



CONTADORES

& EMPRESAS

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN

PARA CONTADORES, ADMINISTRADORES Y GERENTES



Código Tributario comentado

Norma Baldeón Güere
César Roque Cabanillas
Elvis Garayar Llimpe

BIBLIOTECA
OPERATIVA
DEL CONTADOR

CONTADORES

& EMPRESAS

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN

PARA CONTADORES, ADMINISTRADORES Y GERENTES



Código Tributario comentado

Norma Alejandra Baldeón Güere

César Augusto Roque Cabanillas

Elvis Junior Garayar Llimpe

GACETA
JURIDICA

CONTADORES

& EMPRESAS

**Manual Operativo del Contador N° 6
CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO**

PRIMERA EDICIÓN
JULIO 2009
7,000 ejemplares

© **Norma Alejandra Baldeón Güere**
© **César Augusto Roque Cabanillas**
© **Elvis Junior Garayar Llimpe**
© **Gaceta Jurídica S.A.**

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN
TOTAL O PARCIAL
DERECHOS RESERVADOS
D.LEG. N° 822

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
2009-09145
LEY N° 26905 / D.S. N° 017-98-ED
ISBN: 978-612-4038-35-8
REGISTRO DE PROYECTO EDITORIAL
31501220900517

DIAGRAMACIÓN DE CARÁTULA
Martha Hidalgo Rivero
DIAGRAMACIÓN DE INTERIORES
Luis Briones Ramírez

GACETA JURÍDICA S.A.

ANGAMOS OESTE 526 - MIRAFLORES
LIMA 18 - PERÚ

CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900
FAX: 241-2323

E-mail: ventas@contadoresyempresas.com.pe
www.contadoresyempresas.com.pe

Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto 201 - Surquillo
Lima 34 - Perú

PRESENTACIÓN

En materia tributaria confluyen diversas ramas del conocimiento, principalmente tres a saber: el Derecho, la Economía y la Contabilidad. Es por esta complejidad que se hace difícil saber e interpretar el sistema tributario en general, siendo el Código Tributario la norma fundamental o norma base de dicho sistema; de ahí su vital importancia.

Por ello, en la presente obra hemos realizado un análisis del Código Tributario usando un lenguaje claro y directo, aunque no por ello falto de rigurosidad. Esta publicación nace con la intención de ser una herramienta práctica para todos aquellos profesionales ligados al ejercicio de la tributación.

Este análisis está dividido en cuatro partes: Título Preliminar, Libro Primero, Libro Segundo y Libro Tercero. Debemos precisar que el Libro Cuarto, referido a infracciones y sanciones, no forma parte de la obra debido a que ya se le desarrolló en extenso en otra publicación entregada anteriormente a nuestros suscriptores, en la que se incluyeron además temas relativos a delitos tributarios, que fue denominada, precisamente, “Infracciones y delitos tributarios”.

El método usado en la presente publicación es el desarrollo analítico artículo por artículo, siendo ello complementado con resoluciones del Tribunal Fiscal, así como oficios e informes emitidos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat en respuesta a las consultas institucionales que les fueron formuladas, extraídas de sus respectivas páginas web, las que nos ayudan a entender la posición de cada uno de estos órganos administrativos. Por otro lado, en algunos casos se han utilizado gráficos, con la finalidad de crear mapas mentales que faciliten la comprensión de determinados temas.

En ese contexto, entregamos esta obra a nuestros suscriptores con la seguridad de que será una herramienta que les permitirá el conocimiento, ejercicio y aplicación práctica de las normas básicas del sistema tributario, y para que aquellos que recién se inician encuentren en sus páginas una puerta de ingreso al Derecho Tributario.

Los autores

RESUMEN DE CONTENIDOS

TÍTULO PRELIMINAR

LIBRO PRIMERO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Título 1: DISPOSICIONES GENERALES

Título 2: DEUDOR TRIBUTARIO

Capítulo 1: Domicilio fiscal

Capítulo 2: Responsables y representantes

Título 3: TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo 1: Disposiciones generales

Capítulo 2: La deuda tributaria y el pago

Capítulo 3: Compensación, condonación y consolidación

Capítulo 4: Prescripción

LIBRO SEGUNDO

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS

Título 1: ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Título 2: FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo 1: Facultad de recaudación

Capítulo 2: Facultades de determinación y fiscalización

Capítulo 3: Facultad sancionadora

Título 3: OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Título 4: OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Título 5: DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Título 6: OBLIGACIONES DE TERCEROS

Título 7: TRIBUNAL FISCAL

LIBRO TERCERO

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Título 1: DISPOSICIONES GENERALES

Título 2: PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Título 3: PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Capítulo 1: Disposiciones generales

Capítulo 2: Reclamación

Capítulo 3: Apelación y queja

TÍTULO PRELIMINAR

CONTADORES
& EMPRESAS

Título Preliminar

NORMA I: CONTENIDO

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

En el presente artículo se señala cuál es el contenido del Código Tributario:

- Principios generales.
- Instituciones.
- Procedimientos.
- Normas del ordenamiento jurídico-tributario.

El referido contenido es tratado a lo largo del desarrollo de los artículos del Código Tributario.

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 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.

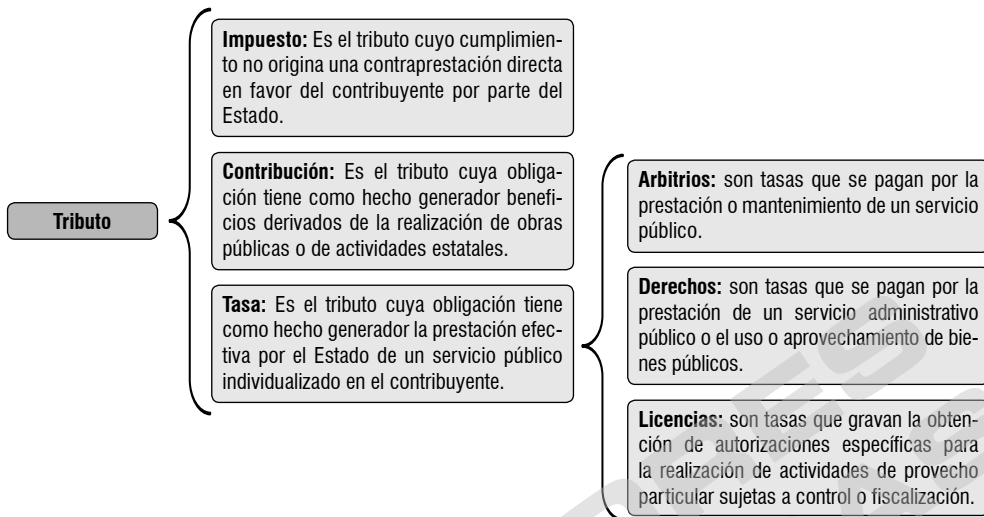
En esta norma se establece el ámbito de aplicación del Código Tributario. Así, señala que el Código Tributario rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, que son vínculos jurídicos que tienen su génesis u origen en las normas que regulan las obligaciones tributarias, permitiendo al Estado, en su calidad de sujeto activo, exigir el pago de la prestación pecuniaria o tributo al contribuyente, en su calidad de sujeto pasivo obligado al pago de dicha prestación.

De otro lado, en la presente norma se establece las clases de tributos, siendo la clasificación generalmente aceptada de estos en vinculados y no vinculados.

- Vinculados: aquellos en los que existe una contraprestación directa por parte del Estado a los particulares. El contribuyente paga los tributos porque ha recibido o va a recibir del Estado un beneficio concreto a su favor, como es el caso de las contribuciones y tasas.
- No vinculados: aquellos en los que el contribuyente no recibe directamente ningún beneficio del Estado, a pesar de lo cual, por mandato de la ley, tiene la obligación de pagar el tributo, como es el caso de los impuestos.

En ese sentido, 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.

A continuación se presenta de manera gráfica los tipos de tributo que contiene la presente norma.



Finalmente, en aplicación de la presente norma, 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, debiendo ser estos aspectos señalados por decreto supremo.

Jurisprudencia

Pago por ocupación de puesto en mercado

RTF N° 05434-5-2002 (18/09/2002)

El Tribunal resuelve inhibirse de conocer la apelación interpuesta contra la resolución de la municipalidad distrital que declaró improcedente su solicitud de prescripción de deuda por concepto de merced conductiva de 1992 a 1995. El primer aspecto controvertido a definir consiste en determinar si la referida deuda tiene naturaleza tributaria, pues de ello depende que el Tribunal Fiscal tenga competencia para decidir sobre la controversia planteada, según el artículo 101 del Código Tributario. Después de un análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial, se establece que, si bien de una interpretación literal del inciso b) del artículo 68 de la Ley de Tributación Municipal, podría concluirse que los derechos se generan por el uso de cualquier bien de propiedad de la municipalidad, cedido a favor de un particular, sea este de dominio público o de dominio privado, debe entenderse, partiendo del concepto de tributo, que están referidos solo al caso de los bienes de uso público y por tanto de dominio público, cuya administración y tutela ha sido concedida según las normas a las municipalidades, habiéndose señalado en diversas resoluciones (RTFs N°s. 075-4-2000, 8296-2-2001, 8299-2-2001 y 265-4-2002) que

los bienes a que se refieren las normas antes citadas no son los de dominio privado, sino los de dominio público y que la cesión del uso o disfrute de una entidad pública a favor de particulares respecto de un bien de Derecho Privado no puede dar origen a un tributo, situación esta última que se presenta en el caso de autos, pues la deuda cuya prescripción se solicita es la originada por la ocupación de un puesto en un mercado que se encuentra bajo dominio privado de la municipalidad distrital, por lo que el cobro efectuado no tiene naturaleza tributaria.

Servicios prestados por municipalidades

RTF N° 2912-5-2003 (28/05/2003)

Se declara nula e insubsistente la apelada en el extremo referido a la determinación de si las tarifas que se cobran por concepto de servicios médicos y de laboratorio así como de reconocimiento de carnes y matanza efectuados por la recurrente (Municipalidad Distrital) se encuentran gravadas con IGV, pues, en lo referente a los servicios médicos y de laboratorio, si bien en principio su contraprestación no tendría naturaleza tributaria, por cuanto se tratarían de servicios que pueden ser prestados por cualquier otro sujeto, lo que implica que no sería una actividad inherente al Estado (en este caso, la municipalidad), no serían esencialmente gratuitos sino remunerables y quienes acceden a ellos no lo harían por una obligación impuesta normativamente, la recurrente señala en su apelación que los servicios médicos y laboratorios están relacionados con el análisis de muestras tomadas de los productos de primera necesidad que se expenden en los mercados públicos y en los centros de comercialización, no quedando claro si tales análisis son obligatorios y si solo la recurrente puede realizarlos para una certificación especial a ser otorgada por ella, en cuyo caso su naturaleza sí respondería al tributo tasa, correspondiendo que la Administración realice las verificaciones correspondientes y determine la naturaleza que le corresponde a estos servicios según el criterio expuesto, al igual que en cuanto al servicio de reconocimiento de carnes y matanza que según señala la recurrente se realiza como una actividad de control de los animales que son beneficiados en los camales. Se confirma en cuanto al IGV por el uso de baños municipales, pues la contraprestación que se percibe es por el uso de tales instalaciones (que en este caso, funciona en un mercado), por lo que dicho servicio, que también puede ser prestado por un particular, no se encuentra comprendido en la definición del tributo tasa prevista por el Código Tributario.

Licencia de funcionamiento

RTF N° 4165-6-2003 (22/07/2003)

Se confirma la apelada que declara infundada la solicitud de compensación por cuanto este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, como es la Resolución N° 8317-3-2001 de 5 de octubre de 2001, ha establecido que la obtención o renovación de la licencia de funcionamiento, así como las multas emitidas por no obtenerla o no renovarla, son cuestiones de naturaleza administrativa, a diferencia del pago de las tasas por ese concepto que sí son de naturaleza tributaria, por lo que no sería de aplicación la normativa tributaria sino la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por la Ley N° 27444, motivo por el cual el pago de una deuda no tributaria realizado por la recurrente mediante el Comprobante de Pago N° 19963 no puede ser compensado con

deudas tributarias, al tener este una naturaleza administrativa, por lo tanto, al no haber acreditado la recurrente a lo largo del procedimiento haber realizado los pagos de la Tasa de Licencia Especial de Funcionamiento de 1995 a 1999, procede confirmar la apelada.

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.*
- 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.

La Norma III señala cuáles son las fuentes del Derecho Tributario. En ese sentido, debe entenderse que estos son los referentes que deben ser tomados en cuenta al aplicarse las disposiciones del Derecho Tributario.

Jurisprudencia

Acuerdo celebrado entre la Santa Sede y el Perú

RTF N° 1016-5-2000 (30/11/2000)

Los predios de la Iglesia católica, como es el caso de la recurrente, se encuentran exonerados del Impuesto Predial, sin importar el destino otorgado a los mismos, en

aplicación del artículo X del Acuerdo Internacional celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú, el mismo que prevalece sobre la ley de acuerdo al Derecho Internacional, lo cual concuerda con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Solo 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.*
- 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.

Por decreto supremo refrendado por el ministro del sector competente y el ministro de Economía y Finanzas se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente, optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

La presente norma señala, dentro del ámbito nacional, de manera específica cuál es el vehículo normativo idóneo⁽¹⁾ para la realización de cualquiera de los

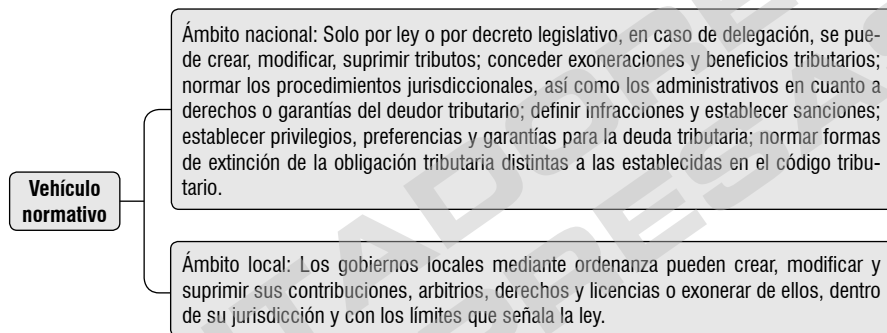
(1) **Artículo 74.- Principio de legalidad en materia tributaria.**

Los tributos se crean, modifican o derogan o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto

actos señalados en los literales a) hasta f). Así, hace referencia a la ley y al decreto legislativo. La ley es emitida por el Poder Legislativo - Congreso de la República en ejercicio de sus funciones de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 102⁽²⁾ de la Constitución Política; en tanto que el decreto legislativo es emitido por el Poder Ejecutivo, en mérito a la delegación de facultades otorgada por el Poder Legislativo en aplicación del artículo 104⁽³⁾ de la Constitución Política.

En el ámbito local, se establece que los gobiernos locales, es decir, las municipalidades utilizarán las ordenanzas como vehículo idóneo para crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos a los contribuyentes.

De manera gráfica se tiene:



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.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

(2) **Artículo 102.- Atribuciones del Congreso.**

Son atribuciones del Congreso:

1. Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes.

(...)

(3) **Artículo 104.- Facultad legislativa delegada.**

El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la comisión permanente.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

El presidente de la República da cuenta al Congreso o a la comisión permanente de cada decreto legislativo.

Respecto de las tarifas arancelarias se señala que el vehiculo idóneo para aprobar estas es el decreto supremo, el cual es emitido por el Poder Ejecutivo - Ministerios

Finalmente, la presente norma establece la forma como debe actuar la Administración Tributaria en los casos que ejerza su facultad discrecional. Así se indica que en tales casos la administración debe optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. Un caso en el cual se observa la utilización de la facultad discrecional de la administración es el caso de la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones tributarias en las que en ejercicio de su facultad discrecional la administración aplica regimenes de gradualidad para la aplicación de sanciones.

Jurisprudencia

Decreto de alcaldía no puede sustentar cobro de arbitrios

RTF N° 2228-6-2005 (20/04/2005). Jurisprudencia de observancia obligatoria

Se revoca la resolución ficta denegatoria de la reclamación contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución en el extremo referido a la devolución solicitada respecto a los pagos realizados por concepto de arbitrios municipales de 1996, debiendo la Administración proceder a efectuar la devolución conforme a lo señalado en la presente resolución, dado que no procede sustentar el cobro de los arbitrios correspondientes al citado ejercicio en el Decreto de Alcaldía N° 91, al no constituir el mismo el instrumento legal idóneo, al haber devenido en inaplicable el citado decreto de alcaldía. Se declara que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 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: "El Decreto de Alcaldía N° 91 (publicado el 21 de enero de 1994) emitido por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, no constituye el instrumento legal idóneo para regular el cobro de arbitrios municipales".

Regulación de la obligación tributaria en materia arancelaria

RTF N° 06329-A-2003 (31/10/2003)

Se confirma la resolución de la administración, que declara improcedente la impugnación (reclamación) de la diferencia de tributos; por cuanto resulta válido que mediante Decreto Supremo se puedan regular aspectos de la obligación tributaria referidos a materia arancelaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 74 y el numeral 20) del artículo 118 de la Constitución Política de 1993, del tercer párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, del criterio de especialidad, y en estricto seguimiento del sentido de los fallos expedidos por esta Sala al resolver casos similares. En ese

sentido, corresponde que se aplique el segundo párrafo del texto original del artículo 8 del Decreto Supremo N° 115-2001-EF (norma especial que tiene la forma y jerarquía adecuada según la Constitución) por sobre lo regulado en el artículo 12 de la Ley General de Aduanas aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 809 (norma de alcance general), y en consecuencia los derechos variables adicionales correspondientes sean calculados conforme a la tabla aduanera aprobada por el Decreto Supremo N° 115-2001-EF, en el marco del Sistema de Franja de Precios.

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.

La presente norma establece una garantía a favor del administrado respecto de la creación de tributos, pues se impide que en la ley de presupuesto o en aquella que aprueban los créditos suplementarios⁽⁴⁾ se puedan incorporar normas de materia tributaria, situación que guarda coherencia con una política de responsabilidad y transparencia fiscal.

NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Las normas tributarias solo 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.

En la presente norma se establece que las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior, lo que supone que la derogación tácita⁽⁵⁾ no es aplicable en materia tributaria. No obstante, en la práctica, ello no ocurre ya que muchas normas tributarias son derogadas tácitamente al promulgarse una ley que se opone a otra anterior y no se señala expresamente que la anterior queda derogada o modificada.

(4) Los créditos suplementarios son modificaciones presupuestarias que representan incrementos en los montos de los ingresos y egresos autorizados en el presupuesto de determinados sectores.

(5) Derogación de forma implícita de todas aquellas normas anteriores y cuyo contenido sea contrario a la norma recién promulgada. Se basa en el principio jurídico de *lex posterior derogat anterior* (la ley posterior deroga a la anterior).

Finalmente, se señala que toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica.

NORMA VII: TRANSPARENCIA PARA LA DACIÓN DE INCENTIVOS O EXONERACIONES TRIBUTARIAS

Derogada por la única disposición complementaria derogatoria del Decreto Legislativo N° 977, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 16 de marzo de 2007.

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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.

Al efectuar la interpretación de una norma lo que se hace es determinar su sentido desentrañando la voluntad del legislador al emitirla. En aplicación de la presente norma, para aplicar las normas tributarias puede utilizarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, entre otros: método gramatical, método lógico, método sistemático, método histórico, método teleológico.

Método gramatical

También conocido como método literal, el cual busca ceñirse al sentido literal de la ley. Consiste en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y de la sintaxis, de la misma puntuación, el sentido exacto de la norma.

Método lógico

Es aquel que utiliza los razonamientos de la lógica para alcanzar el verdadero significado de la norma, consiste en la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes.

Método sistemático

En este método se considera que una norma no es un mandato aislado, sino que forma parte de un sistema jurídico normativo orientado hacia un determinado fin. Por lo tanto, siendo parte de este sistema y no pudiendo ir en contra del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema

Método histórico

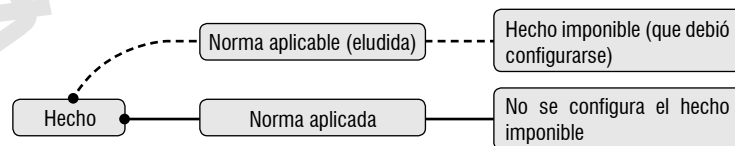
Consiste en interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes normativos, como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc.

Método teleológico

En aplicación de este método, se interpreta la norma teniendo en cuenta la finalidad para la que la fue incorporada al ordenamiento jurídico; es decir, se le interpreta no de una manera aislada, sino tomando en cuenta la función que cumple en el sistema normativo.

De otro lado, la presente norma, en su segundo párrafo, faculta a la Administración para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible. Esta facultad no es irrestricta, sino que debe ceñirse al marco que la misma norma establece.

Este extremo de la norma es considerada como un mecanismo antielusión. En la elusión, el contribuyente realiza un comportamiento dirigido a impedir la realización del hecho imponible, no realizándolo o realizando otro distinto. Pero la elusión no importa un acto ilícito, sino que se trata más bien de buscar un medio para conseguir un fin, pero burlando un camino natural para conseguirlo, siguiendo otra alternativa que no es la adecuada, sin configurarse el hecho imponible. La elusión es un comportamiento que si bien no llega a configurar un ilícito si vulnera la esencia del sistema tributario, y puede ser graficada de la siguiente manera:



Existen diversos mecanismos para evitar la elusión fiscal, estos son:

- **Instrumentos legislativos:** son aquellos establecidos por ley y operan per se. Pueden ser:

- Hechos imponible complementarios: son normas tributarias que complementan hechos imponible que se pretenden gravar.
- Presunciones/Ficciones: son normas tributarias que asumen que en determinados casos se ha producido el hecho imponible. Admite, normalmente, prueba en contrario.
- **Potestades otorgadas a la Administración Tributaria:** son las potestades de calificación otorgadas a dicha entidad para un mejor control de los negocios jurídicos realizados por los particulares. Pueden ser:
 - Cláusulas generales: tienen que establecerse expresamente. No están limitadas a un tributo determinado (v. gr. calificación jurídica de fraude a la ley, simulación, abuso del derecho).
 - Cláusulas especiales: métodos de interpretación jurídica.

Al respecto, en las Conclusiones y Recomendaciones de la Comisión sobre el Tema 1: La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla, de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario⁽⁶⁾, se señaló que:

“**Sexta.** La norma tributaria debe interpretarse conforme a los métodos generalmente admitidos en el Derecho. Por ello, son improcedentes criterios hermenéuticos contrarios a la esencia jurídica de la norma tipificadora del tributo.

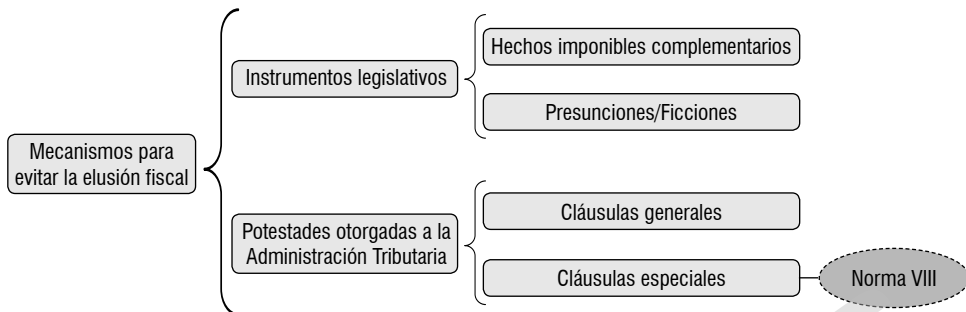
La calificación tributaria sirve como criterio antielusivo y tiene como finalidad fijar la relación jurídica sustancial que subyace en cada negocio jurídico.

La prevalencia de la sustancia sobre la forma debe establecer la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio gravado.

