... 1208
FACULTAD SANCIONATORIA
Segundo Eloy Tuesta Bardález

Artículo 167 1210
 INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 168 1211
 IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 169 1213
 EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 170 1214
 IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE
 PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 171 1216
 PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 172 1219
 TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 173 1221
 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE
 INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS
 REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN O DE SOLICITAR QUE SE
 ACREDITE DICHA INSCRIPCIÓN O DE PUBLICITAR EL NÚMERO DE
 REGISTRO ASIGNADO
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 174 1228
 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR,
 OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS
 DOCUMENTOS, ASÍ COMO DE FACILITAR, A TRAVÉS DE CUALQUIER
 MEDIO, QUE SEÑALE LA SUNAT, LA INFORMACIÓN QUE PERMITA
 IDENTIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SUSTENTAN EL TRASLADO
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 175 1246
 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR
 LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON INFORMES U OTROS
 DOCUMENTOS
Segundo Eloy Tuesta Bardález
Artículo 176 1260
 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE
 PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES
María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra
Artículo 177 1275
 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR
 EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER
 ANTE LA MISMA
María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra
Artículo 178 1298
 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS
 OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra
Artículo 179 1317
 RÉGIMEN DE INCENTIVOS
María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra
Artículo 179 – A 1321
Artículo 180 1322
 TIPOS DE SANCIONES
María del Pilar Alicia Guerra Salvatierra
Artículo 181 1328
 ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS
Silvia Aurora Olano Sandoval

Artículo 182.....	1334
SANCIÓN DE INTERNAMIENTO TEMPORAL DE VEHÍCULOS	
Silvia Aurora Olano Sandoval	
Artículo 183.....	1345
SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL	
Silvia Aurora Olano Sandoval	
Artículo 184	1354
SANCIÓN DE COMISO	
Silvia Aurora Olano Sandoval	
Artículo 185.....	1373
Artículo 186.....	1374
SANCIÓN A FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y OTROS QUE REALIZAN LABORES POR CUENTA DE ÉSTA	
Silvia Aurora Olano Sandoval	
Artículo 187	1377
Artículo 188	1378
SANCIÓN A MIEMBROS DEL PODER JUDICIAL Y DEL MINISTERIO PÚBLICO, NOTARIOS Y MARTILLEROS PÚBLICOS	
Francis Jean Pierr Sebastián Rodríguez	
Artículo 189.....	1383
JUSTICIA PENAL	
Carlos Augusto Flores Espinoza	
Artículo 190	1391
AUTONOMÍA DE LAS PENAS POR DELITOS TRIBUTARIOS	
Carlos Augusto Flores Espinoza	
Artículo 191	1394
REPARACIÓN CIVIL	
Carlos Augusto Flores Espinoza	
Artículo 192.....	1396
COMUNICACIÓN DE INDICIOS DE DELITO TRIBUTARIO Y/O ADUANERO	
Carlos Augusto Flores Espinoza	
Artículo 193.....	1401
FACULTAD PARA DENUNCIAR OTROS DELITOS	
Carlos Augusto Flores Espinoza	
Artículo 194.....	1407
INFORMES DE PERITOS	
Carlos Augusto Flores Espinoza	





ISBN: 978-612-4205-72-9



9 786124 205729