Séptima. El mecanismo adecuado para afrontar la elusión es el desconocimiento de la conducta elusiva y la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir o de evitar mediante el comportamiento anómalo, conforme a lo establecido en la ley”.

Graficando los mecanismos antielusión tenemos:

(6) XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Conclusiones y Recomendaciones de la Comisión sobre el tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla. Isla Margarita (Venezuela), 2008, p. 3.

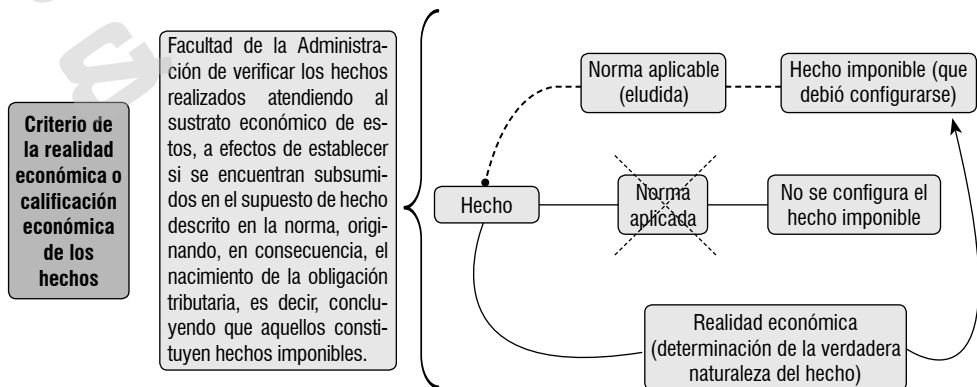


En nuestro ordenamiento, la Norma VIII únicamente autoriza a la Administración Tributaria a apreciar en forma objetiva (causa objetiva) los efectos económicos de un hecho jurídico, a fin de asignar las consecuencias tributarias que correspondan. Así, la Norma VIII constituye una cláusula especial que otorga a la Administración potestad tributaria para un mejor control de los negocios jurídicos realizados por los particulares, a través de métodos de interpretación jurídica.

Cuando la Norma VIII hace referencia a “fin económico”, debe entenderse que se está refiriendo a la causa típica u objetiva del negocio jurídico. El criterio de realidad económica o de la calificación económica de los hechos otorga a la Administración la facultad de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de estas, para lo cual se desestima la apariencia legal de tales hechos, otorgándose relevancia al contenido económico que le dan las personas que los han realizado.

Por lo tanto, la Norma VIII no permite a la Administración Tributaria analizar y calificar los negocios jurídicos en función de la intención interna de las partes. Este es un aspecto que no puede ser probado.

Graficando la aplicación del segundo párrafo de la norma VIII tenemos:



Finalmente, se dispone que vía interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Jurisprudencia

Criterio de realidad económica

RTF N° 06686-4-2004

“(…) el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones, y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efectos de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, concluyendo que aquellos constituyen hechos imponibles;

Que 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 esta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados;

Que en tal sentido, Luis Alberto Aráoz Villena al hacer referencia al criterio objeto de análisis sostiene que “(…) de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma (…), para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada para dar paso a la realidad de los hechos”⁽⁷⁾;

Que en concordancia con ello, este Tribunal mediante Resolución N° 590-2-2003, de 4 de febrero de 2003, ha dejado establecido que la norma antes glosada –en su segundo párrafo–, “(…) incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que 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 facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes (…)”.

Aplicación conjunta de la Norma VIII y del artículo 44 de la Ley IGV

RTF N° 00590-2-2003 (04/02/2003)

Se confirman las apeladas emitidas de acuerdo con las RTFs N°s. 03294-2-2002, 03608-3-2002 y 03832-1-2002, que repusieron el procedimiento a la instancia de

(7) ARÁOZ VILLENA, Luis Alberto. “La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los hechos imponibles por su contenido económico”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 23. Ponencia individual, diciembre de 1992, p. 68.

reclamación luego inaplicar el último párrafo del artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el D. S. N° 014-99-EF, al exceder los alcances de la Ley de IG. La Administración optó por revisar los hechos que originaron los reparos del saldo a favor del exportador en el marco de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 44 de la Ley del IG, sin actuar prueba adicional alguna ni efectuar nuevos requerimientos a la recurrente, lo que no es contrario a las RTFs citadas. La citada Norma VIII no contiene un método de interpretación económico sino un criterio de apreciación del hecho imponible que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, siendo su uso una atribución exclusiva de la Sunat. Por su parte, el artículo 44 regula el caso en que el comprobante de pago emitido conforme a ley, no corresponde a una operación real, procediendo desconocer el crédito fiscal y sancionar al transferente con el pago del impuesto. Se concluye que procede la aplicación conjunta de la Norma VIII y del artículo 44, ya que si al amparo de la primera se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante, estaremos ante el supuesto regulado por el artículo 44. Se analiza con un criterio de razonabilidad la realidad económica que rodeó la comercialización del oro (oro producido vs. oro exportado por el recurrente, ley del oro, refinación), concluyéndose que esta resta certeza a la identidad entre el bien transferido a la recurrente por sus proveedores, y el oro que estos pudieron transferir (Norma VIII), calificándose como no reales a las operaciones, desconociéndose el crédito fiscal (artículo 44).

Criterio de realidad económica

RTF N° 00622-2-2000 (05/12/2007)

La entrega de aves beneficiadas entregadas por el recurrente a la Marina de Guerra no se encontraba exonerada, toda vez que de conformidad con las RTF N°s. 4157-68, 4315-69, 5468-70 y 18364-84, en el caso de autos es posible emplear el criterio económico, establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por lo cual verificando el contrato celebrado entre el contribuyente y la referida institución, se desprende la realización de una operación de venta de pavos beneficiados.

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 se 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.

La Norma IX permite que, en lo no previsto por el Código Tributario, se aplique supletoriamente normas distintas a las tributarias, siempre y cuando estas no se les opongan ni se las desnaturalicen, es decir, en primer lugar, se aplican las normas tributarias y cuando estas no regulen la materia analizada se recurre a normas que no son tributarias, por ejemplo, el Código Civil, las normas internacionales de

contabilidad. Supletoriamente se aplican los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho. Entre los principios del Derecho Tributario tenemos a los señalados en el artículo 74 de la Constitución Política.

Jurisprudencia

Aplicación supletoria del Código Civil

RTF N° 01574-3-2009 (20/02/2009)

Se declara fundada la queja. Se señala que las notas de crédito negociables son el único medio para hacer efectiva la devolución prevista por la Ley N° 28226 y servirán como medio de pago de impuestos que sean ingreso del Tesoro Público, sin que sea posible su redención por el giro de cheques no negociables por disposición expresa del reglamento de la citada ley. Por ello, sostener, como hace la Administración, que con la pérdida de la vigencia de dichos documentos se produce la extinción del derecho del beneficiario original y que, por ende, este se encuentra impedido de solicitar la emisión de nuevos documentos, llevaría a concluir que tal derecho se encuentra sujeto a un plazo de caducidad, conclusión que carece de sustento debido a que los plazos de caducidad solo pueden ser fijados por ley, según el artículo 2004 del Código Civil, que resulta aplicable conforme a lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en la medida que no se opone ni desnaturaliza las normas de este código ni otras normas tributarias. En ese sentido, tal afirmación no puede ser opuesta por la Administración a efectos de no dar cumplimiento a los mandatos de devolución contenidos en sus resoluciones, desconociendo el crédito del interesado, quien como se ha indicado es el beneficiario original de la devolución, por lo que procede declarar fundada la queja, debiendo la Administración adoptar las medidas necesarias a efectos de ejecutar los mandatos de devolución contenidos en las Resoluciones de Intendencia N°s. 072-018-0000462, 072-018-0000518 y 072-018-0000566.

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.

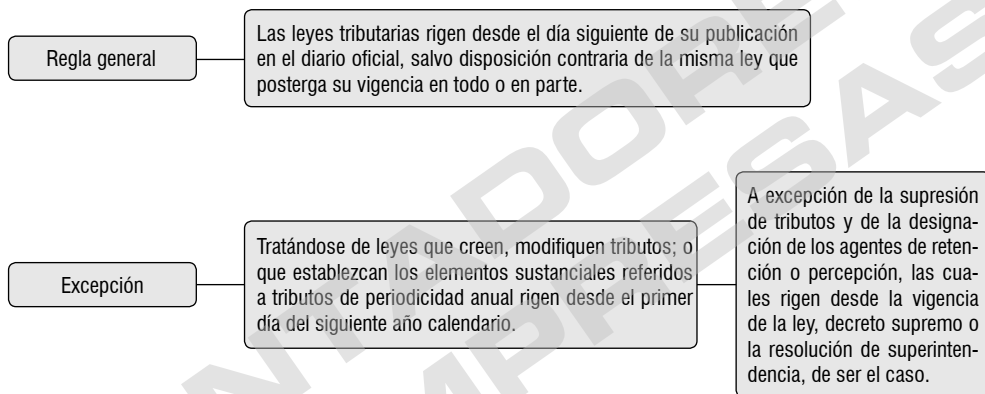
Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales 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.

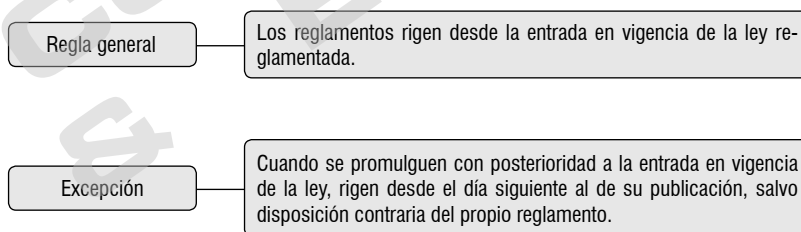
Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general deberán ser publicadas en el diario oficial.

En aplicación de la Norma X, podemos señalar que existen reglas generales y especiales (excepción) en cuanto a la vigencia de las normas tributarias, las que a continuación se detallan gráficamente:

Vigencia de las leyes:



Vigencia de los reglamentos:



Finalmente, la presente norma señala que las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el diario oficial.

Jurisprudencia

Vigencia de una norma reglamentaria

RTF N° 05181-5-2003 (12/09/2003)

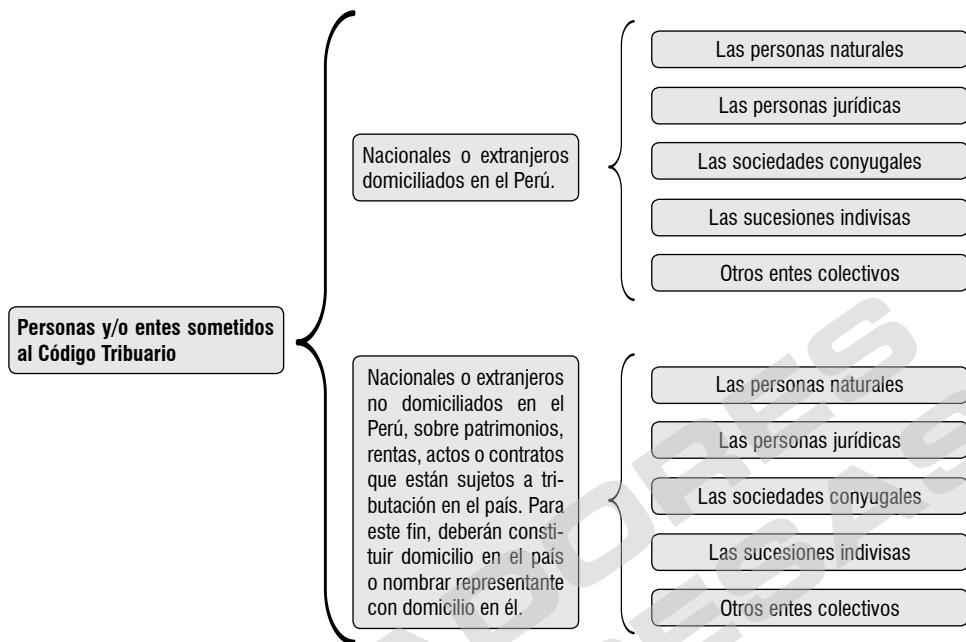
Se señala que la Ley N° 27804 fue publicada el 2 de agosto de 2002, estableciendo que el anticipo adicional del Impuesto a la Renta se aplicaría a partir del 1 de enero de 2003, por lo que se observa lo previsto en la Norma X del Código Tributario, respecto de la entrada en vigencia de las leyes que regulan materia de tributos de periodicidad anual, indicándose finalmente que respecto de las demás normas reglamentarias publicadas en el año 2003, no resulta correcto lo afirmado por la recurrente, en el sentido de que debían entrar en vigencia el 1 de enero de 2004, en atención de la misma Norma X, pues por su carácter reglamentario rigen desde el día siguiente de su publicación.

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.

La Norma XI establece cuáles son las personas y/o entes sometidos al Código Tributario y las demás normas tributarias, las que podemos graficar de la siguiente manera:



Jurisprudencia

No domiciliado no obligado a emitir guía de remisión

RTF N° 9763-5-2001 (12/12/2001)

Se revoca la apelada que declaró improcedente la reclamación formulada contra una resolución que impuso la sanción de comiso de bienes por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174 del Código Tributario, toda vez que al ser la recurrente una persona no domiciliada en el país no estaba obligada a la emisión de comprobantes de pago, conforme se desprende de la Norma XI del Código Tributario, razón por la cual no estaba obligada a emitir la guía de remisión que sustentara el traslado de sus bienes, pues tal como lo disponía el artículo 18 de la Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, en tal caso el obligado a emitir la guía de remisión era el transportista, por lo que debe dejarse sin efecto la sanción de comiso impuesta a la recurrente como remitente de dichos bienes, sin perjuicio de que la Administración imponga la sanción respectiva a quien corresponda.

NORMA XII: CÓMPUTO DE PLAZOS

Para efectos 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 este 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.

La Norma XII está referida a las reglas aplicables al cómputo de plazos en materia tributaria. Así, respecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

Plazos establecidos en las normas tributarias

Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de este 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.

Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

- 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.

Jurisprudencia

Cómputo del plazo de prescripción

RTF N° 6930-5-2004 (15/09/2004)

En aplicación de la norma XII del título preliminar del Código Tributario, el plazo de prescripción en el caso del Impuesto Predial cuando medie declaración comenzará a computarse el 1 de enero del año siguiente al que corresponde pagar (que será el año 1), venciendo el 2 de enero del quinto año.

La prórroga de plazos y la prescripción

RTF N° 11179-8-2008 (18/09/2008)

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de prescripción formulada respecto del Impuesto de Alcabala cuyo plazo de prescripción es de 4 años. Se indica

que de acuerdo con lo señalado por la Administración, el 5 de julio de 2000 adquirió el inmueble; en tal sentido, el cómputo del plazo de prescripción se inició el 1 de enero del año 2001 y de no producirse causales de interrupción o suspensión, culminaría el primer día hábil del año 2005, esto es, el 3 de enero de 2005, en aplicación de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. Se concluye que a la fecha de presentación de la solicitud materia de autos (3 de enero de 2005), aún no había operado la prescripción. VOTO DISCREPANTE: Dado que el plazo prescriptorio de 4 años aplicable al Impuesto de Alcabala se inició el 1 de enero del año 2001, y no apreciándose de autos acto alguno que haya interrumpido o suspendido dicho plazo, culminó el 1 de enero de 2005; en tal sentido, a la fecha de presentada la solicitud de prescripción (3 de enero de 2005), había operado la prescripción, por lo que debe revocarse la apelada. El voto se fundamenta en que considerando que la prescripción es la pérdida de la acción persecutoria del ente fiscal para determinar y cobrar la deuda tributaria por su letargo o inacción, el plazo prescriptorio transcurre en contra de la Administración, por tanto, la prórroga que contempla la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario no resulta aplicable a los plazos prescriptorios, por lo que los mismos deben ser computados según el calendario gregoriano a que se refiere el artículo 183 del Código Civil y que es recogido en el inc.b) de la Norma XII del Título Preliminar, considerando días hábiles e inhábiles –lo que explica que el inicio del cómputo de dicho plazo sea un día inhábil: 1 de enero–, y por ello debe entenderse que tales plazos se inician el 1 de enero y culminan el 1 de enero del cuarto o sexto año posterior, según corresponda.

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.

En aplicación de la presente norma, las actividades económicas particulares realizadas por diplomáticos y consules; es decir, las no comprendidas en el desarrollo de sus labores diplomáticas y consulares no se encuentran exoneradas de tributos, pues estas serían rentas de fuente peruana y, como tales, deberían ser gravadas en nuestro país.

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.

El Ministerio de Economía y Finanzas hace las veces de órgano técnico, pues es el conducto a través del cual se canalizan las propuestas de reglamentos de las leyes tributarias.

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.

La Norma XV establece la unidad impositiva tributaria (UIT) como valor de referencia que es utilizado en las normas tributarias.

El valor de la UIT será determinado mediante decreto supremo, considerando los supuestos macroeconómicos. Para el año 2009, el Ministerio de Economía y Finanzas aprobó el nuevo valor de la UIT⁽⁸⁾, estableciéndose en S/. 3,550.

(8) El valor de la UIT para el ejercicio 2009 ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 169-2008-EF.

LIBRO PRIMERO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

CONTADORES
& EMPRESAS

Título 1

DISPOSICIONES GENERALES

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.

Conforme con el Código Tributario, la obligación tributaria es el nexo o vínculo existente entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, con la finalidad de dar cumplimiento a la prestación tributaria, exigible coactivamente.



De acuerdo con lo anterior, el fin principal de la obligación tributaria es la obligación de pagar tributos, entendidos como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cubrimiento de los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de esta.

Jurisprudencia

El pago de tasa por aprovechamiento de bienes de uso público

RTF N° 9715-4-2008 (12/08/2008). Jurisprudencia de observancia obligatoria

El Tribunal Fiscal ha manifestado que el derecho de vigencia anual por el uso temporal de área acuática y franja costera a que se refiere la Ley N° 27943 - Ley del Sistema Portuario Nacional y su Reglamento tiene naturaleza tributaria toda vez que constituye un derecho, es decir, una tasa que se paga por la utilización o aprovechamiento de los bienes que son de uso público y, por lo tanto, de dominio público, justificándose su cobro por el aprovechamiento particular o privativo de dichos bienes.

Aportes a Osinerg

RTF N° 3141-5-2003 (04/06/2003)

Tiene naturaleza tributaria la reclamación interpuesta contra una orden de pago girada por los aportes al Osinerg creados por la Ley N° 27332.

Pagos a la SBS y AFP en aplicación del artículo 374 de la Ley N° 26702

RTF N° 10093-7-2008 (15/01/2008)

En este caso el Tribunal manifestó que el pago que realizan las empresas del sistema financiero a la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP en virtud del artículo 374 de la Ley N° 26702, posee naturaleza tributaria de contribución. Al respecto señala que cumple con las características para la configuración de tributo: (i) es una obligación jurídico-tributaria ex lege, pues ha sido creada por una ley, (ii) el pago que se realiza no constituye sanción por acto ilícito, (iii) el sujeto activo es el Estado, a través de la SBS, institución constitucionalmente autónoma y con personería jurídica de Derecho Público, y, (iv) el sujeto pasivo es la entidad puesta en esa situación expresamente por la ley.

Consultas institucionales

INFORME N° 070-2003-SUNAT/2B0000

Señala que la obligación tributaria o relación jurídico-tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente, así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a esta.

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.

Artículo 3.- Exigibilidad de la obligación tributaria

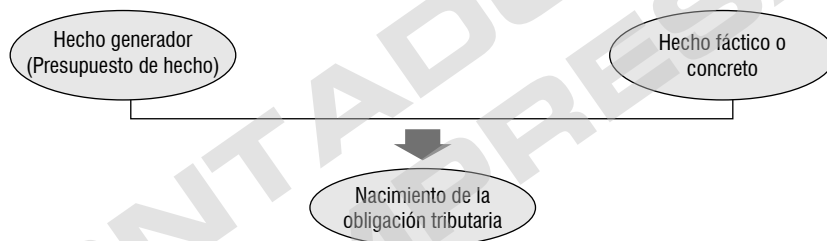
La obligación tributaria es exigible:

- 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 ser 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.*

En este punto se analiza la oportunidad (momento) en la cual se determinará el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta a cargo de un sujeto determinado; es decir, la configuración del hecho imponible (aspecto material), su conexión con una persona, con un sujeto (aspecto personal), su localización en determinado lugar (aspecto espacial) y su consumación en un momento real y fáctico determinado (aspecto temporal). En términos simples, acorde con el Código Tributario, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación.



Se producirá el nacimiento de la obligación tributaria cuando un hecho o acontecimiento determinado, corresponda íntegramente a las características previstas en la ley, esto es, a la hipótesis de incidencia tributaria. En otras palabras, se entenderá que nace la obligación tributaria cuando se realice en el mundo fenoménico el hecho descrito en la hipótesis de incidencia (hecho generador).

Jurisprudencia

Pago a Conasev por cotización de acciones

RTF N° 528-2-2001 (30/04/2001)

Respecto del cobro que efectúa Conasev por cotización de acciones inscritas en la Bolsa de Valores, el Tribunal Fiscal concluye que es una contribución, debido a que Conasev presta servicios especiales, bastando que las acciones se encuentren inscritas y que pudieran cotizarse en bolsa para que se encuentren afectas a las mismas, no siendo necesario que se realicen operaciones bursátiles.

No se origina el nacimiento de la obligación tributaria en la venta de bienes futuros

RTF N° 0640-5-2001 (28/06/2001)

En esta norma se indicó que en el caso de los contratos de venta de bienes futuros, el dinero entregado como anticipo no genera el nacimiento de la obligación tributaria del IGV, toda vez que la venta solo se concretará cuando se verifique la condición suspensiva de la existencia del bien objeto de la operación.

Nacimiento de la obligación tributaria en la transferencia de naves y aeronaves

RTF N° 05044-1-2004 (16/07/2004)

En la transferencia de naves y aeronaves la obligación tributaria (IGV) se origina en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato.

Nacimiento de la obligación tributaria en la prestación de servicios

RTF N° 01937-4-2003 (10/04/2003)

El nacimiento de la obligación tributaria en la prestación de servicios se origina en alguno de los momentos que establece la norma, no obstante, el cliente del recurrente no pague la retribución o suspenda unilateralmente el contrato.

Nacimiento de la obligación tributaria en la percepción de intereses

RTF N° 02285-5-2005 (13/04/2005)

La obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas respecto a los intereses percibidos por una persona natural con negocio nace cuando se perciben estos o cuando se emite el comprobante de pago.

Consultas institucionales

INFORME N° 012-2008-SUNAT/2B0000

Se precisa:

1. *El nacimiento de la obligación tributaria del aporte al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de cargo de los pensionistas se produce en la fecha en que se devenga la pensión, siendo la entidad empleadora, la ONP o la Administradora*

de Fondos de Pensiones, la obligada a efectuar la retención y a realizar el pago en el mes siguiente a aquel en que se produjo el devengo, al margen que, por aplicación de la Ley N° 28266, se fraccione el pago de las pensiones devengadas.

- 2. Igual regla es aplicable en el supuesto de la denominada pensión provisional que se otorga al amparo de la Ley N° 27585.*
-

INFORME N° 021-2006-SUNAT/2B0000

Se precisa que:

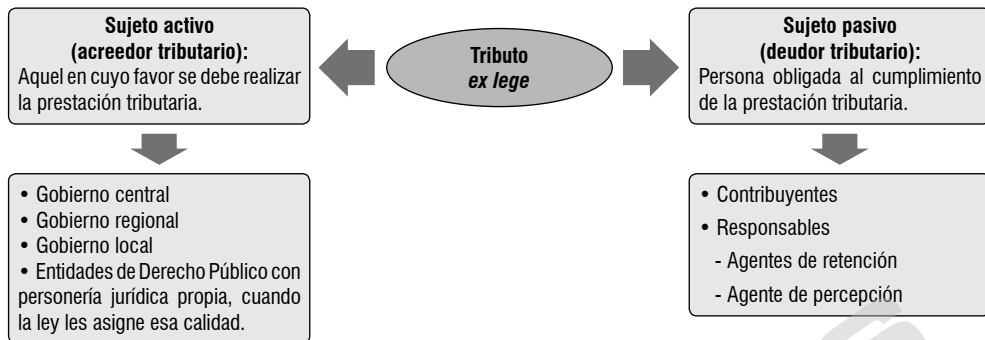
- 1. Tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del IGV, se origina en cualquiera de las siguientes oportunidades, dependiendo de cuál ocurra primero:*
 - Fecha en que se percibe la retribución o ingreso, entendiéndose como tal, la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.*
 - Fecha en que se emita el comprobante de pago, entendiéndose como tal, la fecha en que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5 del RCP este debe ser emitido; o, la fecha en que efectivamente se emita; lo que ocurra primero.*
 - 2. Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.*
-

Artículo 4.- Acreedor tributario

Acreedor tributario es aquel 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.

Uno de los elementos de la obligación tributaria son los sujetos que intervinieren en la relación jurídica tributaria, tal como se muestra:



De acuerdo con el cuadro anterior, el sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria, es decir, aquella persona que tiene la carga tributaria y quien debe proporcionar al fisco la prestación pecuniaria puede tener las siguientes categorías:

Contribuyente

Definido como aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Es el deudor, el titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible.

Jurisprudencia

Adquisición de la condición de deudor tributario

RTF N° 05689-3-2005 (16/09/2005)

La condición de deudor tributario no se adquiere por el hecho de tener una inscripción vigente en el registro de contribuyentes, sino en la medida que se esté en alguno de los supuestos que obligan al cumplimiento de la obligación tributaria.

Sujetos obligados al pago de la deuda tributaria

RTF N° 0118-5-2004 (14/01/2004)

La Administración no puede obligar a un tercero a que efectúe el pago de una obligación tributaria de la que no es sujeto contribuyente o responsable.

Consultas institucionales

INFORME N° 095-2008-SUNAT/2B0000

El solo hecho que la casa matriz de una sucursal establecida en el país se encuentre sujeta a un procedimiento concursal en el extranjero, no impide ni limita la acción de cobro de la deuda tributaria de cargo de esta última por parte de la Administración Tributaria.

OFICIO N° 091-2000-K00000

Están obligados a obtener el RUC, entre otros sujetos, aquellos que sean contribuyentes de tributos administrados y/o recaudados por la Sunat, siendo este registro de uso exclusivo para sus titulares. En el caso materia de consulta, la persona jurídica "A" que presta el servicio al cliente "C" es la obligada a emitir los comprobantes de pago; no pudiendo dicha obligación cumplirse con la entrega de un comprobante de pago por parte de "B", vale decir, una persona jurídica distinta.

Responsables

Acorde con el Código Tributario, un responsable es aquel que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir con la obligación atribuida a este. Tipos de responsables son: (i) responsable solidario, (ii) responsable sustituto, (iii) responsable por sucesión; y, (iv) los agentes de retención y percepción.

Respecto de los agentes de retención y percepción, el Código manifiesta que en defecto de la ley, mediante decreto supremo pueden ser designados como 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, agrega la norma, 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. Ejemplo de esto último serían:

- Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT, Régimen de retenciones del IGV.
- Resolución de Superintendencia N° 058-2004/SUNAT, Régimen de percepciones - venta interna.

Consultas institucionales

INFORME N° 304-2002-SUNAT/K00000

El único requisito que establece la Ley para que una persona se constituya en agente de retención del Impuesto a la Renta por rentas de quinta categoría, es abonar ingresos que sean calificados como tales.

El procedimiento para efectuar la retención de tributos de quinta categoría se encuentra definido en el artículo 75 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y en los artículos 40 y 41 del Reglamento de dicho impuesto.

Las reglas que se deben aplicar para efectuar devoluciones de retenciones efectuadas en exceso por rentas de quinta categoría se encuentran establecidas en el artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución de Superintendencia N° 036-98/SUNAT.

INFORME N° 009-2008-SUNAT/2B0000

El agente de retención del IGV no tiene derecho a la compensación de las retenciones que hubiese efectuado en exceso al sujeto del impuesto.

- 1. Si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el monto realmente retenido al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores, el cual fue en exceso, y en la rectificatoria declara el monto que le correspondía retener conforme a ley; no surge para dicho agente el derecho a compensación, por cuanto no se genera para este ningún pago en exceso.*
 - 2. Si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el importe efectivamente retenido por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, el cual fue modificado mediante la presentación de una declaración rectificatoria al monto que le correspondía retener conforme a ley; dicho agente de retención no tendrá derecho a compensar la retención en exceso con la deuda que por el mismo concepto deba abonar al fisco con posterioridad al periodo rectificado.*
 - 3. Si en su declaración original, por error, el agente de retención declaró un monto mayor al realmente retenido al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores o por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, error que es corregido mediante la presentación de una declaración rectificatoria, se configurará para dicho agente un pago en exceso o indebido cuyo crédito puede ser compensado por aquel contra las deudas que por los mismos conceptos se originen con posterioridad al periodo rectificado.*
-

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.

Artículo 6.- Prelación de deudas tributarias

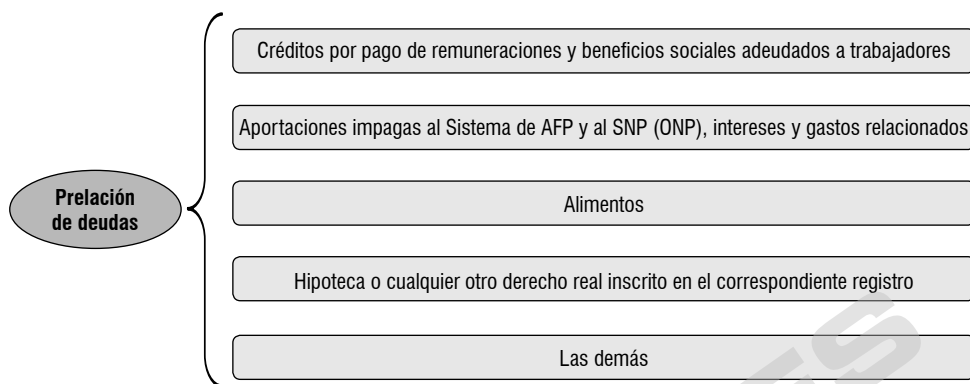
Las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, 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° 25897, alimentos; 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.

Conforme con el Código Tributario, las deudas por tributos gozan de 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, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a los que se refiere el artículo 30 del D. Ley N° 25897; alimentos e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente registro.



Jurisprudencia

Prelación de deudas tributarias

RTF N° 1748-5-2006 (31/03/2006)

La prelación establece el orden en el cobro entre los distintos créditos concurrentes contra un mismo deudor, habiéndose concedido a la acreencia tributaria, una posición privilegiada en nuestro ordenamiento con relación a los demás créditos [...]. Este privilegio general, constituye una cualidad del crédito que los sitúa en una posición de mejor derecho para cobrar con preferencia a otros acreedores del producto de la realización del patrimonio del deudor.

Consultas institucionales

INFORME N° 196-2007-SUNAT/2B0000

El pago de las obligaciones tributarias de las empresas pertenecientes a la actividad empresarial del Estado comprendidas en la modalidad de disolución y liquidación regulada en el literal d) del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 674 - Ley de Promoción de la Inversión Privada en las Empresas del Estado y su reglamento, no se rige por el orden de prelación previsto en el artículo 42 de la Ley General del Sistema Concursal, sino por el regulado en el artículo 6 del Código Tributario.

INFORME N° 004-2007-SUNAT/2B0000

1. *Ni el ejecutor coactivo ni ningún órgano de la Administración Tributaria tienen competencia para pronunciarse sobre la intervención de derecho preferente y, por ende, sobre el mejor derecho aducido por un tercero en la comunicación en la que invoque la existencia de un mejor derecho de naturaleza hipotecaria sobre el bien*

embargado en el procedimiento de cobranza coactiva realizado por la Sunat, derecho que debe invocarse en la vía judicial.

Sin perjuicio de ello, y atendiendo a lo establecido en el artículo 106 de la L.P.A.G. deberá emitirse respuesta escrita en relación con la mencionada comunicación, poniendo en conocimiento del tercero lo señalado en el párrafo precedente.

- 2. Efectuado el remate y adjudicado el bien embargado en el procedimiento de cobranza coactiva realizado por la Sunat, sin la existencia de un mandato judicial que reconozca el derecho preferente de pago de un tercero en relación con la acreencia tributaria, procede que el ejecutor coactivo disponga que con el producto del remate se impute el pago de esta última.*
-

INFORME N° 264-2002-SUNAT/K00000

Se señala lo siguiente:

- 1. Tratándose de una medida de embargo dictada en un proceso penal por delito de defraudación tributaria, a efectos de garantizar el pago de la indemnización por daños y perjuicios, no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 5 del TUO del Código Tributario referido a concurso de acreedores, toda vez que se trata de una acreencia de carácter civil y no tributaria.*
 - 2. En el mismo sentido, el embargo dictado por un ejecutor coactivo tendrá prelación frente a la indemnización por daños y perjuicios dictada por un juez en un proceso penal por delito de defraudación tributaria.*
-

INFORME N° 166-2001-SUNAT/K00000

- 1. 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.*
 - 2. Si bien 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.*
 - 3. Si por el contrario, el mandato judicial es notificado antes 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.*
-

Concurrencia de acreedores

Es importante señalar que 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.

Artículo 7.- Deudor tributario

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

Artículo 8.- Contribuyente

Contribuyente es aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Artículo 9.- Responsable

Responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

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.

Título 2

DEUDOR TRIBUTARIO

Capítulo 1

Domicilio fiscal

Artículo 11.- Domicilio fiscal y procesal

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme esta 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 al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria.

El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a esta 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, este no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que esta 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, este dificulte el ejercicio de sus funciones.

Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante resolución de superintendencia, 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 esta.

La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal, cuando este sea:

- a. La residencia habitual, tratándose de personas naturales.*
- b. El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.*
- c. 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 fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, esta realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal.

Artículo 12.- Presunción 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 esta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.*
- b) Aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.*
- c) Aquel 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.

Artículo 13.- Presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas

Cuando las personas jurídicas no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a) Aquel donde se encuentra su dirección o administración efectiva.*
- b) Aquel donde se encuentra el centro principal de su actividad.*
- c) Aquel 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.

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:

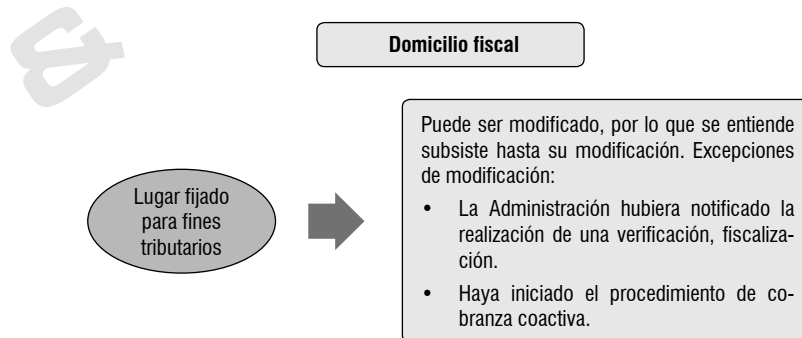
- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a este las disposiciones de los artículos 12 y 13.*
- b) En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.*

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, alternativamente, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

Acorde con el Código Tributario, los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme esta lo establezca.

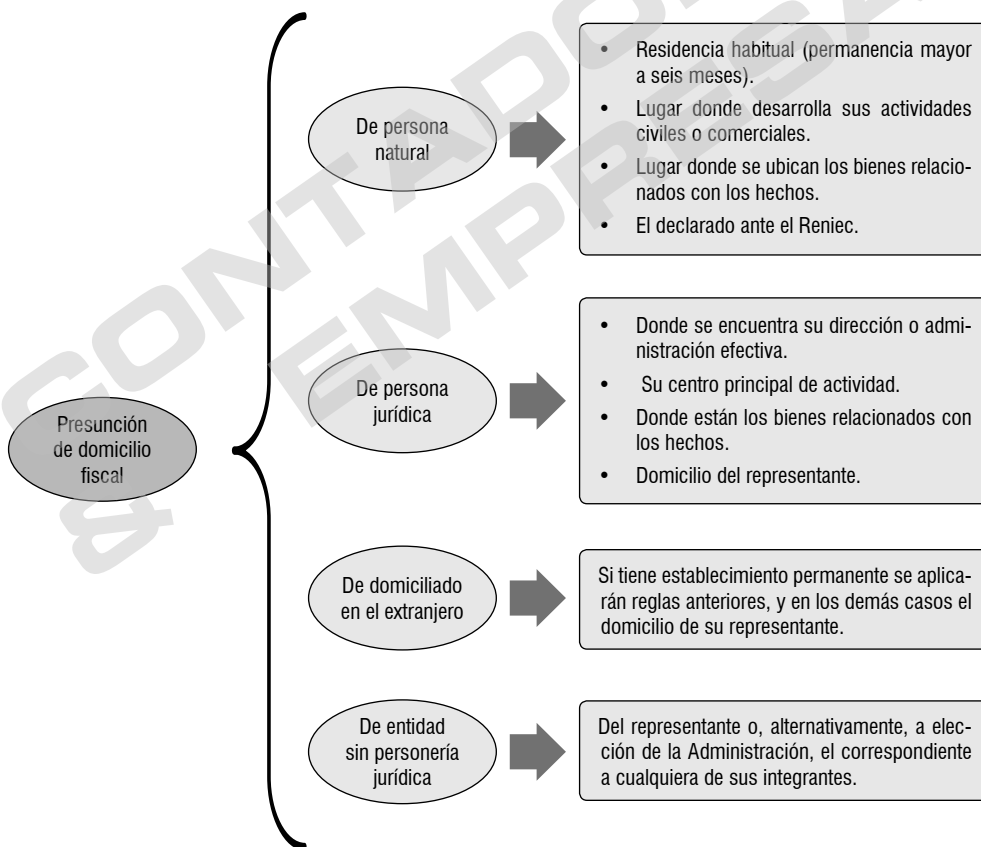
Según el artículo 11 del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo fin tributario, sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria y de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios, el cual debe encontrarse ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración.



No obstante lo antes señalado, es preciso indicar que la Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando a su criterio, este dificulte el ejercicio de sus funciones. Sin embargo, la Administración no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal cuando este sea:

1. La residencia habitual, tratándose de personas naturales.
2. El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.
3. El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de personas domiciliadas en el extranjero.

Cuando la Sunat requiera se fije nuevo domicilio fiscal y no se cumpla con efectuar el cambio requerido dentro del plazo otorgado por la Administración Tributaria, la Administración considerará como domicilio fiscal, sin que pueda ser variado sin autorización de la Sunat, cualquiera de los siguientes lugares:



Jurisprudencia

Presunción de domicilio fiscal

RTF N° 02296-4-2005 (13/04/2005)

Quando no existe domicilio fiscal fijado por el contribuyente se presume como tal aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.

Cambio de domicilio fiscal

RTF N° 02247-1-2005 (12/04/2005)

Para que proceda el cambio del domicilio fiscal conforme al artículo 11 del Código Tributario, es el contribuyente y no un tercero quien debe comunicar este hecho a la Administración en la forma por ella establecida.

Definición de domicilio fiscal

RTF N° 0524-2-2000 (23/06/2000)

Conforme con el artículo 11 del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario, y de su concordancia con el artículo 12 del mismo cuerpo legal, se deduce que este no necesariamente coincide con el lugar donde una persona desarrolla sus actividades. En este sentido, el que el recurrente desarrolle sus actividades en un lugar distinto al que tiene registrado como domicilio fiscal, no implica que el mismo haya sido variado; en consecuencia, dicho hecho por sí solo no puede dar lugar a la comisión de la infracción prevista en el numeral 5, del artículo 173 del Código Tributario, debiendo dejarse sin efecto la multa interpuesta por tal motivo.

Imposibilidad de modificar el domicilio fiscal

RTF N° 02710-4-2006 (19/05/2006)

Conforme lo dispuesto en el artículo 11 del Código Tributario, en aquellos casos en que la Administración haya notificado al deudor a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, este no podrá efectuar el cambio del domicilio fiscal hasta que esta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

Consultas institucionales

INFORME N° 099-2008-SUNAT/2B0000

Para efecto de los procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal, los deudores tributarios pueden fijar su domicilio procesal en la ciudad de Lima, a pesar de pertenecer al directorio de una intendencia u oficina zonal que tenga competencia en otra zona geográfica del país.

INFORME N° 052-2007-SUNAT/2B0000

Se señala que:

1. *Conforme al artículo 11 del TUO del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado por el deudor tributario para todo efecto tributario dentro del territorio nacional, el cual debe ser comunicado a la Administración Tributaria en la forma que esta lo establezca, siendo que la propia Administración Tributaria puede requerir su cambio, cuando este dificulte el ejercicio de sus funciones.*

Por su parte, la casa matriz es el establecimiento donde la empresa dirige los diversos establecimientos que pudiera tener.

2. *Si la casa matriz es un lugar distinto al fijado como domicilio fiscal, los sujetos obligados a inscribirse en el RUC que perciban rentas de tercera categoría deberán comunicar la información relativa al mismo en calidad de establecimiento anexo al momento de su inscripción en el mencionado registro.*
 3. *Son válidas las facturas, las boletas de ventas y las liquidaciones de compra emitidas sin consignar la dirección del domicilio fiscal cuando este sea distinto a la casa matriz o al establecimiento donde esté el punto de emisión.*
-

INFORME N° 376-2002-SUNAT/K00000

No existe impedimento legal alguno para que dos personas naturales distintas puedan designar ante la Administración Tributaria la misma dirección como domicilio fiscal.

INFORME N° 278-2005-SUNAT/2B0000

1. *Tratándose de sujetos que no se encuentran obligados a inscribirse en el RUC y, por ende, carecen de domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá efectuar la notificación de sus actos y demás comunicaciones en su domicilio, de acuerdo a lo previsto en el artículo 21 de la LPAG, pudiendo recurrir de ser el caso, a cualquier entidad con el propósito de obtener el referido domicilio.*
 2. *La LPAG no ha determinado un orden de prelación respecto a las entidades a las que puede recurrir la Administración para obtener la información correspondiente al domicilio. En tal sentido, en caso de contar con más de un domicilio declarado, podrá optarse válidamente por cualquiera de ellos.*
-

INFORME N° 047-2006-SUNAT/2B0000

Con ocasión de la notificación de la Resolución de inscripción de oficio cabe presumir, sin admitir prueba en contrario, como domicilio fiscal del sujeto respecto del cual se hace dicha inscripción, alguno de los domicilios indicados en el artículo 12 del TUO del Código Tributario debiendo notificarse observando lo dispuesto en el artículo 104 del TUO del Código Tributario.

El saldo a favor del Impuesto a la Renta será un concepto rectificable si el formulario que aprueba la Sunat para la declaración del impuesto exige la manifestación de dicho acto. El saldo a favor del IGV es un dato rectificable.

Capítulo 2

Responsables y representantes

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 quienes 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.*

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.

2. *Tenga la condición de no habido de acuerdo a 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.*
4. *No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.*
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.*
6. *Obtiene, por hecho propio, indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares.*
7. *Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.*
8. *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.*
9. *No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del artículo 78.*
10. *Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de estos.*
11. *Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.*

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

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 estos.

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 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 (dos) 2 años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.*

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 este, 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 este, 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.*
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 estos*

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.

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.

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.

Artículo 20-A.- Efectos 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 a 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 solo 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.

Jurisprudencia

Atribución de la condición de responsable solidario

RTF N° 9492-5-2007 (11/10/2007)

Se declara nula la resolución apelada en el extremo que declara infundada la reclamación contra órdenes de pago giradas por Impuesto Predial del año 2001, y nulos dichos valores, atendiendo a que estos indican como base legal el artículo 78 del Código Tributario, pero no identifican la declaración jurada que contiene la determinación del impuesto en la que se sustentan o los errores materiales de redacción o cálculos incurridos en los que se basan. Se revoca la resolución apelada en el extremo que resuelve la reclamación contra resoluciones de determinación giradas por arbitrios del segundo al cuarto trimestre de 2000 y del primer al cuarto trimestre del año 2001, porque tales tributos se sustentan en ordenanzas inválidas, conforme a los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional. Se declara nula la resolución apelada en el extremo que dispone el cobro de los valores que se efectuará a la empresa liquidadora sin antes atribuirle la condición de responsable solidario.

Responsables solidarios en calidad de adquirentes

RTF N° 5281-2-2005 (24/08/2005)

Los adquirentes de bienes como consecuencia de anticipos de herencia son responsables solidarios hasta el límite del valor de los bienes que reciben.

Responsabilidad solidaria de director gerente

RTF N° 03259-4-2005 (25/05/2005)

Existe responsabilidad solidaria del recurrente en su calidad de director gerente de la compañía por las operaciones materia de reparo de la empresa, en tanto que el recurrente tuvo conocimiento de las mismas.

Al atribuirse responsabilidad solidaria debe indicarse el comportamiento del supuesto responsable

RTF N° 2962-5-2005 (11/05/2005)

Para la atribución de responsabilidad solidaria, prevista por el artículo 16 del Código Tributario se debe establecer cuál ha sido el comportamiento específico del supuesto responsable que se hallen vinculados al cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Facultades del responsable solidario

RTF N° 07926-3-2004 (18/10/2004)

El responsable solidario tiene legítimo interés para impugnar la pérdida del fraccionamiento otorgado a otro responsable solidario, no importando que no se trate del solicitante.

Imputación de responsabilidad solidaria en la comisión del delito de defraudación tributaria

RTF N° 07019-2-2002 (05/12/2002)

Acreditada en la vía penal la comisión del delito de defraudación tributaria permite concluir que se encuentra conforme a ley la imputación de responsabilidad solidaria efectuada por la Administración.

Medio a través del cual se atribuye responsabilidad solidaria

RTF N° 06920-2-2002 (28/11/2002)

La atribución de responsabilidad solidaria debe ser efectuada mediante la emisión de una resolución de determinación que contenga los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario.

Atribución de la responsabilidad solidaria

RTF N° 0695-3-2003 (13/02/2003)

La responsabilidad solidaria debe ser atribuida de acuerdo con el procedimiento de determinación de la deuda tributaria regulado por los artículos 76 y siguientes del Código Tributario.

Decisión de no pagar deudas

RTF N° 0476-1-2003 (29/01/2003)

Para la determinación del responsable solidario es necesario establecer que quien se designe como tal haya participado en la decisión de no pagar las deudas tributarias de la empresa y que en tal decisión hubo dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Responsabilidad solidaria de presidente de directorio

RTF N° 0604-5-2003 (07/02/2003)

La declaración de la responsabilidad solidaria requiere que se especifique cuáles son los actos realizados por el presidente del directorio o las omisiones en que incurrió durante el ejercicio de su cargo que evidenciarían de manera fehaciente su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de la empresa.

La resolución de atribución de responsabilidad es un acto reclamable

RTF N° 04359-2-2003 (25/07/2003)

La resolución que atribuye responsabilidad solidaria es un acto que tiene relación con la determinación de la obligación tributaria y por tanto constituye un acto reclamable.

Reclamación de responsabilidad solidaria que ha quedado firme

RTF N° 04777-2-2003 (22/08/2003)

No procede cuestionar nuevamente la atribución de responsabilidad solidaria cuando sobre ella existe un pronunciamiento previo que ha quedado firme en la vía administrativa.

Atribución de responsabilidad tributaria por dolo

RTF N° 06465-4-2003 (07/11/2003)

Se encuentra debidamente acreditado el dolo y, por tanto, debidamente atribuida la responsabilidad solidaria por parte del recurrente, quien en su calidad de gerente de la empresa utilizó comprobantes de pago correspondientes a operaciones no reales, con la finalidad de ejercer el derecho al crédito fiscal por operaciones inexistentes, lo

que evidencia la voluntad del recurrente, de no cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de la misma.

Consultas institucionales

INFORME N° 241-2008-SUNAT/2B0000

El tutor deberá presentar la declaración y efectuar el pago del Impuesto a la Renta por cuenta del menor incapaz utilizando el número del RUC de dicho menor, y no deberá adicionar las rentas de este a sus propias rentas para tributar sobre el total

INFORME N° 231-2003-SUNAT/2B0000

Para efecto de determinar la responsabilidad solidaria, están comprendidos dentro del concepto de herederos a que se refiere el numeral 1 del artículo 17 del TUO del Código Tributario, los adquirentes de bienes cuyos títulos se sustenten en anticipos de legítima.

INFORME N° 028-2004-SUNAT/2B0000

En caso que los giros o envíos de dinero efectuados a través de una Empresa de Transferencia de Fondos (ETF) se inicien en el Perú:

- *Si el dinero es entregado en el territorio nacional, serán contribuyentes del ITF tanto el ordenante del giro o envío de dinero como el beneficiario de este.*
- *Si el dinero es entregado en el extranjero, únicamente será contribuyente del ITF el ordenante del giro o envío de dinero.*

En ambos supuestos, la ETF solo actuará como responsable del impuesto.

En caso que el giro o envío de dinero efectuado a través de una ETF se inicie en el extranjero, a fin que el dinero sea entregado en el territorio nacional, el contribuyente del ITF será únicamente el beneficiario de tal giro o envío. La ETF actuará como responsable del citado impuesto.

INFORME N° 339-2003-SUNAT/2B0000

1. *Para efectos de la exigencia de determinada deuda tributaria a un sujeto que de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 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 6 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.

- 2. La responsabilidad solidaria en los supuestos a que se refieren los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 del TUO del Código Tributario 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.*

Respecto de dichas obligaciones, sin embargo, la atribución de responsabilidad solidaria solo 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.

- 3. La frase "salvo prueba en contrario" contenida en el tercer párrafo del artículo 16 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.*

INFORME N° 310-2003-SUNAT/2B0000

La Sunat se encuentra facultada a requerir información sobre los libros, registros y documentos de la sociedad de responsabilidad limitada extinguida, a la persona designada e inscrita en los Registros Públicos encargada de la custodia de los mismos.

En caso de determinarse obligaciones tributarias pendientes de pago a cargo de una sociedad de responsabilidad limitada extinguida, y habiéndose acreditado la calidad de responsables solidarios de los representantes legales y/o liquidadores conforme a lo señalado en el artículo 16 del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá exigir a dichos sujetos el pago de las deudas tributarias dejadas de pagar por la sociedad.

Asimismo, de haber recibido los socios de la sociedad de responsabilidad limitada extinguida bienes provenientes de la liquidación de la misma, cabe imputarles responsabilidad solidaria en aplicación del artículo 17 del TUO del Código Tributario, resultando la Administración Tributaria facultada para exigirles el pago de la deuda tributaria.

Por el contrario, de no acreditarse la calidad de responsable solidario, la Administración se verá impedida de ejercer sus acciones de cobranza para hacerse cobro de la deuda tributaria pendiente de pago de la sociedad de responsabilidad limitada extinguida.

INFORME N° 015-2008-SUNAT/2B0000

Se precisa que:

En la medida que el representante común tenga poder suficiente para vender el bien mueble afecto en garantía mobiliaria de propiedad del representado (propietario) y, asimismo, esté obligado a llevar contabilidad completa según las normas vigentes, será considerado como responsable solidario respecto de la totalidad del IGV que se genere por dicha venta, aun cuando el valor del bien no supere la acreencia.

El representante común no tiene la calidad de agente de retención en la venta del bien mueble afecto en garantía mobiliaria.

INFORME N° 063-2008-SUNAT/2B0000

Para efectos de la acreditación de un representante legal en el RUC, la identidad de los representantes legales de nacionalidad extranjera deberá acreditarse con carné de extranjería o pasaporte, requiriéndose en este último caso que el representante legal cuente con visa que le permita realizar en el Perú actividades generadoras de renta, de acuerdo a lo señalado en las normas legales que regulan su calidad migratoria, salvo tratado, convenio o acuerdo vigentes que permitan la realización de actividades generadoras de renta sin necesidad de contar con una visa.

Lo anteriormente expuesto es aplicable sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos generales y específicos detallados en el Reglamento de la Ley del RUC y del TUPA de la Sunat.

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.

Capacidad jurídico-tributaria

La capacidad jurídica es semejante a la capacidad tributaria, es decir, la capacidad tributaria es la aptitud o idoneidad para ser titular de derechos y obligaciones tributarias. En ese sentido, la capacidad jurídico-tributaria será la aptitud o potencialidad para ser deudor tributario y, como tal, titular tributario de derechos y obligaciones.

En materia tributaria, el legislador ha considerado con capacidad tributaria a sujetos que no están considerados con capacidad jurídica en la legislación civil, en ese sentido, nuestra legislación tributaria reconoce a:

- Las personas naturales.
- Las personas jurídicas.
- Las comunidades de bienes.
- Los patrimonios.
- Las sucesiones indivisas.
- Los fideicomisos.
- Las sociedades de hecho.
- Las sociedades conyugales.
- Otros entes colectivos.

Consultas institucionales

INFORME N° 001-2003-SUNAT/2B3000

Según lo indica el artículo 21 del citado TUO, 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.

INFORME N° 102-2003-SUNAT/2B0000

Así, de conformidad con las normas anotadas, la extinción de los CTARs se efectiviza una vez que haya culminado la transferencia de su pasivo y activo hacia los Gobiernos Regionales, cuyo plazo límite era el 31/12/2002; de ello se desprende que los CTARs que no hubieran culminado dicho proceso en el plazo establecido y que en consecuencia no se hubieran extinguido, aún conservan plena capacidad tributaria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

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.

La norma tributaria regula, expresamente, que la representación de los sujetos que carecen de personería jurídica (las comunidades de bienes, los patrimonios, las sucesiones indivisas, los fideicomisos, las sociedades de hecho, las sociedades conyugales u otros entes colectivos) corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados.

Jurisprudencia

Representación en una sucesión indivisa

RTF N° 35-6-1997 (23/05/1997)

Cualquier integrante de una sucesión indivisa tiene la facultad para actuar en los procedimientos tributarios vinculados con las deudas del causante.

Representación en sujetos que carecen de personería jurídica

RTF N° 11050-1-1996 (14/08/1996)

La representación de los sujetos que carecen de personería Jurídica, según lo dispone el artículo 22 del Código Tributario, corresponde a sus integrantes, administradores, representantes legales o designados.

Acreditación de la representación

RTF N° 6964-2-2004 (15/09/2004)

Según el artículo 22 del Código Tributario, la representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica como es el caso de la sucesión corresponde a sus integrantes, administradores, representantes legales o designados.

Forma de acreditar la representación

Poder especial para determinados actos

El Código Tributario establece que el representante (la persona que actúa en nombre del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria) debe acreditar poseer poder especial, indicando el o los actos determinados para los cuales es conferido, que sea suficiente en relación con el fin para el que ha sido otorgado y que esté vigente.

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, 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 a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

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. Cuando el caso lo amerite, esta 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.

La acreditación debe hacerse mediante poder que conste en documento público o privado con la firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Sunat. Al respecto, el artículo 235 del Código Procesal Civil establece que se entiende por “público” al documento otorgado por funcionario público en ejercicio de sus atribuciones, asimismo manifiesta que es documento “público” la escritura pública otorgada ante o por notario público.

Respecto de los documentos, resulta pertinente resaltar lo regulado por el artículo 41 de la Ley de Procedimiento Administrativo General:

“(…)

Artículo 41.- Documentos

41.1 Para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a los procedimientos administrativos, las entidades están obligadas a recibir los siguientes documentos e informaciones en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazan con el mismo mérito probatorio:

41.1.1 Copias simples o autenticadas por los fedatarios institucionales, en reemplazo de documentos originales o copias legalizadas notarialmente de tales documentos. Las copias simples serán aceptadas, estén o no certificadas por notarios, funcionarios o servidores públicos en el

ejercicio de sus funciones y tendrán el mismo valor que los documentos originales para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a la tramitación de procedimientos administrativos seguidos ante cualquier entidad. Solo se exigirán copias autenticadas por fedatarios institucionales en los casos en que sea razonablemente indispensable.

- 41.1.2 Traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.
 - 41.1.3 Las expresiones escritas del administrado contenidas en declaraciones con carácter jurado mediante las cuales afirman su situación o estado favorable en relación con los requisitos que solicita la entidad, en reemplazo de certificaciones oficiales sobre las condiciones especiales del propio administrado, tales como antecedentes policiales, certificados de buena conducta, de domicilio, de supervivencia, de orfandad, de viudez, de pérdida de documentos, entre otros.
 - 41.1.4 Instrumentos privados, boletas notariales o copias simples de las escrituras públicas, en vez de instrumentos públicos de cualquier naturaleza, o testimonios notariales, respectivamente.
 - 41.1.5 Constancias originales suscritas por profesionales independientes debidamente identificados en reemplazo de certificaciones oficiales acerca de las condiciones especiales del administrado o de sus intereses cuya apreciación requiera especiales actitudes técnicas o profesionales para reconocerlas, tales como certificados de salud o planos arquitectónicos, entre otros. Se tratará de profesionales colegiados solo cuando la norma que regula los requisitos del procedimiento así lo exija.
 - 41.1.6 Copias fotostáticas de formatos oficiales o una reproducción particular de ellos elaborada por el administrador respetando integralmente la estructura de los definidos por la autoridad, en sustitución de los formularios oficiales aprobados por la propia entidad para el suministro de datos.
- 41.2 La presentación y admisión de los sucedáneos documentales, se hace al amparo del principio de presunción de veracidad y conlleva la realización obligatoria de acciones de fiscalización posterior a cargo de dichas entidades.
- 41.3 Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable aun cuando una norma expresa disponga la presentación de documentos originales.

- 41.4 Las disposiciones contenidas en este artículo no limitan el derecho del administrado a presentar la documentación prohibida de exigir, en caso de ser considerado conveniente a su derecho”.

Consultas institucionales

INFORME N° 278-2003-SUNAT/2B0000

Las obligaciones tributarias generadas hasta la muerte del titular de la empresa unipersonal se entienden transmitidas a los herederos en la fecha del deceso, los cuales, a partir de dicha oportunidad, están obligados a su cumplimiento ante el fisco en calidad de responsables solidarios, pero hasta el límite del valor de los bienes que conforman la herencia.

Jurisprudencia

Insuficiencia de poder

RTF N° 6223-5-2004 (25/08/2004)

Dado que para efecto de la inscripción en el RUC el contribuyente está obligado a comunicar cualquier modificación en la información proporcionada para dicho efecto, al no discutir la Administración la falta o insuficiencia del poder presentado por la persona que suscribió los recursos de apelación, sino tan solo que este fue presentado en copia simple, resulta de aplicación el artículo 165 de la LPAG.

Improcedencia de requerimiento de presentación de poder

RTF N° 5346-1-2004 (23/07/2004)

No procede la exigencia de la representación del poder suficiente y vigente para la admisión de la reclamación, si tal información se encontraba consignada en la base de datos de la Administración.

Formalidades para ejercer la representación

RTF N° 1096-1-2000 (20/12/2000)

El hecho que una empresa participe de la administración de un contribuyente en virtud de un acta de junta de acreedores, por sí solo no le faculta a asumir su representación en la interposición de recursos impugnativos, dado que en dicha acta no se le confirió tal facultad.

Improcedencia de requerimiento de poder

RTF N° 06269-2-2004 (25/08/2004)

No procede que la Administración Tributaria requiera a la recurrente la presentación del poder de su representante si dicho documento obra en poder de ella.

Formas de acreditar la representación

RTF N° 4212-1-2004 (22/06/2004)

La presentación del poder en original o copia certificada notarialmente o por fedatario no es un requisito que deba ser exigido cuando se trata de documentos públicos.

Artículo 24.- Efectos de la representación

Los representados están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actuación de sus representantes.

El artículo 155 del Código Civil señala que el poder general solo comprende los actos de administración. A su vez, el numeral 115.1 del artículo 115 de la Ley del Procedimiento Administrativo General prescribe: "Para la tramitación ordinaria de los procedimientos, es requerido poder general formalizado mediante simple designación de persona cierta en el escrito, o acreditando una carta poder con firma del administrado".

Al respecto, si bien es claro que la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones se realizará con el propio deudor tributario, también puede efectuarse dicha acción "de representación" a través de un representante voluntario.

Título 3

TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo 1

Disposiciones generales

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.

El artículo expresa que la obligación se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. De esa manera se está refiriendo a la denominada sucesión en la obligación tributaria. La doctrina civil establece que en la sucesión a título universal la persona que sucede adquiere la totalidad del patrimonio o una cuota ideal o parte alícuota del patrimonio de la persona a quien sucedió. En materia tributaria significa que uno o varios sujetos pasan a ocupar la situación jurídica que ostentaban otro u otros en una relación jurídica que permanece en el tiempo.

Sucesión mortis causa

Al morir una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto activo o pasivo no se extinguen, sino que generalmente pasan a los nuevos titulares de su patrimonio. Así ocurre también en materia tributaria, donde la posición del causante, como sujeto pasivo, pasa a su sucesor.

El artículo 660 del Código Civil establece: "(...) desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a los sucesores (...)". El Código Tributario, en la misma línea del Código Civil, cuando se refiere a los sucesores a título universal, se está refiriendo a los herederos.

Asimismo, sobre estos sucesores mortis causa a título universal, cuando la norma señala que la obligación tributaria se les trasmite, apunta que la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que reciba. Cabe recordar que el

artículo 661 del Código Civil prescribe: “el heredero responde de las deudas y carga de la herencia solo hasta donde alcance los bienes de este. Incumbe al heredero la prueba del exceso, salvo cuando exista inventario judicial”.

Otros supuestos de transmisión de la obligación tributaria por sucesión

Debemos asumir que en materia tributaria está descartada la transmisión de la obligación tributaria *inter vivos*, ello en virtud del artículo 26 del Código Tributario, sin embargo, y en la medida en que el artículo precisa que exista transmisión de la obligación tributaria a los sucesores y demás adquirentes a título universal, creemos que también puede haber una especie de sucesión *inter vivos*, aunque especial e indirecta y solo respecto de personas jurídicas.

En efecto, como señala la doctrina civil, un típico caso de sucesión universal entre vivos es el de la fusión por absorción, según la cual una sociedad absorbe todo el patrimonio de otra que se liquida. En este sentido, la sociedad absorbente se ubica en el lugar y posición de la absorbida, adquiriendo a título universal el patrimonio en el que están incluidas, evidentemente, las obligaciones tributarias.

Debemos señalar que este criterio fue expuesto por Barrios Orbegoso en 1988 en su libro *Teoría general del impuesto*; este autor señala que en la relación jurídico-tributaria se transmite la obligación tributaria mediante sucesión por causa de muerte del sujeto pasivo o en el de extinción de una persona jurídica por absorción de su patrimonio por otra.

Consultas institucionales

DIRECTIVA N° 004-2000/SUNAT

Precisa que las obligaciones tributarias que, en calidad de responsables solidarios, correspondan a los sujetos a que se refiere el numeral 2) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no resultan transmisibles por causa de muerte a sus herederos.

Jurisprudencia

Transmisión de la obligación tributaria en caso de herencia

RTF N° 993-2-2001 (05/09/2001)

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, toda vez que lo que se transmite es la obligación sustantiva o de pago.

Impugnación de deudas tributarias de contribuyentes fallecidos

RTF N° 05034-4-2004 (16/07/2004)

Se declaró improcedente el recurso de reclamación presentado contra resolución de determinación emitida a cargo del padre del recurrente por el Impuesto Predial y arbitrios municipales de los años 1997 a 1999, toda vez que el mismo falleció en 1994, no pudiendo otorgársele la calidad de deudor tributario para los periodos acotados. Se señala que el recurrente debe acreditar la condición de legítimo heredero para tener el interés para obrar.

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.

En Derecho Civil, una persona puede por medio de un contrato trasladar libremente a otra la obligación de cumplir una deuda contraída, mientras que en el campo del Derecho Tributario la situación es diferente. La ley no acepta esta figura en la relación jurídica tributaria, por lo que queda limitada la sucesión de la deuda a los casos en que el patrimonio del sujeto pasivo se transmite a otra persona, como en los de sucesión por causa de muerte del sujeto pasivo, o en el de extinción de una persona jurídica por absorción de su patrimonio por otra.

Considerando lo expuesto, el artículo 26 –materia de comentario– establece que la transmisión convencional, ya sea por convenio, contrato, acuerdo, etc., de la obligación tributaria, por la naturaleza de esta y la vigencia del principio de indisponibilidad de cualquier elemento en la obligación tributaria, carece de validez y eficacia frente a la Administración Tributaria.

Consultas institucionales

INFORME N° 070-2003-SUNAT/2B0000

La obligación tributaria o relación jurídica tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a esta.

Jurisprudencia

Contrato privado no transmite la obligación tributaria respecto del pago de arbitrios

RTF N° 186-1-1999 (02/03/1999)

La existencia de un contrato privado por el cual el recurrente asume el pago de los arbitrios, no otorga representación para interponer reclamaciones, más aun cuando el poderdante, a la fecha de interposición del recurso, ha fallecido.

Convenios privados no resultan oponibles ante la Administración Tributaria

RTF N° 155-4-2001 (23/02/2001)

El recurrente, en su condición de propietario del inmueble materia de autos tiene la calidad de contribuyente de los arbitrios regulados por la referida ordenanza y se encuentra obligado al pago de los mismos, situación que no varía por el hecho de haber pactado con un tercero que este se responsabilizará del pago de los conceptos acotados, por cuanto tales pactos o convenios no resultan oponibles a la Administración, sin perjuicio de las acciones civiles que el recurrente pudiese repetir contra el inquilino en virtud del convenio interno celebrado.

Pactos privados carecen de eficacia para la Administración Municipal

RTF N° 02774-1-2004 (30/04/2004)

Si en la ordenanza expedida por la municipalidad distrital se establece como contribuyente de dicho tributo a un determinado sujeto, ya sea por su condición de propietario o usuario del predio, los pactos que se celebren entre estos u otras terceras personas no podrán ser opuestos ante la Administración Municipal, quien siempre considerará como sujeto pasivo de la obligación tributaria a aquel que se encuentre previsto en la norma tributaria.

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 aquellas 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. *Aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y cuyos montos no justifican su cobranza.*
- b. *Aquellas 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 incluidas en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.*

La palabra extinción se puede definir como el cese, término, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación, y de sus efectos y consecuencias.

Nuestra legislación tributaria, guiándose de los institutos jurídico-civiles, dispone y regula taxativamente con algunas particularidades como las formas de extinción de la obligación tributaria.

Consultas institucionales

INFORME N° 178-2002

La Administración Tributaria no puede considerar extinguida por consolidación la deuda tributaria asumida por el MEF, únicamente con el acuerdo adoptado por la Comisión de Promoción de la Inversión Privada de aplicar dicho medio de extinción a la referida deuda.

El pago

Es una forma natural y tradicional de extinción de la obligación tributaria. El pago como tal tiene dos características: la primera, el pago abarca todas las formas de solución de las obligaciones; y, la segunda, es el cumplimiento directo de la obligación.

En materia tributaria, Héctor Villegas, en su libro *Curso de Finanzas*, establece que el pago “es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco”.

Podemos concluir que el pago, para fin tributario, está referido a la forma natural de extinguir la obligación tributaria por naturaleza, es decir, entregando al fisco una suma de dinero que constituye el tributo debido.

Jurisprudencia

Interposición de una demanda judicial no constituye medio de extinción de la obligación tributaria

RTF N° 11655-4-2008 (30/09/2008)

Se acumulan los procedimientos al existir conexión entre sí. Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra las resoluciones de multa emitidas por efectuar el pago dentro del plazo establecido de las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categoría y aportaciones a la ONP, debido a que la referida infracción ha quedado acreditada con los reportes de la Administración referidos a los pagos efectuados por la recurrente por dichos conceptos. Asimismo se indica que la interposición de una demanda judicial por extinción de la deuda tributaria no constituye un medio de extinción de la obligación ni determina la improcedencia del cobro del adeudo, conforme se ha establecido en la Resolución N° 07912-2-2004.

El pago como forma de extinción de la deuda tributaria

RTF N° 06774-2-2007 (17/07/2007)

Se revoca la resolución apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución de determinación emitida por Impuesto de Alcabala, puesto que atendiendo a lo establecido en el numeral 40.1.8 del artículo 40 y el artículo 65 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ante la alegación del pago efectuado por el recurrente no correspondía que la Administración le solicitara copia u original del recibo mediante el cual se acredite el pago efectuado por concepto de Impuesto de Alcabala, más aún si del escrito del 4 de marzo de 2002 presentado ante la Administración se aprecia que este adjuntó copia de los citados recibos, no habiendo el personal de mesa de partes de la Administración realizado anotación alguna respecto a la falta de dichos documentos, adicionalmente debe tenerse en cuenta que a efecto de inscribir la compraventa a su favor ante los Registros Públicos el recurrente necesariamente tuvo que haber acreditado el pago del Impuesto de Alcabala, pues así lo dispone el artículo 7 de la Ley de Tributación Municipal, y que la Administración únicamente sustenta su posición en la verificación realizada en su sistema.

Error material en los comprobantes de pago por el Impuesto Predial no obliga el desconocimiento de dicho pago

RTF N° 2294-4-2003 (29/04/2003)

Se declara nula e insubsistente la apelada a fin de que la Administración reliquide los pagos realizados por la recurrente por Impuesto Predial y arbitrios a nombre del anterior propietario de sus inmuebles. Se establece que aquellos pagos correspondientes a periodos en los que la recurrente aún no era propietaria de los predios, no pueden considerarse indebidos, puesto que fueron realizados por un tercero a nombre del anterior propietario, sin mediar oposición de este, por lo que resulta un pago válido de conformidad con lo establecido por el artículo 30 del Código Tributario. De otro lado, los pagos realizados por la recurrente por los periodos en los que ya era contribuyente del impuesto, efectuados con el código del anterior propietario, deben imputarse al recurrente, toda vez que se evidencia el error material al haber efectuado el pago con un código errado.

Imputación al pago

A efectos de imputar los pagos realizados por los contribuyentes, primero, se debe imputar el interés moratorio y, segundo, el tributo o multa, salvo que existan costas y gastos derivados del procedimiento de cobranza coactiva y de la aplicación de la sanción de comiso, casos en los que el pago deberá imputarse primero contra estos conceptos.

En el supuesto de que el deudor tributario tenga más de una deuda tributaria por diferentes periodos, debería pagar la que se considere pertinente para lo cual utilizará el formulario disponible indicando su voluntad en forma clara. Si no existiera dicha información expresa del concepto y periodo a pagar, el Código Tributario señala que el pago deberá imputarse a la deuda de menor monto y a la más antigua, tratándose de iguales o diferentes períodos, respectivamente.

Jurisprudencia

Pago parcial de la deuda tributaria

RTF N° 0557-3-2001 (11/05/2001)

Se confirma la apelada por cuanto ha quedado acreditado que la recurrente solamente realizó pagos parciales y no efectuó pagos en exceso, según lo sostiene en su apelación debido a que según el procedimiento de imputación de pago establecido en el artículo 31 del Código Tributario, los pagos se imputarán, en primer lugar, al interés moratorio y, luego, al tributo, por lo que de esta manera el pago efectuado por la recurrente se aplicó primero al interés moratorio calculado al 1° de enero al 10 de febrero de 1998, y luego al tributo insoluto capitalizado al 31 de diciembre de 1997.

Error material en los comprobantes de pago y la extinción de la deuda tributaria

RTF N° 10564-2-2008 (02/09/2008)

Se revoca la apelada que declaró inadmisibile la reclamación formulada contra la orden de pago, y se deja sin efecto de dicho valor, por economía procesal, puesto que se advierte que la recurrente al efectuar el pago en el periodo controvertido ha cometido un error en el código del tributo al momento de su realización.

Error en el formulario de pago

RTF N° 444-3-2000 (30/05/2000)

La circunstancia que el contribuyente por error no haya pagado en el formulario aprobado para la cancelación del Régimen de Fraccionamiento Especial, no invalida dicho pago si de la boleta se advierte que tenía como fin cancelar la deuda tributaria acogida al fraccionamiento antes mencionado.

Error en el código de tributo no invalida el pago de la deuda tributaria

RTF N° 428-3-2000 (30/05/2000)

Cuando el deudor tributario consigne por error un código de tributo distinto al que se pretende cancelar, se preferirá la voluntad expresada por este al momento de imputar el pago; tal sería el caso de boletas de pago en las cuales se mencione expresamente los valores que desean cancelar.

Compensación

La compensación es un medio de extinción de la obligación tributaria, mediante el cual el contribuyente puede utilizar un crédito o saldo a favor, para cancelar una deuda que tenga vigente a la fecha de la generación del crédito. Los requisitos y las formalidades para solicitar dicho procedimiento, el Código Tributario lo regula en su artículo 40, cuyo detalle se analizará más adelante.

Jurisprudencia

La compensación procede siempre que existan simultáneamente deudas y créditos exigibles

RTF N° 06099-7-2008 (14/05/2008)

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de compensación de la deuda por concepto de Impuesto al Patrimonio Vehicular del año 2003 y el primer y

segundo trimestres del año 2004 con los pagos efectuados por dicho concepto respecto de otro código de contribuyente, puesto que para que opere la compensación tiene que verificarse que respecto de una misma persona existan deudas y créditos exigibles a la vez, lo que en el caso de autos no se advierte, pues según las copias simples de los documentos de pago, los pagos cuya compensación solicita el recurrente fueron efectuados a nombre de otra persona, por lo que no corresponde amparar lo solicitado.

Plazo de prescripción para solicitar compensación

RTF N° 09351-7-2008 (05/08/2008)

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de compensación formulada respecto de la deuda por concepto de arbitrios municipales e Impuesto Predial en atención a que los pagos se efectuaron el 26 de junio de 1998, por lo que el plazo de prescripción para solicitar la compensación comenzó a computarse el 1 de enero del año 1999, en tal sentido, al haberse presentado la solicitud de compensación el 14 de enero de 2003, a esa fecha había transcurrido en exceso el plazo de 4 años señalado por el artículo 43 del Código Tributario, debiendo indicarse que el recurrente no ha probado que haya acaecido algún acto que, conforme con los artículos 45 y 46 del mismo código, haya interrumpido o suspendido el plazo prescriptorio.

Condonación

La condonación es otro medio de extinción de la obligación tributaria, su característica principal es que solo puede ser condonada una deuda a través de una norma expresa con rango de ley. El Código Tributario, excepcionalmente, permite que los gobiernos locales puedan condonar solo respecto del interés moratorio y las sanciones que estén bajo su administración.

Jurisprudencia

Improcedencia de la condonación de la deuda tributaria

RTF N° 10934-5-2007 (15/11/2007)

Se declara nula la resolución apelada, que califica y declara improcedente la solicitud de exoneración del Impuesto al Patrimonio Vehicular, respecto del año 2004, cuando en realidad dicha solicitud, era una de condonación al amparo de lo dispuesto en los artículos 109 numeral 2) y 129 del Código Tributario considerando que la pretensión del recurrente era que se le dispensará del pago de una deuda que fue generada en una fecha anterior a aquella en que ocurrió el robo de su vehículo. En aplicación del artículo 217 de la Ley 27444, se declara infundada la referida solicitud de condonación, atendiendo a que no existe norma con rango de ley que condone las deudas por el impuesto en cuestión en los casos de robo del vehículo.

La condonación como medio de la extinción de la obligación tributaria**RTF N° 4444-1-2003 (08/08/2003)**

Se revoca la resolución apelada. Se indica que la Ordenanza N° 003-2001-C/PPP, al disponer el quiebre (extinción) de las deudas tributarias generadas hasta el 31 de diciembre de 1996, reguló la figura de la condonación de deudas tributarias, precisándose que la utilización errada del término “prescribir” no pone en duda el mandato de la norma en cuanto a la extinción automática de deudas. En virtud de la condonación de deudas tributarias, se extinguió la deuda de cargo de la recurrente, por lo que se revoca la apelada. Se refiere que el Tribunal Fiscal no es competente para inaplicar una ordenanza promulgada y publicada de acuerdo a ley.

La condonación debe ser declarada mediante norma expresa**RTF N° 4827-1-2002 (22/08/2002)**

Se confirma la apelada, que declaró improcedente la solicitud de condonación de las deudas tributarias de Impuesto Predial y arbitrios municipales de los años 1997 a 1999, porque en el caso de autos no existe norma con rango de ley que condone las deudas respecto del pago de dichos tributos, careciendo de relevancia lo alegado por la recurrente en el sentido que fue estafada por un funcionario de la Administración a quien le entregó la suma de S/. 600 para que cancelase la deuda tributaria.

Solo se acredita la condonación mediante la existencia de una norma expresa**RTF N° 1074-1-2001 (21/08/2001)**

Se confirma la apelada que declara infundada la solicitud de condonación de deuda tributaria así como la pretensión de ampliación de plazo para el pago de la deuda, toda vez que el artículo 41 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 establece que la deuda tributaria solo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley y que excepcionalmente los gobiernos locales podrán condonar con carácter general el interés moratorio y las sanciones de los tributos que administren, mientras que su artículo 29 señala que el plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado con carácter general por la Administración Tributaria, por lo que al no haberse expedido en el presente caso ninguna norma a dichos efectos, resultan improcedentes las solicitudes formuladas por la recurrente.

Consolidación

La consolidación es un mecanismo por el que se extingue la obligación tributaria, el cual consiste en que el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado), como consecuencia de la transmisión a su nombre de bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor. En ese sentido, la deuda recae en el propio acreedor quedando la acreencia sin efecto tributario.

Jurisprudencia

Condiciones que deben cumplirse para que se extinga la obligación tributaria mediante la consolidación

RTF N° 1924-4-2004 (30/04/2004)

Se resuelve aceptar el desistimiento parcial presentado por la recurrente. Se confirma la apelada en relación a la emisión de órdenes de pago por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad y Aportaciones al Seguro Regular de Salud correspondientes al mes de febrero de 2002, toda vez que la cobranza se sujeta a lo declarado por la propia recurrente, señalándose que no operó la consolidación del tributo debido a que la recurrente no fue designada a su vez como acreedor tributario de los tributos materia de acotación.

Consolidación como medio que extingue la obligación tributaria

RTF N° 5408-2-2002 (18/09/2002)

Se confirma la apelada, que declaró la pérdida del Régimen de Fraccionamiento Especial establecido por el Decreto Legislativo N° 848, porque la recurrente solo había efectuado un pago parcial por concepto de cuota inicial y no se acogió al beneficio otorgado por la Ley N° 27005. Respecto de lo alegado por la recurrente, en el sentido que su obligación se habría extinguido por consolidación, se indica que esta ocurre cuando las calidades de deudor y acreedor tributarios de una misma obligación, recae parcial o totalmente en un mismo sujeto, supuesto que no ocurre, porque aunque la recurrente tiene deudas tributarias a su cargo, no tiene la calidad de acreedora tributaria.

Consolidación como medio que extingue la obligación tributaria

RTF N° 0754-4-2001 (13/06/2001)

Se declara nula e insubsistente la apelada que declaró improcedente la reclamación formulada contra las ordenes de pago sobre contribuciones a EsSalud e Impuesto Extraordinario de Solidaridad. Se establece que la asunción por parte del Ministerio de Economía y Finanzas de la carga económica derivada de las obligaciones sociales y previsionales del personal de la recurrente, no constituye un acto de transmisión de bienes o derechos que conlleven a que aquella adquiera a la vez, la condición de deudora y de acreedora de los tributos en cuestión, por lo que no existe consolidación y la recurrente es la obligada al pago de los tributos por el personal bajo su mando. Asimismo, que la recurrente sea parte del Gobierno central tampoco implica la consolidación. Sin embargo, teniendo en consideración que de acuerdo a la Directiva N° 005-99-EF/76,01 el Ministerio de Economía y Finanzas asumiría la carga económica derivada de las obligaciones sociales y previsionales del personal de la recurrente, procede que la Administración Tributaria verifique si esta entidad efectuó el pago de los tributos materia de impugnación.

Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o recuperación onerosa

Las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y respecto de las cuales se han agotado todas las opciones contempladas en el procedimiento de cobranza coactiva, siempre que sea posible ejercerlo.

Jurisprudencia

Resolución de la Administración Tributaria sobre deuda de recuperación onerosa

RTF N° 6024-2-2002 (17/10/2002)

Se revoca la apelada, en el extremo referido a un acta de liquidación inspectiva, dejándose sin efecto la deuda contenida en ella, por cuanto a pesar que la Administración informó lo contrario, de acuerdo con el análisis efectuado por este Tribunal la misma constituye deuda de recuperación onerosa de conformidad con lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 039-2001-EF. Asimismo, se revoca la apelada respecto a otra acta que no contiene saldo a pagar. Se declara nula una tercera acta de liquidación inspectiva así como todos los actos posteriores vinculados a la misma, por haberse realizado la fiscalización con posterioridad al periodo acotado, no habiendo la Administración proporcionado pruebas fehacientes sobre dicho periodo, ni especificado cómo ha determinado la base imponible de las acotaciones ni los cálculos efectuados.

Capítulo 2

La deuda tributaria y el pago

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.*
3. *El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36.*

La deuda tributaria está constituida por el conjunto de prestaciones pecuniaras a que un sujeto pasivo resulta obligado frente a la Administración Tributaria, en virtud de las distintas relaciones jurídicas derivadas de la aplicación de tributos.

Si bien se puede considerar como deuda tributaria al tributo en sí, su contenido legal es más amplio debido a que no solo considera como deuda al indicado objeto de la prestación tributaria, sino que incluye a las multas y a los intereses.

En consecuencia, la deuda tributaria es unitaria y está constituida por la suma o monto que el deudor debe o adeuda al acreedor tributario y cuyo pago total será exigido por la Administración Tributaria.

Cabe mencionar que la novena disposición final del Código Tributario señala:

“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.

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”.

Al respecto, en cumplimiento con lo manifestado con la norma, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Superintendencia Sunat N° 025-2000, el cual estableció en su artículo 2 y 3 el procedimiento de redondeo a utilizar.

Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT

Artículo 2.- procedimiento de redondeo en la determinación de la deuda tributaria

La información solicitada en las declaraciones de pago será expresada en números enteros; salvo que se trate de declaraciones presentadas mediante medios telemáticos, en cuyo caso dicha obligación se restringirá al rubro referido a la determinación de la deuda tributaria.

A fin de cumplir lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá considerar el primer decimal y aplicar el siguiente procedimiento de redondeo:

1. Si la fracción es inferior a cinco (5), el valor permanecerá igual, suprimiéndose el decimal.
2. Si la fracción es igual o superior a cinco (5), el valor se ajustará a la unidad inmediata superior.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento.

Artículo 3.- procedimiento de redondeo en la determinación de porcentajes, factor de actualización, coeficientes y tasa de interés moratorio

Para estos efectos se deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. En el caso de porcentaje, se considerará dos (2) decimales.
2. En el caso del factor de actualización, se considerará tres (3) decimales.
3. En el caso de coeficientes, se considerará cuatro (4) decimales.
4. En el caso de la tasa de interés moratorio diaria se considerará cinco (5) decimales. La tasa de interés moratorio diaria se obtiene dividiendo la TIM vigente entre treinta (30).
5. En el caso de la tasa de interés moratorio acumulada se considerará tres (3) decimales. La tasa de interés moratorio acumulada se obtiene multiplicando la tasa de interés moratorio diaria por el número de días que forman el periodo impago.

El redondeo se establecerá teniendo en cuenta el primer decimal siguiente al número de decimales señalados en cada uno de los incisos anteriores de acuerdo con:

1. Si el primer decimal siguiente es inferior a cinco (5), el valor permanecerá igual, suprimiéndose los decimales posteriores a los señalados en los literales precedentes.
2. Si el primer decimal siguiente es igual o superior a cinco (5), el valor será incrementado en un centésimo, milésimo, diezmilésimo y cienmilésimo, según corresponda.

Los montos a ser utilizados en la determinación de los porcentajes o coeficientes, deberán considerar previamente el procedimiento de redondeo indicado en el artículo anterior.

Jurisprudencia

Identidad de la deuda tributaria

RTF N° 2844-5-2002 (29/05/2002)

Quando se otorga el aplazamiento y/o fraccionamiento de una deuda tributaria, esta no pierde su identidad ni cambia su naturaleza jurídica.

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 estos, 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 esta 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.*

- c) *Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.*
- d) *Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.*
- e) *Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.*

La Sunat podrá establecer cronogramas de pagos para que estos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.

El plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria.

Lugar

El lugar de pago será aquel que la Administración Tributaria señale mediante resolución de intendencia o norma de rango similar.

La Sunat mediante resoluciones de superintendencia ha establecido, de acuerdo con la clasificación de los contribuyentes en Prico (principales contribuyentes) y Mepeco (medianos y pequeños contribuyentes), diversos lugares para el cumplimiento del pago. En el caso de los deudores tributarios notificados como Prico, se ha dispuesto que efectuarán el pago de la deuda tributaria en las oficinas bancarias, usualmente del Banco de la Nación ubicadas en las unidades de principales contribuyentes. De otro lado, en el caso de los Mepecos, el pago del impuesto se deberá realizar en cualquier agencia bancaria autorizada por la Sunat a nivel nacional.

Forma

La Administración Tributaria a fin de facilitar y simplificar el ingreso de dinero a las arcas del Estado, ha establecido diversos mecanismos y sistemas para realizar la presentación de declaraciones juradas y boletas de pago.

La Sunat para tales fines ha utilizado mecanismos como el PDT (programa de declaración telemática), además de las declaraciones-pago, fundamentalmente a través del sistema pago fácil.

Jurisprudencia

Validez de pago de la deuda tributaria

RTF N° 3659-3-2002 (09/07/2002)

De existir investigaciones en trámite respecto a la responsabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria respecto de pagos recibidos de los contribuyentes por concepto de tributos, no es posible determinar la validez de dichos pagos.

Error material en los comprobantes de pago no invalida el pago de la obligación contenida en ellos

RTF N° 8421-3-2001 (21/11/2001)

El error material de consignar en el comprobante de pago el monto de aportaciones a EsSalud en el casillero que corresponde a pensiones, y viceversa, no puede originar el desconocimiento de los pagos efectuados, ni la cobranza del tributo pagado, más recargos e intereses.

Plazo de pago

La Administración Tributaria, en virtud del artículo 39 del Código Tributario, ha establecido mediante resoluciones de superintendencia los cronogramas de pago para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones dentro de los seis días hábiles anteriores o seis días hábiles posteriores al día del vencimiento del plazo señalado para el pago. Cabe resaltar que este mismo criterio de pago se efectúa para las retenciones, percepciones a que se refiere el inciso d) del artículo 29° del Código Tributario.

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.

El primer párrafo del artículo 30 del Código Tributario prescribe que el pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes, así, el artículo mencionado señala quiénes son los sujetos hábiles para la realización del pago. La norma establece dos situaciones que debemos tomar en cuenta: por un lado, que el sujeto obligado al pago es el deudor tributario (o su representante) y, por otro lado, el pago de terceros. Al respecto, consideramos

que el pago de un tercero es un medio válido de extinción de la obligación tributaria, salvo que el contribuyente se haya opuesto expresamente. Este criterio fue recogido en la RTF N° 3994-2-2003, del 10/07/2003, en la que el Tribunal estableció que: "(...) De aquí que el pago realizado por un tercero, al no haberse presentado oposición alguna por parte del contribuyente, resulta válido (...)"

Jurisprudencia

Atribución de la calidad de deudor tributario obligado al pago del tributo

RTF N° 7611-5-2004 (06/10/2004)

Se resuelve dar trámite de queja al recurso de apelación formulado contra la resolución coactiva en cuanto a la inclusión del quejoso en el procedimiento de cobranza coactiva seguido contra Américo Obeso Sánchez, de acuerdo con el artículo 213 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, pues tal cuestionamiento corresponde ser visto en la vía de queja y no en la de apelación. Se declara fundada la queja en el extremo referido, atendiendo a que la cobranza coactiva debe dirigirse contra el deudor tributario y no contra terceros, resaltándose que aún en el supuesto que fuese cierto lo señalado por la Administración, en el sentido que el quejoso se comprometió a cancelar la deuda, ello no le otorga la calidad de deudor tributario pues esta solo puede ser atribuida por la ley y no por voluntad privada.

Pago de gravámenes tributarios

RTF N° 3994-2-2003 (10/07/2003)

No se considera como pago indebido la entrega de una cantidad de dinero al fisco con el objeto de liberar de gravámenes tributarios el inmueble que se adquirió vía dación en pago, dado que aquella se configura cuando existe error al creerse falsamente obligado al pago.

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 lo dispuesto en los artículos 117 y 184, respecto a las costas y gastos.

El deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el periodo 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 periodo 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.

La imputación del pago normalmente se realiza cuando los pagos realizados no corresponden a la totalidad de la deuda tributaria. En ese sentido, se establece como regla general que los pagos se imputarán, en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y, luego, al tributo o multa, de ser el caso. La excepción a esta regla lo establece la misma norma; si hubiera que pagar costas y gastos originados en el procedimiento de cobranza coactiva o en el comiso, los pagos se imputarán, en primer lugar, a estas costas o gastos.

Consultas institucionales

INFORME N° 321-2003-SUNAT/2B0000

En caso de declararse no válido el acogimiento al REFT, SEAP y RESIT procederá efectuar la imputación de los pagos realizados con ocasión del acogimiento a dichos beneficios únicamente contra la totalidad de la deuda detallada en la solicitud de acogimiento al REFT, SEAP y RESIT de acuerdo a las reglas previstas en el artículo 31 del Código Tributario y teniendo en cuenta el tipo de deuda de que se trate.

INFORME N° 018-2003-SUNAT/ 2B0000

Tratándose de deudas tributarias garantizadas con carta fianza, que se encuentren sometidas a un procedimiento de reestructuración en el cual se hubiera aprobado el Plan de Reestructuración correspondiente, procede que la Administración Tributaria, de ser el caso, disponga la ejecución de dicha garantía; salvo que se hubieran dado los supuestos de excepción establecidos en el numeral 67.3 del artículo 67 de la Ley General del Sistema Concursal.

A efectos de realizar la imputación del monto resultado de la ejecución de la carta fianza, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 31 del TUO del Código Tributario.

Jurisprudencia

Imputación del pago en el reglamento de fraccionamiento especial

RTF N° 644-1-2002 (05/02/2002)

Se confirma la apelada porque la imputación practicada por la Administración del pago de la cuota al saldo pendiente de cancelación, se realizó conforme a lo establecido

en el literal d) del numeral 2 del artículo 10 del Reglamento del Régimen de Fraccionamiento Especial (Resolución Ministerial N° 176-96-EF/15), que establecía normas especiales sobre imputación de pagos; no siendo aplicables, en consecuencia, las normas genéricas contenidas en el Código Tributario.

Pago sin considerar código de tributo

RTF N° 50-3-96 (30/01/1996)

Si bien en la boleta de pago el recurrente no consigna el código del tributo al cual imputa el pago, pero sí indica el formulario y el número de orden del mismo, hecho que permite identificar la deuda a la cual se refiere el pago parcial, máxime cuando del análisis del formulario se determina que el recurrente solo tenía pendiente el pago del IGV de dicho mes.

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.*
- 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 aquel, 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.

Pago mediante notas de crédito negociable

Las notas de crédito negociable (NCN) son documentos valorados emitidos por la Administración Tributaria a la orden del contribuyente y que sirven para el pago de impuestos, sanciones e intereses que constituyan ingreso del Tesoro Público.

Para el caso de los tributos cuya recaudación corresponde a la Sunat, estos documentos valorados están regulados en el Decreto Supremo N° 126-94-EF.

Pago mediante cheques bancarios

La entrega de cheques bancarios, por parte del contribuyente, deben ser emitidos de acuerdo con las especificaciones y formalidades establecidos por la Administración. Al respecto, la Administración ha regulado las formalidades de los cheques a través del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 189-2006/SUNAT, de fecha 09/11/2006, en la cual ha establecido que:

Artículo 2.- Del pago mediante cheque

El pago mediante cheque se ceñirá a las siguientes reglas:

- a. Se utilizará un solo cheque para abonar el importe a pagar por la deuda tributaria contenida en cada formulario. Por excepción, se podrá utilizar un

solo cheque para pagar la deuda tributaria, costas y gastos contenidos en más de un formulario, cuando este sea certificado o de gerencia.

- b. Se emitirá con cargo a la cuenta corriente del deudor tributario y a nombre de SUNAT/... (nombre del banco donde se efectúe el pago).
- c. Se girará a cargo del banco receptor o a cargo de otro banco que opere en la misma plaza y esté comprendido dentro del mismo radio de compensación.
- d. Tratándose del pago de la multa o de los gastos originados en la ejecución del comiso, así como por el internamiento temporal de vehículos a que se refieren el literal a) del artículo 184, el literal b) del noveno párrafo y literal a) del décimo párrafo del artículo 182 del Código Tributario, respectivamente, aquel se realizará mediante cheque certificado o de gerencia.
- e. Tratándose del pago de deudas que son objeto del procedimiento de cobranza coactiva, aquel se realizará mediante cheque certificado o de gerencia, excepto en el caso al que se refiere el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia N° 156-2004/SUNAT.

Pago mediante débitos en cuenta corriente o de ahorro

El artículo 29 del Código Tributario ha establecido que la Administración Tributario, 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 esta establezca, previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar. Al respecto, la Sunat ha emitido la Resolución de Superintendencia N° 199-2007, de fecha 20/10/2007, en la que ha establecido lo siguiente:

Resolución de Superintendencia N° 199-2007/SUNAT

Artículo 1.- Modalidades de pago

Sustitúyase el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/Sunat, por el siguiente texto:

“Artículo 5.- modalidades de pago

Para cancelar el importe a pagar, consignado en la declaración, a través de Sunat Virtual, los deudores tributarios tendrán en cuenta lo siguiente:

1. En el caso de los medianos y pequeños contribuyentes, podrán optar por alguna de las modalidades que se indican a continuación:

- a. Pago mediante débito en cuenta: En esta modalidad, el deudor tributario ordena el débito en cuenta del importe a pagar indicado en el PDT, al banco que seleccione de la relación de bancos que tiene habilitado Sunat Virtual y con el cual ha celebrado previamente un convenio de afiliación al servicio de pago de tributos con cargo en cuenta.
La cuenta en la que se realizará el débito es de conocimiento exclusivo del deudor tributario y del banco.
 - b. Pago mediante enlace al portal del banco: En esta modalidad, el deudor tributario realiza el pago utilizando el portal del banco que seleccione de la relación de bancos que tiene habilitado Sunat Virtual. Para tal efecto deberá seguir las instrucciones señaladas en el portal antes mencionado.
 - c. Pago mediante tarjeta de crédito o débito: En esta modalidad, se ordena el cargo en una tarjeta de crédito o débito, del importe a pagar indicado en el PDT, al operador de tarjeta de crédito o débito que se seleccione de la relación que tiene habilitada Sunat Virtual y con el cual previamente existe afiliación al servicio de pagos por Internet.
2. En el caso de los principales contribuyentes, solo podrán utilizar las modalidades de pago a que se refieren los literales a) y c) del numeral 1.
 3. Deberán consignar una marca en el casillero 'efectivo' del rubro 'forma de pago' de la declaración que está contenida en el PDT respectivo".

Consultas institucionales

DIRECTIVA N° 004-2002/SUNAT

No constituyen medios de pago de la deuda tributaria, los Bonos de Reconstrucción y de Desarrollo emitidos al amparo de las Leyes N°s. 23592 y 24030, respectivamente.

Artículo 33.- Interés moratorio

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 el artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a esta.

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 a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

El interés moratorio tiene como finalidad indemnizar la mora en el pago; así el interés tiene una naturaleza indemnizatoria y no sancionatoria, pues el fin que busca es resarcir el retraso en el pago.

En función de lo establecido en el artículo 29 del Código Tributario, la Administración establece los plazos para los pagos de los tributos, así el deudor que no cumpla esto, dentro del mencionado plazo, automáticamente incurrirá en mora, devengándose desde el día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo del interés regulado en el artículo 33 del Código Tributario.

La TIM

La tasa de interés moratorio (TIM) no podrá exceder del 10% 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 TIM de los gobiernos locales y de otros órganos

El segundo párrafo del artículo 33 del Código Tributario añade claramente que en los casos de los tributos administrados por los gobiernos locales, la TIM será

fijada por ordenanza municipal, la que no podrá ser mayor a la que establezca la Sunat.

Suspensión de la capitalización de intereses moratorios

El Decreto Legislativo N° 969, de fecha 24/12/2006, estableció en su artículo 3 la suspensión de la capitalización de intereses, indicando con la nueva legislación lo siguiente:

“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)”.

Suspensión de los intereses de la deuda y la aplicación del índice de precios al consumidor

El Decreto Supremo N° 024-2008-EF, de fecha 16/02/2008, reguló el procedimiento de suspensión de los intereses moratorios regulado en el párrafo 3 y 4 del artículo 33 del Código Tributario, el cual estableció que: “La deuda tributaria que encontrándose dentro de un procedimiento de reclamación, y vencidos los plazos máximos establecidos en el artículo 142 del Código Tributario (9 meses, entre otros plazos) sin que la Administración Tributaria resuelva el recurso por causa imputable a esta, en tal caso y durante el tiempo que no se emita la resolución que corresponda, se suspende la aplicación de intereses moratorios debiendo actualizarse la deuda tributaria en función del índice de precios al consumidor - IPC”.

Jurisprudencia

Momento de la aplicación de la TIM cuando se produce la pérdida de fraccionamiento especial

RTF N° 6957-4-2002 (29/11/2002). Jurisprudencia de observancia obligatoria

Se declara nula e insubsistente la apelada a fin que la Administración efectúe la reliquidación de los intereses calculados por efectos de la pérdida del fraccionamiento especial aprobado por el Decreto Legislativo N° 848. Se establece como jurisprudencia de observancia obligatoria que “en caso de pérdida de fraccionamiento, la tasa de interés moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario se aplicará a partir del día siguiente en que se incurra en causal de pérdida del Régimen de Fraccionamiento Especial, conforme con lo previsto en la Ley N° 27005, no siendo aplicable el artículo 19 de la Resolución Ministerial N° 277-98-EF/15, modificada por la Resolución Ministerial N° 239-99-EF/15, por tratarse de una norma de menor jerarquía que transgrede lo dispuesto en la Ley N° 27005.

Actualización de deuda con el IPC

La norma ha previsto dos situaciones respecto de la actualización de la deuda tributaria en función del IPC, dependiendo si el contribuyente realizó o no pagos parciales a la deuda tributaria con posterioridad a la fecha de vencimiento del plazo para resolver el recurso de reclamación y hasta la emisión de la resolución respectiva.

- a. **De no existir pagos parciales** posteriores a la fecha de vencimiento del plazo previsto para resolver el recurso de reclamación y hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente; a la deuda pendiente de pago a la fecha de vencimiento se aplicará la variación del índice de precios al consumidos - IPC (factor de actualización) registrada desde el último día del mes precedente a la fecha de vencimiento (del plazo para resolver) hasta el último día del mes que precede a la fecha de emisión de la resolución.

Resumen

Base de cálculo: deuda pendiente de pago a la fecha de vencimiento.

Interés por aplicar: variación del IPC.

Rango de variación del IPC: la registrada desde el último día del mes precedente a la fecha de vencimiento hasta el último día del mes que precede a la fecha de emisión de la resolución.

Actualización de la deuda: deuda pendiente de pago por variación del IPC.

Ejemplo N° 1

La empresa Inversiones Nils E.I.R.L., identificada con RUC N° 20111253522, tiene una deuda reclamada por concepto de IGV del periodo 10-2007 por un importe de S/. 303,727. El 20 de enero de 2009 venció el plazo máximo para que la Administración Tributaria resuelva el reclamo (nueve meses). Posteriormente, el 15 de mayo de 2009 se emite la resolución de intención que resuelve el recurso de reclamación.

Se desea conocer el procedimiento para la actualización de la deuda tributaria con el IPC durante el periodo en que se suspende la aplicación de los intereses moratorios.

Cálculo a la fecha de emisión de la resolución del 15/05/2009

Monto base : S/. 303,727
 Mes de vencimiento : enero 2009
 Mes de emisión de la RI : mayo 2009
 IPC abril 2009 : 122.99
 IPC diciembre 2008 : 122.49

Los cálculos para la actualización de la deuda, se muestran en el siguiente cuadro:

CÁLCULO DEL FACTOR DEL IPC							
IPC 122.99 -1 = 0.00408							
IPC 122.49							
TABLA DE FACTORES DE ACTUALIZACIÓN CON EL IPC (D.S. Nº 24-2008-EF)							
Mes de emisión del pago parcial o del día de la consulta	Mes de vencimiento o de pago parcial						
	Ene-09	Feb-09	Mar-09	Abr-09	May-09	Jun-09	
Ene-09	0						
Feb-09	0.00106	0					
Mar-09	0.00033	0	0				
Abr-09	0.00392	0.00285	0.00359	0			
May-09	0.00408	0.00302	0.00375	0.00016	0	0	
Jun-09	0.00367	0.00261	0.00335	0	0		
MONTO DE ACTUALIZACIÓN CON EL FACTOR DEL IPC							
303,727 x 0.00408 = 1,238							
Deuda al 20/01/2009		Monto		Deuda al 15/05/2009		Monto	
Tributo		250,600		Tributo		250,600	
Interés		53,127		Interés		53,127	
				Actualización IPC		1,238	
Total		303,727		Total		304,965	

- b. **De existir pagos parciales** efectuados con posterioridad a la fecha de vencimiento del plazo para resolver el recurso de reclamación y hasta la fecha de emisión; a la deuda pendiente de pago hasta la fecha de vencimiento se aplicará la variación del índice de precios al consumidor - IPC (factor de actualización) registrada desde el último día del mes precedente a la fecha de vencimiento hasta el último día del mes que precede a la fecha del pago parcial efectuado (primer tramo).

El pago parcial deberá imputarse conforme con lo establecido en el artículo 31 del Código Tributario, primero al interés y luego al tributo a multa.

Se aplicará el mismo procediendo de actualización de la deuda tributaria sobre la base de la variación del IPC, a partir del pago parcial efectuado hasta la emisión de la resolución que resuelve el recurso de reclamación (segundo tramo). A partir del día siguiente a la fecha de emisión se aplicará la TIM.

Resumen

Base de cálculo: deuda pendiente de pago a la fecha de vencimiento (primer tramo).

Interés por aplicar: variación del IPC.

Rango de variación del IPC: la registrada desde el último día del mes precedente a la fecha de vencimiento hasta el último día del mes que precede a la fecha de pago parcial hasta el último día del mes precedente a la fecha de pago parcial hasta el último día del mes que precede a la fecha de resolución.

Actualización de la deuda: deuda pendiente de pago por la variación del IPC.

Ejemplo N° 2

La empresa Inversiones KIN S.A.C., identificada con RUC N° 20405060109, tiene una deuda reclamada por concepto de IGV por un importe de S/. 10,000. El 15 de febrero de 2009 venció el plazo máximo para que la Administración Tributaria resuelva el reclamo (nueve meses). Posteriormente, el 10 de marzo de 2009 la empresa realizó un pago parcial de S/. 193 y el 28 de mayo se emite la resolución de intendencia que resuelve el recurso de reclamación.

Se desea conocer el procedimiento para la actualización de la deuda tributaria hasta la fecha en que se resolvió el reclamo.

Cálculo a la fecha del pago parcial 10/04/2009

Monto base	: S/. 10,000
Mes de vencimiento	: febrero 2009
Mes del pago parcial	: marzo 2009
Pago	: S/. 193
IPC Enero 2009	: S/. 122.99
IPC Febrero 2009	: S/. 122.53

Cálculo del factor:

$$\frac{\text{IPC 122.62} - 1}{\text{IPC 122.53}} = 0.00073$$

Monto actualizado con el factor:

$$10,000 \times 0.00073 = 73$$

Cálculo a la fecha de la emisión de la RI 28/05/2009

Monto base	: S/. 10,000
Mes del pago parcial	: marzo 2009
Mes de emisión de la RI	: mayo 2009
IPC febrero 2009	: S/. 122.53
IPC abril 2009	: S/. 122.99

El cálculo se muestra en el siguiente cuadro:

CÁLCULO DEL FACTOR DEL IPC						
IPC 122.99 IPC 122.53 -1 = 0.00375						
TABLA DE FACTORES DE ACTUALIZACIÓN CON EL IPC (D.S. Nº 24-2008-EF)						
Mes de emisión del pago parcial o del día de la consulta	Mes de vencimiento o de pago parcial					
	Ene-09	Feb-09	Mar-09	Abr-09	May-09	Jun-09
Ene-09	0					
Feb-09	0.00106	0				
Mar-09	0.00033	0	0			
Abr-09	0.00392	0.00285	0.00359	0		
May-09	0.00408	0.00302	0.00375	0.00016	0	0
Jun-09	0.00367	0.00261	0.00335	0	0	
MONTO DE ACTUALIZACIÓN CON EL FACTOR DEL IPC						
10,000 x 0.00375 = 38						

A continuación, presentamos un cuadro resumen:

RESUMEN DE LA ACTUALIZACIÓN					
Deuda al 15/02/2009	Monto	Deuda al 10/04/2009	Monto	Deuda al 28/05/2009	Monto
Tributo	10,000	Tributo	10,000	Tributo	10,000
Interés	120	Interés TIM	120	Interés TIM	0
		Actualización IPC	73	Actualización IPC	38
		Subtotal	10,193		
		Monto pagado	-193		
		Tributo	10,000		
Total	10,120	Total	10,000	Total	10,038

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.

Los anticipos y pagos a cuenta puede definirse como las obligaciones tributarias que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible o, bien producido este, antes de que se venza el plazo general para pagar el impuesto anual.

La exigencia del pago a cuenta o anticipo debe estar establecida por ley. Al respecto, la ley del Impuesto a la Renta exige, respecto de dichos tributos, pagos mensuales a cuenta del tributo que finalmente deberá ser determinado en la declaración jurada anual.

Artículo 35.- Pago en moneda nacional de deudas determinadas en moneda extranjera

(Derogado por el artículo 64 de la Ley 27038).

Artículo 36.- Aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias

Se puede cancelar 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 aquella establezca mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar, y con los siguientes requisitos:

- 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.*

- 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.

En virtud del fraccionamiento, que es una forma o modalidad de pago, el deudor tributario pagará la deuda tributaria en cuotas diferidas en un determinado periodo. El efecto principal de un fraccionamiento es la asignación de un nuevo plazo para el pago del impuesto.

Estas facilidades de pago se presentan habitualmente ante la imposibilidad de realizar el pago oportuno por falta de liquidez, problemas de financiamiento, disminución de operaciones, etc. Dichos beneficios pueden tener dos naturalezas, por un lado, pueden tener la calidad de independiente (aplazar y/o fraccionar) con carácter particular por la Administración Tributaria (fraccionamiento artículo 36); por otro lado, con carácter general por el Poder Ejecutivo (vía decretos supremos). Al respecto, el Poder Ejecutivo ha establecido, entre otros, cuatro fraccionamientos de carácter general que son: Resit, Seap, Perta Agraria y Reft.

Consultas institucionales

INFORME N° 008-2002-SUNAT/K00000

Las multas por retenciones o percepciones no pagadas en los plazos establecidos y las multas por no retener o no percibir tributos, pueden ser materia de acogimiento al fraccionamiento particular establecido por el artículo 36 del TUO del Código Tributario.

INFORME N° 185-2004-SUNAT/2B0000

En el caso que un contribuyente hubiera presentado un escrito solicitando la inclusión de nueva deuda a un aplazamiento y/o fraccionamiento previamente solicitado, deberá tramitarse el mismo de acuerdo con su naturaleza y al pedido formulado –esto es, como un procedimiento no contencioso no vinculado a la determinación de la deuda tributaria de ampliación de la solicitud previamente presentada–, con prescindencia de si la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento anterior hubiera sido resuelta, y se hubiera o no notificado la resolución de intendencia correspondiente.

INFORME N° 029-2005-SUNAT/2B0000

Tratándose de deuda acogida a un fraccionamiento tributario y que posteriormente adquiere el carácter concursal, su inclusión en un Plan de Reestructuración Patrimonial, implica que su cancelación se efectuará de acuerdo a la oportunidad que determine la junta de acreedores, modificando la forma y plazos contenidos originalmente en dicho beneficio.

En virtud del artículo 36 del Código Tributario

Es un beneficio establecido por la Administración Tributaria con la finalidad de incentivar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, pudiendo aplicarse en dos posibilidades: por un lado, permite el aplazamiento de la deuda hasta por un periodo de 6 meses sin pago, luego de este periodo la Administración estará facultada al cobro de los intereses y del tributo insoluto; por otro lado, este beneficio permite dividir la deuda hasta en 72 cuotas con una tasa de interés mensual de 1.2%.

Su reglamento fue aprobado a través de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004, el cual estableció las deudas que pueden ser materia del beneficio, las cuales son las siguientes:

Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT

Artículo 2.- Deuda tributaria que puede ser materia de aplazamiento y/o fraccionamiento

2.1 Podrá ser materia de aplazamiento y/o fraccionamiento:

La deuda tributaria administrada por la Sunat, así como la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (Fonavi).

La deuda tributaria generada por los tributos derogados.

Los intereses correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta o del Impuesto Selectivo al Consumo, una vez vencido el plazo para la regularización de la declaración y pago del impuesto respectivo.


En los casos en que se hubieran acumulado dos (2) o más cuotas de los beneficios aprobados mediante Ley N° 27344 - Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario - REFT, o el Decreto Legislativo N° 914 - Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - SEAP, o tres (3) o más cuotas del beneficio aprobado por la Ley N° 27681 - Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias - RESIT,

vencidas y pendientes de pago, se podrán acoger las citadas cuotas, o de existir, las órdenes de pago que las contengan y la orden de pago por la totalidad de las cuotas por las que se hubieran dado por vencidos los plazos.

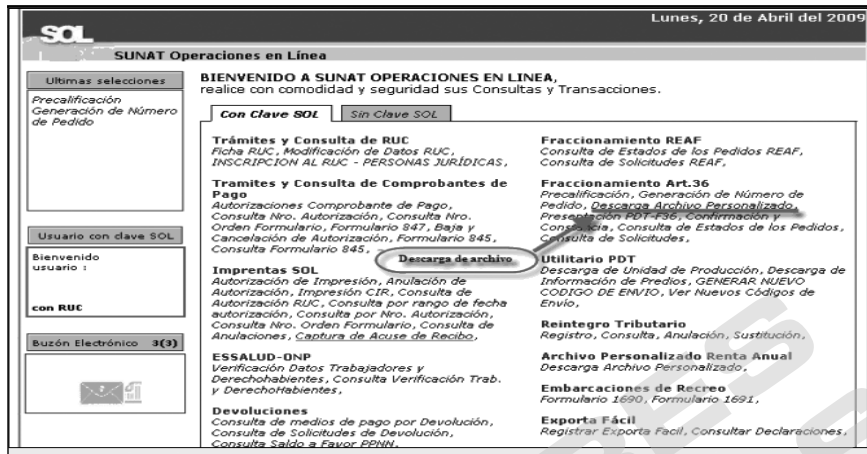
En los casos a que se refiere el presente literal el acogimiento al aplazamiento y/o fraccionamiento deberá realizarse por la totalidad de las cuotas y/u órdenes de pago que contengan las mismas. De existir una orden de pago por la totalidad de las cuotas por las que se hubieran dado por vencidos los plazos, esta también deberá ser incluida en la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento.

A través de la Resolución de Superintendencia N° 201-2005/SUNAT se aprobó el PDT 687 como medio para solicitar el fraccionamiento. En el artículo 5 de la mencionada norma se estableció el procedimiento, el cual procederemos a graficarlo a efectos de su comprensión:

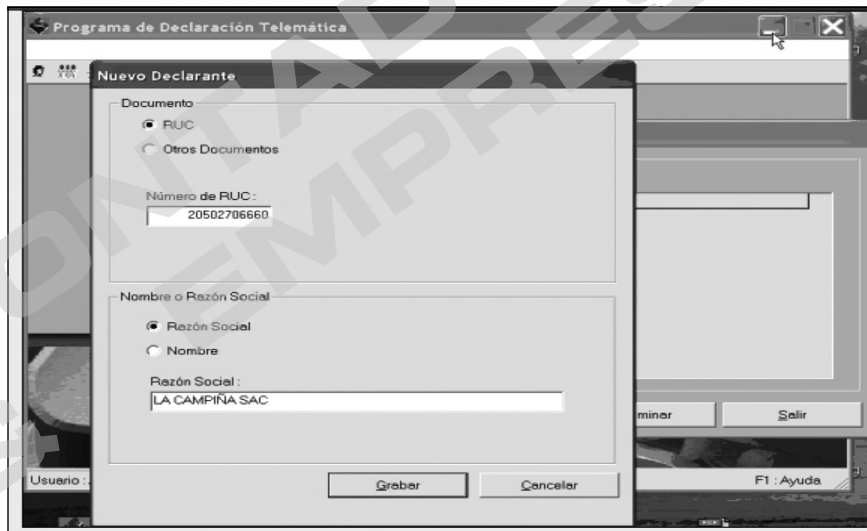
1. Obtener en Sunat Virtual su reporte de precalificación, el cual muestra una evaluación preliminar de los requisitos para acceder al aplazamiento y/o fraccionamiento (opcional).

Resultado de Precalificación F36			
RUC:			
Razón Social / Nombre:			
Fecha:		28/04/2009 03:49:22	
Entidad:		TESORO	
Descripción	REQUISITOS	Datos de Verificación	Cumple
1 Pago Cuotas REFT	No acogido al REFT		SI
2 Pago Cuotas SEAP	No acogido al SEAP		SI
3 Pago Cuotas RESIT	No acogido al RESIT		SI
4 Existe Solicitud de Fracc.y/o Aplaz. del mismo Tipo de Deuda	No registra solicitud de fraccionamiento pendientes		SI
5 Más de un Fraccionamiento y/o Aplazamiento pendiente	No registra resoluciones aprobatorias vigentes pendientes de pago		SI
6 Contribuyente en liquidación o disolución	No se encuentra en Liquidación o en Disolución		SI
7 Contribuyente No Habido	Contribuyente HABIDO		SI
Resultado de Precalificación:			
<p>CUMPLE: Cumple los requisitos iniciales para solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento al amparo del artículo 36° del Código Tributario. Para elaborar su solicitud mediante el PDT F36 - Formulario Virtual 687, es indispensable que genere su archivo personalizado (que contiene la deuda factible a acogerse) mediante las opciones "Generación de Número de Pedido" y "Descarga de Archivo Personalizado".</p>			
Importante:			
<ul style="list-style-type: none"> - Respecto de las deudas por las que solicite aplazamiento y/o fraccionamiento deberá, haberse aprobado el desistimiento de los recursos impugnatorios interpuestos, de corresponder. - Adicionalmente deberá considerarse lo señalado en los artículos 2° y 3° de la R.S. 199-2004/SUNAT y modificatorias, respecto de la deuda que puede ser materia de acogimiento. - En caso que el deudor tributario, representante legal o representante solidario se le hubiera abierto instrucción por delito tributario, deberá ofrecer y otorgar garantías por el íntegro de la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. 			
 Imprimir	Ver Expedientes Impugnados	Regresar	

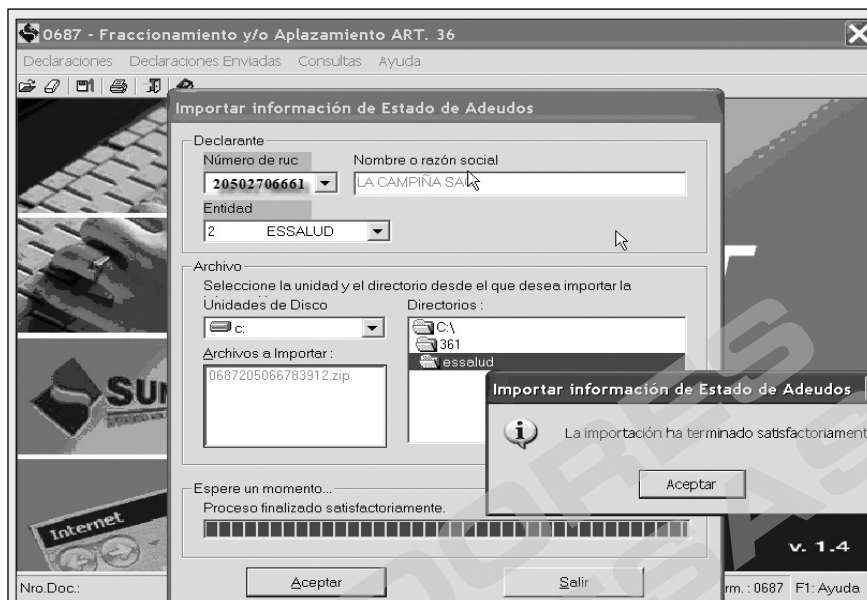
2. Obtener en Sunat Virtual su archivo personalizado, el cual contiene la deuda tributaria que es factible de acogimiento al aplazamiento y/o fraccionamiento (previamente generar su número de pedido).



3. Registrar su número de Registro Único del Contribuyente (RUC), así como sus nombres y apellidos o denominación o razón social, en el PDT a través de la opción registro/declarantes.



4. Importar el archivo personalizado al PDT Fracc. 36 C.T. a través de la opción declaraciones/importar estado de adeudos.



5. Seleccionar la deuda tributaria que será materia de acogimiento indicando por lo menos el periodo, código de tributo o multa y el monto del tributo o multa más los intereses moratorios generados hasta la fecha de presentación de la solicitud. La deuda factible de ser acogida que no figure en el archivo personalizado podrá ser consignada en la solicitud en el módulo “Otras deudas” del PDT Fracc. 36 C.T.



6. Indique el plazo por el que solicita aplazamiento y/o fraccionamiento.

7. Generar su solicitud a través de la opción “Generar medio magnético/ administración de envíos”.

8. Enviar su solicitud a través de Sunat Virtual, o de lo contrario puede ser presentada en los siguientes lugares:

Principales contribuyentes nacionales	Av. Garcilaso de la Vega N° 1472, distrito de Lima.	
Intendencia regional Lima	Principales contribuyentes	En las dependencias encargadas de recepcionar sus declaraciones pago o en los centros de servicios al contribuyente habilitados por la Sunat en la provincia de Lima o en la Provincia Constitucional del Callao.
	Medianos y pequeños contribuyentes	En los centros de servicios al contribuyente habilitados por la Sunat en la provincia de Lima o en la Provincia Constitucional del Callao.
Otras intendencias regionales u oficinas zonales	En las dependencias de la Sunat de su jurisdicción o en los centros de servicios al contribuyente habilitados por dichas dependencias	

Jurisprudencia

Causal de pérdida de fraccionamiento

RTF N° 07358-3-2008 (13/06/2008)

Se confirma la apelada. Se señala que conforme se aprecia de autos, hecho que no ha sido desvirtuado por la recurrente, esta no cumplió con pagar dos cuotas consecutivas

correspondientes dentro de los plazos establecidos, configurándose la causal de pérdida del fraccionamiento contemplada en el numeral 1 del artículo 23 del Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria, por lo que corresponde confirmar la apelada. Asimismo se señala que dado que es materia de controversia si la recurrente incurrió en causal de pérdida de fraccionamiento no procede que en este procedimiento se emita pronunciamiento respecto a la exoneración al Impuesto a la Renta solicitado en fraccionamiento que alega el recurrente.

Error en el pago de cuotas de fraccionamiento

RTF N° 07363-3-2008 (13/06/2008)

Se revoca la apelada. Se señala que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N°s. 00538-6-2006, 09486-1-2004 y 05700-2-2004, entre otras, que el error material no es motivo para sustentar el desconocimiento de los pagos efectuados por los contribuyentes. Se precisa que atendiendo a que las sumas canceladas por la recurrente coinciden con los montos de las cuotas de fraccionamiento aprobado y que los períodos consignados en los Formularios 1662 corresponden a los meses en que la recurrente debía efectuar el pago de sus cuotas de fraccionamiento, se evidenciaría la existencia de un error material por parte de la recurrente, al haber consignado como código de Tributo 8021, siendo el correcto el 5216, por consiguiente, procede revocar la apelada, a fin de que la Administración verifique la validez de tales pagos, los impute a las cuotas del fraccionamiento de autos, de ser el caso, y no al fraccionamiento aprobado mediante Resolución de Intendencia N° 023492715 y, en consecuencia, emita nuevo pronunciamiento sobre la pérdida del fraccionamiento declarada.

La reclamación fuera de fecha de una resolución de pérdida de fraccionamiento no son admisibles

RTF N° 01064-1-2007 (15/02/2007)

Se confirma la apelada que declaró inadmisibile la reclamación formulada contra la resolución de intendencia, que declaró la pérdida del fraccionamiento otorgado al amparo del artículo 36 del Código Tributario. Se indica que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la resolución de intendencia que declaró la pérdida del fraccionamiento fuera del plazo establecido en el numeral 2 del artículo 137 del Código Tributario, por lo que la mencionada resolución de intendencia ha quedado firme.

No procede la capitalización de interés en el pago de las cuotas del fraccionamiento

RTF N° 06761-3-2007 (17/07/2007)

Se confirma la apelada que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la resolución de intendencia que declaró la pérdida de fraccionamiento, al haberse acreditado que la recurrente incurrió en la causal de pérdida por el incumplimiento en el pago de dos cuotas consecutivas del fraccionamiento, debiendo la Administración reliquidar nuevamente la deuda aplicando a la tasa de interés moratorio del artículo 33 del Código Tributario a partir de la fecha de producida la pérdida de fraccionamiento,

esto es, a partir del 1 de agosto de 2003, sobre el saldo de la deuda materia de acogimiento pendiente de pago. Se indica que durante el periodo de fraccionamiento se aplican las tasas de interés de fraccionamiento establecidas en el mencionado reglamento, calculándose los intereses al rebatir, en forma diaria, siendo computados, desde el día siguiente a la emisión de la resolución aprobatoria hasta el día anterior a la fecha en que se produzca la pérdida del fraccionamiento; y, una vez producida esta, se aplica la tasa de interés moratorio contemplada en el artículo 33 del Código Tributario sobre el saldo de la deuda materia de acogimiento pendiente de pago, desde la fecha en que se incurre en la mencionada pérdida. Asimismo se indica que ni el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria ni el Código Tributario contemplan la posibilidad de capitalización de los intereses generados en el periodo del fraccionamiento al 31 de diciembre de cada año, procedimiento este último que sí está previsto expresamente para los intereses moratorios en el artículo 33 citado, y no así para los de fraccionamiento cuya naturaleza no es moratoria, por lo que toda capitalización de estos últimos al 31 de diciembre de cada año es inválida, criterio recogido anteriormente por este Tribunal en su Resolución N° 02052-5-2002 de 17 de abril de 2002.

Fraccionamiento SEAP

Es un beneficio tributario de carácter general que tiene como finalidad promover el cumplimiento de las deudas tributarias anteriores al periodo agosto 2000, establecido a través del Decreto Legislativo N° 914 y se encuentra vigente hasta la fecha. Entre sus beneficios principales se encuentra la extinción de los intereses derivados de la obligación tributaria, siempre que se acojan válidamente a dicho fraccionamiento.

Jurisprudencia

Las cuotas pendientes de pago del Resit pueden acogerse al fraccionamiento SEAP

RTF N° 04861-5-2009 (02/06/2009). Jurisprudencia de observancia obligatoria

Lo dispuesto por el numeral 7.4 del artículo 7 de la Ley N° 27681 no es aplicable para efecto de determinar el correcto acogimiento al SEAP, por lo tanto, aun cuando el deudor haya acumulado tres o más cuotas vencidas y pendientes de pago del RESIT, puede acogerse al SEAP, previo cumplimiento de los requisitos establecidos para ello.

Acogimiento al Seap de empresas en restauración patrimonial

RTF N° 07164-3-2008 (10/06/2008)

Se confirma la apelada. Se señala que para efecto del acogimiento al SEAP de las deudas comprendidas en un Procedimiento de Reestructuración Patrimonial, era requisito la presentación del acta donde conste la aprobación por parte de la Junta de Acreedores del referido Plan de Reestructuración, y siendo que en el presente caso no

se encuentra acreditado en autos que la recurrente haya presentado copia certificada de la referida acta corresponde confirmar la apelada.

Fraccionamiento RESIT

Fue un beneficio de carácter general que se brindó el año 2001 con la finalidad de promover y sincerar las deudas tributarias de los contribuyentes. La norma que dio origen a este fraccionamiento, entre otras regulaciones, estableció que el incumplimiento de tres o más cuotas, significaría la pérdida del beneficio, asimismo, estableció que por su carácter excepcional dicha deuda no podría acogerse al beneficio de otro fraccionamiento.

Jurisprudencia

Modificación de la resolución que declara válido el acogimiento al RESIT

RTF N° 07367-3-2008 (13/06/2008)

Se declara nula la apelada. Se señala que la modificación de la resolución de intendencia que inicialmente declaró válido el acogimiento al RESIT no se encuentra contemplada en el numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario, toda vez que no se sustenta en la existencia de circunstancias posteriores que la hicieran improcedente o de errores materiales, sino en la evaluación posterior de los requisitos para acceder al RESIT, por lo tanto, toda vez que la Administración no se encontraba facultada para efectuar tal modificación y en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del mencionado Código Tributario, la referida resolución modificatoria deviene en nula, al no haberse observado el procedimiento legal establecido. Se agrega que si bien la Segunda Disposición Final de la Ley N° 27681 y el artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 038-2002/SUNAT anteriormente citados, prevén la facultad de la Administración para determinar una mayor o menor deuda a la contenida en la solicitud de acogimiento, entre otros supuestos, cuando se excluya alguna deuda por no cumplirse con los requisitos para su acogimiento, esta facultad debe ejercerse con anterioridad a la emisión de la resolución que declare válido el acogimiento solicitado, mientras que cualquier análisis posterior debe adecuarse a lo dispuesto en el mencionado artículo 108 del Código Tributario, criterio que también ha sido establecido por la citada Resolución N° 01088-5-2007.

Aportaciones al SNP y el acogimiento al RESIT

RTF N° 12455-2-2007 (28/12/2007)

Se revoca la apelada que declaró no válido su acogimiento al RESIT, por no haber cumplido con presentar las declaraciones por aportaciones al Sistema Nacional de pensiones, puesto que la Administración informó que desde el mes de noviembre de 2001 la recurrente dio de baja a los citados tributos quedando evidenciado que no contaba con trabajador dependiente alguno y por tanto no tenía la condición de empleador, asimismo de autos no se acredita que en los meses de febrero y marzo de 2002 la recurrente

haya contado con al menos un trabajador respecto del cual haya tenido obligación de efectuar retenciones por concepto de aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones que declarar.

Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario - Ley 27344

Al igual que el RESIT⁽¹⁾, el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario fue un fraccionamiento de carácter general y temporal que permitió a los contribuyentes sincerar sus deudas tributarias con el Estado.

Jurisprudencia

Acogimiento al Reft

RTF N° 07884-2-2007 (16/08/2007)

Se revoca la apelada que declaró no válido el acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario (REFT), toda vez que de autos no se aprecia que previamente la Administración hubiera cumplido con requerir a la recurrente que declarara y pagara sus obligaciones corrientes por concepto de Impuesto General a las Ventas de agosto de 2000 dentro del plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente de dicho requerimiento, en cumplimiento de lo establecido por los artículos 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N° 058-2001/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 070-2001/SUNAT, por lo que la Administración deberá requerir a la recurrente la subsanación y/o regularización del mencionado requisito.

Otros fraccionamientos

Perta Agraria⁽²⁾

Jurisprudencia

Para acoger deudas del Impuesto Predial al Perta Agraria, el contribuyente debe sustentar que el predio esté vinculado con la actividad agraria

RTF N°09485-5-2007 (11/10/2007)

Se confirma la resolución apelada emitida por la Municipalidad Provincial de Arequipa que declara inadmisibile la solicitud de acogimiento al PERTA AGRARIA, respecto de las deudas por concepto de Impuesto Predial de los años 1998 a 2002, atendiendo a

(1) El RESIT es el Régimen de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias.

(2) El Perta Agraria se aprobó a través del Decreto Legislativo N° 848 con fecha 25/09/1996.

que las normas que lo regulan tienen como objetivo propiciar el mejoramiento de las empresas dedicadas a la actividad agraria, otorgándoles facilidades para que puedan cumplir con las obligaciones tributarias que gravan sus bienes y/o transacciones vinculadas con dicha actividad, por lo que mal podría incluirse dentro del PERTA AGRARIA, aquellas deudas tributarias que no tienen como origen la actividad agraria o no están vinculadas a ella, criterio adoptado por el Tribunal Fiscal, siendo que en el presente caso la recurrente pretende incluir dentro del PERTA AGRARIA, deudas por Impuesto Predial correspondiente a los predios respecto de los cuales no ha acreditado su vinculación con la actividad agraria.

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.

Como regla general, los órganos encargados de recibir el pago (La Administración Tributaria o entidades bancarias y financieras) no podrán negarse a admitir el pago de los contribuyentes, siempre que se realicen en la forma en que las normas establecen. En ese sentido, las entidades encargadas de recibir el pago no deberán negarse a admitirlo ni condicionarlo, sea este total o parcial, incluso, indebido o en exceso. Así, se considera que es un derecho del deudor tributario realizar los pagos que considere conveniente aun cuando estos alcancen solo para cubrir parte del total adeudado.

Jurisprudencia

De existir conflicto de competencia entre municipalidades, estas no están facultadas a rechazar los pagos del contribuyente

RTF N° 6504-6-2003 (11/11/2003)

En el caso de conflictos de competencia territorial entre municipalidades estas no están facultadas a rechazar los pagos –incluso parciales– que los contribuyentes pretenden efectuar a fin de cumplir con sus obligaciones tributarias a su cargo. En estos casos, lo señalado en el artículo 37 del Código Tributario respecto al inicio del procedimiento de cobranza coactiva deberá ser aplicado en concordancia con lo indicado en el último párrafo de la 13 DC de la Ley Orgánica de Municipalidades (Ley N° 27972).

Artículo 38.- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

- a. Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.*
- b. Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.*

Los intereses se calcularán 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 deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el periodo 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 aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.

Pago indebido

Si bien el artículo 38 del Código Tributario reguló el procedimiento de devolución de pago indebido, no recoge una definición de lo que ello comprende, ha sido la jurisprudencia la que se ha encargado de definir dicho concepto. Al respecto, la Resolución N° 873-5-97, del 9 de mayo de 1997, aplicando el criterio establecido por el artículo 1267 del Código Civil, ha establecido que los pagos efectuados como consecuencias de errores de hecho o de derecho devienen en pagos indebidos.

Así, podemos concluir que el pago indebido es el realizado por el deudor tributario sin estar obligado a hacerlo. Por ejemplo, podrá considerarse como pago indebido, el pago realizado por una persona por un tributo al cual no estaba afecto.

Pago en exceso

Pago en exceso es el pago que, correspondiéndole realizar al deudor, lo hace por monto o suma mayor o superior al que estaba obligado, constituyéndose de esa manera un ingreso excesivo para el acreedor tributario.

Devolución de pago indebido o en exceso

El pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento para el deudor tributario. En ese sentido, el pago indebido genera la obligación de restituir el monto cobrado indebidamente por parte de la Administración Tributaria, este derecho que le asiste al contribuyente debe ser solicitado ante la Administración Tributaria y esta debe resolver dicha solicitud dentro del plazo que la ley establece. No obstante, también, puede ocurrir que la devolución sea impulsada por la Administración Tributaria sin que sea necesario que el contribuyente solicite la devolución del monto pagado en exceso o indebidamente.

Consultas institucionales

INFORME N° 070-2003-SUNAT/2B0000

La obligación tributaria o relación jurídico-tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a esta.

INFORME N° 097-2002-SUNAT/K00000

En el caso de contribuyentes que hubieren cumplido con presentar su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y hubieren determinado un saldo a su favor cuya devolución solicitan, los intereses a los que se refiere el artículo 38 del TUO del Código Tributario deben calcularse entre la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o desde la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero, hasta la fecha en se ponga a su disposición la devolución respectiva. Las fechas en cuestión no se modifican por la presentación de una declaración jurada rectificatoria, ya sea aumentando o disminuyendo el saldo a su favor.

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.

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.

- b. *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 encontrarán 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.

Devoluciones de tributos

En el artículo 39 del Código Tributario se establece que las devoluciones de tributos administrados por la Sunat se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados, denominados notas de crédito negociables y/o abonos en cuenta corriente o de ahorros.

Al respecto, el Decreto Supremo N° 126-94-EFE establece el procedimiento a aplicarse y los requisitos exigidos para la devolución, asimismo, el procedimiento administrativo se encuentra regulado en los procedimientos N°s. 16 al 31 del TUPA de la Sunat.

La Administración está facultada para realizar la correspondiente verificación o fiscalización con la finalidad de verificar la existencia de los pagos indebidos o en exceso.

Monto mínimo para solicitar devoluciones

El inciso b) del artículo 39 del Código Tributario establece que mediante resoluciones de superintendencia se fijará el monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. Al respecto, esta norma aún no se ha dictado, por lo que actualmente no existe un monto mínimo para solicitar la devolución. En virtud del principio de economía de la recaudación, la Administración puede compensar de oficio con otras deudas que tenga el contribuyente cuando los montos pagados en exceso o indebidamente resulten mínimos.

Consultas institucionales

INFORME N° 169-2004-SUNAT/2B0000

Si durante la fiscalización iniciada a partir de un procedimiento de devolución de pagos indebidos o en exceso, la Administración Tributaria detecta omisiones en el pago de tributos o advierte la comisión de infracciones, procederá que se emita las resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago, según corresponda.

Jurisprudencia

Devolución de pago en exceso**RTF N° 07890-2-2007 (16/08/2007)**

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución de intendencia que a su vez declaró improcedente la solicitud de devolución de la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría de julio de 2001. Se indica que de lo actuado se evidencia que la recurrente incurrió en un error material al consignar el código del tributo a pagar del periodo julio 2001, lo que fue dado a conocer a la Administración, y que fue corregido, procediendo la Administración a imputar el pago correctamente, por lo que, comparando la deuda por concepto de retenciones al Impuesto a la Renta de quinta categoría de julio 2001 consignada en la declaración jurada presentada el 31 de mayo de 2002 con los pagos efectuados el 25 de septiembre de 2001 y el 27 de marzo de 2002, se tiene que la recurrente habría efectuado un pago en exceso del tributo y periodo materia de autos, en tal sentido corresponde que la Administración devuelva el pago en exceso realizado por la recurrente, para lo cual deberá previamente liquidar el tributo hasta la fecha del citado pago, y verificar si no existe alguna deuda tributaria.

Capítulo 3**Compensación, condonación y consolidación****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 periodos 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 esta 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 esta 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.

La compensación es un medio extintivo de obligaciones tributarias que opera cuando una persona es simultánea y recíprocamente deudora y acreedora de otra respecto de créditos exigibles.

El artículo 40 del Código Tributario prescribe puntualmente que la deuda tributaria (tributos, multas e intereses) podrá compensarse total o parcialmente con

los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente. Al respecto, los créditos deben corresponder a periodos no prescritos, administrados por el mismo órgano y constituye ingreso de una misma entidad.

Compensación automática

Nuestro Código establece que la deuda tributaria, únicamente, puede compensarse automáticamente, con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, en los casos expresamente establecidos por ley. Cabe mencionar que actualmente el legislador no ha contemplado ningún supuesto de compensación automática.

Jurisprudencia

Compensación de oficio

RTF N° 1040-2-2000 (31/10/2000)

Si ocurre que algún contribuyente realiza indebidamente una compensación automática no autorizada, no existe impedimento para que la Administración, luego de la verificación, proceda si corresponde a compensar de oficio.

Compensación de oficio por la Administración Tributaria

La compensación de oficio por la Administración Tributaria se puede realizar de dos formas. Por un lado, durante una verificación o fiscalización, cuando se determine una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente. Al respecto, la Administración Tributaria ha establecido en el Informe N° 092-2001-SUNAT de fecha 22/05/2001 que “la compensación de oficio prevista en el numeral 2) del artículo 40 del Código Tributario puede efectuarse durante el trámite de la instancia de reclamación. En este caso, la Administración Tributaria podrá compensar de oficio en todos los supuestos en que, durante el trámite de la citada instancia, se verifique la existencia de la deuda y los créditos a compensar”.

Por otro lado, la compensación de oficio puede realizarse de acuerdo con la información que contienen los sistemas de la Sunat sobre declaraciones y pagos, si se detecta que el deudor tributario tiene un pago indebido o en exceso y tienen una deuda tributaria pendiente de pago.

Compensación a solicitud de parte

Esta solicitud debe ser efectuada por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que esta señale. Al respecto, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Superintendencia N° 175-2007 en la que estableció los requisitos necesarios para dicha compensación que son:

Resolución de superintendencia N° 175-2007/SUNAT (19/09/2007)

Artículo 5.- De los requisitos y condiciones

El deudor tributario, a efectos de presentar la solicitud de compensación, deberá cumplir obligatoriamente con cada uno de los siguientes requisitos y condiciones:

1. Se presentará un Formulario N° 1648 por cada crédito materia de compensación.
2. Identificar el formulario y su número de orden, en el que consta el crédito materia de compensación, debiendo coincidir ello con la información registrada en los sistemas de la Sunat.
3. No tener algún procedimiento administrativo iniciado a petición de parte, contencioso o no contencioso pendiente de resolución ni alguna declaración rectificatoria que no hubiera surtido efectos conforme lo dispuesto al artículo 88 del Código Tributario, sobre el crédito o la deuda a compensar, cuyo resultado pudiera afectar su determinación. De ser el caso, antes de presentar la solicitud de compensación, el deudor tributario deberá contar con la respectiva resolución en la cual se acepta el desistimiento de los referidos procedimientos.
4. El crédito materia de compensación no debe haber sido materia de una compensación o devolución anterior.
5. La deuda compensable no debe estar incluida en un procedimiento concursal, salvo que exista autorización expresa de la junta de acreedores de acuerdo con lo establecido en la normativa correspondiente.

Consultas institucionales

INFORME N° 113-2002-SUNAT/K00000

No procede la compensación de las costas y gastos adeudados con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, a que se refiere el artículo 40 del TUO del Código Tributario; toda vez que las costas y gastos no tienen naturaleza tributaria.

INFORME N° 004-2003-SUNAT/2B0000

La compensación de oficio prevista en el numeral 2 del artículo 40 del TUO del Código Tributario puede efectuarse durante el trámite de la instancia de reclamación. En este caso, la Administración Tributaria podrá compensar de oficio en todos los supuestos en que, durante el trámite de la citada instancia, se verifique la existencia de la deuda y los créditos a los que se refiere el artículo 40 del TUO del Código Tributario.

Jurisprudencia

No cabe compensar créditos de un tercero con deudas de cuenta propia**RTF N° 05682-7-2007 (25/06/2007)**

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de compensación de pagos de arbitrios del segundo, tercer y cuarto trimestres del año 2001. Se señala que el artículo 40 del Código Tributario establece como uno de los requisitos para la procedencia de la compensación que los sujetos de la relación jurídica deben reunir en forma recíproca: la calidad de deudor y acreedor tributario, por lo que no cabe compensar créditos de un tercero con deudas de cuenta propia, en tal sentido, no procede compensar los pagos realizados por la anterior propietaria por concepto de arbitrios del año 2001 con la deuda de los recurrentes, generada por el mismo concepto. Asimismo, que según lo dispuesto por el artículo 26 del Código Tributario, 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, por lo que la cesión de derechos suscrita entre los recurrentes y la anterior propietaria no es oponible a la Administración y, por ende, no surte efecto para esta. En consecuencia, al no resultar procedente la compensación solicitada, no haberse acreditado el pago por tercero y no ser oponible la cesión de derechos, carece de sustento la solicitud presentada por los recurrentes.

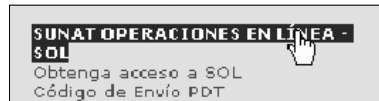
No cabe compensar deuda tributaria con crédito de origen comercial**RTF N° 11875-5-2007 (13/12/2007)**

Se confirma la apelada que declaró inadmisibile la solicitud de compensación de la deuda por Impuesto al Patrimonio Vehicular, atendiendo a que no procede la compensación en los términos del artículo 40 del Código Tributario, respecto de un crédito que tiene carácter comercial y no tributaria, vale decir, no puede pretenderse compensar contra la deuda del Impuesto al Patrimonio Vehicular a cargo del recurrente, los adeudos que le tiene dicha municipalidad por la adquisición de repuestos y ser usuaria de servicios proporcionado por él.

Procedimiento de compensación

1. Presentación de la solicitud. La solicitud será presentada a través de Sunat Virtual, para lo cual el contribuyente deberá contar con su código de usuario y clave de acceso, y seguir los siguientes pasos:

Paso 1: El contribuyente deberá ingresar al siguiente *link* de la página web de la Sunat, <www.sunat.gob.pe>.



Paso 2: Luego se visualizará una ventana en la cual se consignarán los datos del contribuyente.

Paso 3: Seguidamente, se observará un menú y el rubro de solicitudes, donde se ingresará a la opción: Formulario 1648.



Paso 4: En los siguientes pasos, se mostrará la información que se debe consignar en el Formulario N° 1648, según la opción que se elija. Cabe señalar que cada opción implica una solicitud de compensación independiente a las demás que pueda solicitar posteriormente.

- 2. Compensación automática.** Cuando el contribuyente opte por compensar el saldo a favor materia del beneficio, en el rubro I aparecerá una casilla para consignar el importe que se desea compensar y, en el rubro II aparecerá automáticamente la deuda correspondiente al ITAN, en el que solo se deberá indicar el periodo de la cuota, como se observa:

Solicitud de Compensación - Formulario Virtual 1648	
Éste es el inicio del registro de la solicitud de compensación, por favor ingrese los datos que se solicitan a continuación. Luego seleccione la opción Registrar .	
Identificación del Contribuyente:	
RUC :	20486471540
Razón Social :	EMPRESA DE TRANSPORTES GARRIDO & CIA S.A.C.
Fecha de Registro :	10/10/2007
I. Concepto de CRÉDITO a Compensar	
Seleccionar el concepto de crédito a compensar.	
	Saldo a favor materia de beneficio - exportadores
Monto a compensar:	28350
II. Concepto de DEUDA a Compensar	
Seleccionar el concepto de deuda sobre que ejerce su derecho a la compensación automática de acuerdo a lo señalado en el numeral 1 del Artículo 40° del Código Tributario.	
	Cuota del ITAN
Tributo:	030308 Impuesto Temporal a los Activos Netos
Periodo (mmaaaa):	092007
<input type="button" value="Registrar"/>	

Una vez ingresados los datos, se presionará “registrar” y se enviará la solicitud a la Sunat. Luego se observará la constancia de presentación que podrá ser impresa o enviada al correo señalado por el contribuyente.

- 3. Compensación por pagos indebidos o en exceso.** Al elegir esta opción el formulario solicitará información relacionada con el pago indebido como es el tributo, el formulario a través del cual se pagó y el número de orden de este, así como el importe que se compensará. En este caso, se muestra un pago a cuenta del Impuesto a la Renta indebido efectuado a través del Formulario Virtual 1662, por un importe de S/. 3,560. Cabe señalar que los importes se consignan en números enteros. Por su parte, en el rubro II, el contribuyente tendrá dos opciones: una de ellas es deuda por declaración jurada y, la otra, es deuda por valor. Se elegirá la primera y se deberá llenar los datos del tributo y periodo.

Cerrar ventana / Imprimir pagina inferior Usuario: YTXAJV

De EMPRESA DE TRANSPORTES GARRIDO & CIA S.A.C. con RUC 2048647154

Solicitud de Compensación - Formulario Virtual 1648

Éste es el inicio del registro de la solicitud de compensación, por favor ingrese los datos que se solicitan a continuación. Luego seleccione la opción **Registrar**.

Identificación del Contribuyente:

RUC : 20486471540 **Razón Social :** EMPRESA DE TRANSPORTES GARRIDO & CIA S.A.C.

Fecha de Registro : 10/10/2007

I. Concepto de CRÉDITO a Compensar

Seleccionar el concepto de crédito a compensar.

Pago Indebido o en Exceso

Tributo: 030301 RENTA-BRA. CATEGOR.-CTA.PROPIA

Nro. de formulario de pago: 1662 BOLETA DE PAGO - VIRTUAL

Nro. de orden de formulario de pago: 09865248

Monto a compensar: 3560

II. Concepto de DEUDA a Compensar

Seleccionar el concepto de deuda sobre el que solicita se evalúe la compensación de parte de acuerdo a lo señalado en el numeral 3 del Artículo 40° del Texto Unico Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No 135-99-EF y normas modificatorias.

Deuda por declaración jurada

Tributo: 030801 RENTA - REGULAR, - BRA. CATEG.

Periodo (mnaaaa): 132006

Copyright © SUNAT 1997 - 2007 

Luego de registrar la operación, se obtendrá la constancia de la solicitud de compensación.

Artículo 41.- Condonación

La deuda tributaria solo 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 administran. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo.

La condonación en materia tributaria implica el perdón o la remisión de deudas u obligaciones tributarias ya generadas, también podría utilizarse en su aplicación como sinónimo de amnistía.

En nuestro país, el instituto de la condonación tributaria se ha desvirtuado en su aplicación; en algunos casos se otorga sin considerar su fundamento, resultando ser finamente un premio para el contribuyente incumplido o moroso.

Cabe mencionar que la condonación solo puede establecerse en virtud de una ley o norma de igual rango.

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.

El artículo 42 del Código Tributario establece que la deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributario se convierta en el deudor de esta, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto de tributo.

De esta manera para que ocurra esta forma de extinción de la obligación tributaria deben cumplirse, los siguientes requisitos:

- Que el acreedor de la obligación tributaria –sea el Gobierno central, regional o local– se convierta en deudor de esta.
- Que la conversión de deudor en acreedor tributario, se origine como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

Jurisprudencia

La calidad de acreedor tributario es necesaria para la consolidación

RTF N° 54-08-2-2002 (18/09/2002)

Respecto a la extinción de la obligación tributaria por consolidación solicitada por la recurrente, cabe indicar que esta ocurre cuando la calidad del deudor y acreedor tributario de una misma obligación, recae parcial o totalmente en un mismo sujeto, supuesto que no se ha producido en el caso de autos, ya que si bien la recurrente tienen deudas tributarias a su cargo, no tienen la calidad de acreedora tributaria.

Capítulo 4

Prescripción

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.

Concepto y fundamento

En el Derecho Civil se conocen dos clases de prescripción: adquisitiva y extintiva; nuestro Código tributario en estricto se refiere a la prescripción extintiva. Al respecto, el artículo 1989 del Código Civil señala que la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo. Marcial Rubio, al respecto, indica que la “prescripción extintiva es una institución jurídica, según la cual el transcurso de un determinado lapso extingue la acción que el sujeto tienen para exigir un derecho”. Siguiendo esta línea de interpretación, la prescripción determina la extinción de la acción justamente por pasividad, inacción por parte del acreedor tributario durante un determinado plazo legal.

Plazos de prescripción

El artículo 43 del Código Tributario regula los 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.

Jurisprudencia**Aplicación del plazo de diez años establecido en el Código Civil****RTF N° 08569-3-2007 (11/09/2007)**

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de prescripción respecto de la deuda por concepto de Aportaciones al Seguro Regular de Salud y Seguro de Accidentes de Trabajo de febrero de 1994 a octubre de 1995. Se indica que según la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, vigente hasta el 21 de abril de 1996, aplicable al presente caso, las aportaciones que administraban el Instituto Peruano de Seguridad Social y la Oficina de Normalización Previsional se regían por las normas privativas de estas instituciones y supletoriamente por las normas del Código Tributario en cuanto les resulten aplicables, y teniendo en consideración que dicha norma fue modificada por la Ley N° 27038, según la cual, a partir del 1 de enero de 1999 las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS y la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas del Código Tributario, el Decreto Supremo N° 003-2000-EF estableció reglas distintas sobre la prescripción, y siendo que hasta el 31 de diciembre de 1998 las aportaciones que administraban el Instituto Peruano de Seguridad Social y la Oficina de Normalización Previsional se regían por las normas privativas de estas instituciones, no corresponde aplicar los plazos de prescripción establecidos por el Código Tributario, sino los dispuestos por el Código Civil. En ese sentido, para el caso de las Aportaciones al Seguro Regular de Salud y Seguro de Accidentes de Trabajo correspondientes a los citados periodos resulta de aplicación lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 2001 del Código Civil de 1984, vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria, el cual señala que la acción personal prescribe a los diez años. En consecuencia, al 19 de mayo de 2004, fecha de presentación de la citada solicitud de prescripción, todavía no se encontraba prescrita la acción de la Administración para determinar la deuda y para efectuar su cobro, por cuando dicho cómputo se interrumpió con la notificación del Acta de Liquidación Inspectiva que contiene dichas deudas, esto es, el 13 de diciembre de 1995.

Cómputo del plazo de prescripción: aplicación de sanciones**RTF N° 10286-5-2007 (30/10/2007)**

Se revoca la resolución apelada que declara improcedente la solicitud de prescripción presentada respecto de la acción de la Administración para aplicar y cobrar la multa por la comisión de la infracción de no presentar dentro del plazo establecido la declaración que contenga la determinación del Impuesto Predial de 1999. Señala que, de conformidad con lo dispuesto por este Tribunal mediante la Resolución N° 09217-7-2007 de 28 de septiembre de 2007, publicada en el diario oficial El Peruano el 9 de octubre de 2007, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, 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 176 del texto original del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038, es de cuatro (4) años. Por lo que atendiendo a que

el cómputo del plazo prescripción de 4 años, comenzó el 1 de enero de 2000 y concluyó el 2 de enero de 2004, por lo que al 26 de enero de 2005, fecha en la que se formuló la solicitud de prescripción, esta ya había operado, al no haberse verificado alguna interrupción ni suspensión del referido plazo.

Plazo de prescripción: aplicación de sanciones

RTF N° 10287-5-2007 (30/10/2007)

Se revoca la resolución apelada que declara improcedente la solicitud de prescripción respecto de la acción de la Administración para aplicar y cobrar la multa por no presentar dentro del plazo establecido la declaración que contenga la determinación del Impuesto Predial de 1999. De conformidad con lo dispuesto por este Tribunal mediante la Resolución N° 09217-7-2007 de 28 de septiembre de 2007, publicada en el diario oficial El Peruano el 9 de octubre de 2007, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, el plazo de prescripción de cuatro (4) años, aplicable al caso de autos, comenzó el 1 de enero de 2000 y concluyó el 2 de enero de 2004, por lo que al 14 de junio de 2005, fecha en la que se formuló la solicitud de prescripción, esta ya había operado, al no haberse verificado alguna interrupción ni suspensión del referido plazo.

Plazo de prescripción: presentación de declaración

RTF N° 07891-2-2007 (16/08/2007)

Se revoca la apelada que declara improcedente la solicitud de prescripción respecto del Impuesto al Patrimonio Vehicular de los cuatro trimestres del año 1997. Precisa que la Administración se encuentra facultada para emitir órdenes de pago solo si el recurrente hubiera presentado una declaración jurada o se tratara del supuesto de emisión mecanizada, por tal motivo, en el presente caso, la emisión de las órdenes de pago presupone que el recurrente necesariamente tendría que haber presentado la declaración jurada correspondiente, criterio establecido por diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tal como la Resolución N° 04360-2-2007, por consiguiente, el plazo de prescripción aplicable es de cuatro años. Señala que el cómputo del plazo de prescripción correspondiente al Impuesto al Patrimonio Vehicular del año 1997, se inició el 1 de enero de 1998 y vencería el primer día hábil de enero de 2002, si no ocurriera el acaecimiento de alguna causal de interrupción o suspensión de la prescripción y toda vez que la Administración no ha acreditado debida y documentariamente que se hubiese producido alguna causal de interrupción o suspensión del plazo de prescripción que venía computándose respecto del Impuesto al Patrimonio Vehicular del año 1997 materia del presente procedimiento, se concluye que a la fecha de presentación de la solicitud de prescripción, el mencionado plazo de prescripción ya había vencido.

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.
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

Jurisprudencia

El plazo de prescripción es de seis años cuando se omite presentar declaración

RTF N° 03784-1-2008 (25/03/2008)

Se confirma la apelada que declaró improcedente su solicitud de prescripción respecto de la acción de la Administración para determinar y cobrar la deuda tributaria del Impuesto al Patrimonio Vehicular de 2002. Se indica que no se ha acreditado en autos la existencia de la presentación de la declaración jurada del citado tributo y periodo, por lo que resulta aplicable el plazo de prescripción de seis (6) años, el cual aún no había vencido el 26 de junio de 2006, fecha en que se presentó la solicitud de prescripción materia de autos, motivo por el cual la prescripción no ha operado.

¿Resulta la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario aplicable a los plazos de prescripción?

RTF N° 11179-7-2008 (18/09/2008)

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de prescripción formulada respecto del Impuesto de Alcabala cuyo plazo de prescripción es de 4 años. Se indica que de acuerdo con lo señalado por la Administración, el 5 de julio de 2000 adquirió el inmueble; en tal sentido, el cómputo del plazo de prescripción se inició el 1 de enero

del año 2001 y de no producirse causales de interrupción o suspensión, culminaría el primer día hábil del año 2005, esto es el 3 de enero de 2005, en aplicación de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. Se concluye que a la fecha de presentación de la solicitud materia de autos (3 de enero de 2005), aún no había operado la prescripción. VOTO DISCREPANTE: Dado que el plazo prescriptorio de 4 años aplicable al Impuesto de Alcabala se inició el 1 de enero del año 2001, y no apreciándose de autos acto alguno que haya interrumpido o suspendido dicho plazo, culminó el 1 de enero de 2005; en tal sentido, a la fecha de presentada la solicitud de prescripción (3 de enero de 2005), había operado la prescripción, por lo que debe revocarse la apelada. El voto se fundamenta en que considerando que la prescripción es la pérdida de la acción persecutoria del ente fiscal para determinar y cobrar la deuda tributaria por su letargo o inacción, el plazo prescriptorio transcurre en contra de la Administración, por tanto, la prórroga que contempla la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario no resulta aplicable a los plazos prescriptorios por lo que los mismos deben ser computados según el calendario gregoriano a que se refiere el artículo 183 del Código Civil y que es recogido en el inc. b) de la Norma XII del Título Preliminar, considerando días hábiles e inhábiles –lo que explica que el inicio del cómputo de dicho plazo sea un día inhábil: 1 de enero–, y por ello debe entenderse que tales plazos se inician el 1 de enero y culminan, el 1 de enero del cuarto o sexto año posterior, según corresponda.

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.*
 - 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, resolución de determinación o resolución de multa.*
 - 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.*
 - 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.

Jurisprudencia

Acreditación de notificación para interrumpir la prescripción

RTF N° 08726-5-2007 (18/09/2007)

Se acumulan los expedientes por guardar conexión entre sí. Se revoca una de las resoluciones apeladas que declara improcedente las solicitudes de prescripción presentada respecto de la tasa de licencia de funcionamiento, porque si bien la Administración

indica haber notificado diversas resoluciones de determinación y resoluciones de ejecución coactiva, antes del vencimiento del plazo de prescripción, únicamente se sustenta en los reportes de su sistema de cómputo, no habiendo remitido las constancias de notificación respectivas, por lo que a la fecha de presentación de la solicitud, la prescripción había operado. De otro lado, se declaran improcedentes las apelaciones contra las demás resoluciones porque estas fueron presentadas por la recurrente, ente distinto al que formuló las solicitudes de prescripción, no estando acreditado su legítimo interés para impugnarlas ni apersonado en representación del sujeto que presentó las solicitudes.

La presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta no interrumpe el plazo de prescripción para solicitar la devolución por pagos a cuenta indebidos

RTF N° 04723-1-2008 (11/04/2008)

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra la denegatoria ficta de su solicitud de devolución. Se indica que los pagos a cuenta efectuados por la recurrente entre octubre de 1997 y junio de 1998 fueron indebidos desde la fecha en que se realizaron, dado que la recurrente, al encontrarse exonerada del Impuesto a la Renta en dichos ejercicios, tampoco estuvo obligada a determinarlos y efectuarlos, por lo que estos no devinieron en indebidos con la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de 1998 en que se determinó el hecho y la base imponible de dicho impuesto, sino desde que se realizaron. Se indica que conforme con el criterio contenido en la Resolución N° 06020-2-2002, la presentación de las declaraciones anuales del Impuesto a la Renta no constituye un supuesto que origine la interrupción del plazo prescriptorio de la acción para solicitar la devolución, situación que en cambio se produce con la solicitud de devolución del pago indebido o en exceso, hecho que en el caso de autos ocurrió con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción.

Solo interrumpe el plazo prescriptorio aquellas declaraciones juradas que indiquen que el interesado está aceptando la existencia de una obligación tributaria

RTF N° 07341-7-2008 (12/06/2008)

Se revoca la apelada que declaró improcedente la solicitud de prescripción en atención a que la presentación de la declaración jurada constituye un acto que interrumpe el plazo prescriptorio en tanto implica un reconocimiento de la obligación; en tal sentido, no puede considerarse que la presentación de cualquier declaración tenga este efecto, sino solo de aquellas cuyo contenido indique que el interesado está aceptando la existencia de una obligación tributaria por lo que la declaración remitida por la Administración (solicitada mediante proveído).

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.*

Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere 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.*

A 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 estos.

Jurisprudencia

La notificación de resoluciones de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción

RTF N° 00161-1-2008 (08/01/2008). Jurisprudencia de observancia obligatoria

Se confirma la apelada y se declara de observancia obligatoria el criterio contenido en el Acta N° 2007-35: "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 para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones. Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa". Se indica que en el caso de autos, el plazo de prescripción de la acción de la Administración para aplicar la resolución de multa materia de grado, no se interrumpió con la notificación de la resolución de multa que en su oportunidad fue declarada nula, no obstante, sí se suspendió durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario seguido respecto de ella, esto es desde el 2 de agosto de 1999 en que la recurrente interpuso reclamación contra dicho valor y el 19 de febrero de 2003 en que se le notificó la Resolución N° 06784-1-2002. En ese sentido, al 19 de diciembre de 2003, fecha en que se notificó a la recurrente la resolución de multa materia de grado, aun no había vencido el plazo de prescripción que tenía la Administración contra dicho valor, y dado que la comisión de la infracción y el monto de la sanción aplicada se encuentra conforme a ley, procede confirmar la apelada.

La solicitud de compensación suspende el plazo de prescripción

RTF N° 00993-2-2007 (13/02/2007)

Se revoca la resolución apelada que declaró infundada la reclamación, disponiéndose que la Administración proceda conforme con lo expuesto. La controversia consiste en determinar si correspondía que la Administración tomara en cuenta los pagos efectuados por la recurrente por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril y mayo de 1998 al determinar la deuda de julio a octubre de 1998, para lo cual se debe establecer si ha prescrito la acción para solicitar o efectuar la compensación. Al respecto,

se indica que los plazos de prescripción estuvieron suspendidos ya que la pretensión de compensación fue manifestada por la recurrente en un procedimiento contencioso tributario que llegó incluso a merecer un pronunciamiento de este Tribunal (RTF N° 02940-3-2003), por lo que a la fecha en que la recurrente solicitó la compensación, no había transcurrido la prescripción.

El fraccionamiento suspende el plazo de prescripción

RTF N° 1602-1-2007 (27/02/2007)

Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de prescripción de la deuda tributaria por el Impuesto al Patrimonio Vehicular de 1996 y 1997, toda vez que de la documentación que obra en autos se tiene que la deuda tributaria por dicho tributo y ejercicios fue acogida a fraccionamiento tributario en el año 1998, por lo que la prescripción se encuentra suspendida, de conformidad con lo establecido por el artículo 46 del Código Tributario, no habiendo transcurrido el plazo prescriptorio de 4 años a que se refiere el artículo 43 del Código Tributario.

Artículo 47.- Declaración de la prescripción

La prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

Es una característica de la prescripción que esta no opera sino a instancia del deudor tributario, quien es el único que decide acogerse a los beneficios que ella confiere, por lo que la prescripción no es declarable de oficio.

Jurisprudencia

La Administración Tributaria no puede pronunciarse sobre la prescripción de deudas tributarias no identificadas por el recurrente

RTF N° 11182-7-2008 (18/09/2008)

Se declara la nulidad de la apelada que declaró infundada la solicitud de prescripción respecto de arbitrios municipales. Se indica que solo procede declarar la prescripción a pedido de parte y que la deuda tributaria puede estar constituida por el tributo, las multas y los intereses, por lo que el deudor tributario debe precisar cuál es la deuda tributaria por la cual solicita su prescripción, en tal sentido, no procede que el órgano resolutor se pronuncie de oficio sobre la prescripción concerniente a una deuda que no ha sido solicitada clara e inequívocamente por el deudor tributario. Se señala que el recurrente adjuntó, entre otros, copia del documento denominado "verificación de deuda", por lo que si bien podría entenderse que su solicitud estuvo referida a la deuda que aparece detallada en dicho documento, de su revisión se aprecia que no indica a qué tributos corresponden las deudas; no obstante, la Administración emitió pronunciamiento respecto de los formularios y arbitrios municipales, sosteniendo que no ha prescrito su

acción para determinar y cobrar los mencionados tributos, por lo que se concluye que se pronunció sobre deudas tributarias que no fueron identificadas por el recurrente.

La Administración debe pronunciarse sobre todos los periodos por los cuales el contribuyente solicita la prescripción

RTF N°03218-4-2007 (04/04/2007)

Se declara la nulidad de la apelada, al haberse emitido prescindiendo del procedimiento legalmente establecido puesto que la recurrente solicitó la prescripción del Impuesto al Patrimonio Predial de todo el año 1998, habiéndose pronunciado la apelada solamente respecto del tercer y cuarto trimestres de dicho año.

Es nula la resolución que declara improcedente la solicitud de prescripción de un tributo distinto al mencionado por el contribuyente

RTF N° 06818-7-2008 (29/05/2008)

Se declara nula la resolución apelada que declara improcedente la solicitud de prescripción presentada respecto de arbitrios municipales e Impuesto Predial, atendiendo a que fue emitida sin observar el procedimiento establecido toda vez que emitió pronunciamiento respecto de la prescripción del Impuesto Predial aspecto que no había sido solicitado. Se revoca la apelada, al haberse establecido, a través de la RTF N° 06776-2-2005 que las normas que sustentaron el cobro de tales tributos no cumplen los parámetros de validez establecidos por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 053-2004-PI/TC, en ningún caso podría ejercerse la facultad de determinación y/o cobro.

Se requiere certeza del tributo y periodo por los cuales se solicita la prescripción

RTF N° 10638-7-2007 (07/11/2007)

Se declara nula la apelada en atención a que solo procede declarar la prescripción a pedido de parte, por lo que corresponde que el deudor tributario precise cuál es la deuda tributaria por la que solicita prescripción, en tal sentido, no procede que el órgano resolutor se pronuncie de oficio sobre la prescripción concerniente a una deuda que no ha sido solicitada clara e inequívocamente por el deudor tributario. La Administración emitió pronunciamiento sobre la prescripción respecto de conceptos y periodos sobre los cuales no existía certeza de que hubiesen sido solicitados por la recurrente, por lo que en atención a lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 113 de la LPAG y el artículo 47 del Código Tributario, se tiene que la resolución apelada al emitir pronunciamiento ha infringido el procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con lo previsto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar su nulidad.

Artículo 48.- Momento en que se puede oponer la prescripción

La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

La prescripción ganada, declarada o no como tal, puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Así, ante el requerimiento de pago de una deuda tributaria prescrita por parte de la Administración, aunque la prescripción no haya sido declarada, el deudor puede oponerla tanto como acción (solicitud de declaración de prescripción), como en vía de excepción (recurriendo a los medios impugnatorios pertinentes en las vías que corresponda), o como medio de defensa dentro de un procedimiento contencioso-administrativo.

Jurisprudencia

Prescripción es oponible durante el procedimiento de reclamación

RTF N° 9028-5-2001 (09/11/2001)

La solicitud de prescripción presentada con respecto a deudas tributarias con reclamación en trámite, debe acumularse a dicha reclamación y ser resuelta conjuntamente con ella. Además, la prescripción puede oponerse en vía de acción (procedimiento no contencioso) o de excepción (procedimiento contencioso).

La oposición de la prescripción en vía de excepción debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-tributario

RTF N° 1433-5-2002 (15/03/2002)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Código Tributario puede oponerse en vía de acción (vía un procedimiento no contencioso), como en vía de excepción (como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-administrativo).

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.

Una de las características de la prescripción es que no puede ser renunciada.

No obstante, se puede renunciar expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada. El artículo 49 al señalar que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado, establece la renuncia tácita de la prescripción ganada.

Ahora bien, si el pago de la obligación o deuda prescrita no ha sido voluntario (por ejemplo, vía ejecución de embargo o remate se ha hecho cobro de una deuda prescrita), el deudor tributario tienen derecho a solicitar la devolución de lo cobrado por la Administración Tributaria.

Jurisprudencia

Pago voluntario de deuda prescrita no da derecho a devolución

RTF N° 816-2-2001 (06/10/2004)

Que por otro lado, según se desprende del expediente, el 21 de diciembre de 2002 el recurrente efectuó el pago del íntegro de la deuda por concepto de los arbitrios municipales del año 1997, por lo que en la apelada la Administración la dio por cancelada, habiendo solicitado el recurrente en su apelación que dicho pago sea imputado a deudas por periodos tributarios futuros, sobre lo cual cabe indicar que de acuerdo con lo establecido con el artículo 49 del Código Tributario, el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado, por lo que no procede tal imputación.

LIBRO SEGUNDO

**LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS
ADMINISTRADOS**

CONTABILIDAD EMPRESAS

**& CONTADORES
EMPRESAS**

Título 1

ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 50.- Competencia de la Sunat

La Sunat es competente para la Administración de tributos internos y de los derechos arancelarios.

La ley le confiere a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) la competencia para administrar los tributos internos y arancelarios, como tal dicho ente tiene, entre otras, la facultad de recaudación, fiscalización y la de ejercer la cobranza coactiva de los tributos cuya administración se encuentra a su cargo.

Artículo 51.- Competencia de Aduanas

(Derogado por el artículo 100 del Decreto Legislativo N° 953).

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.

Además de los tributos internos nacionales, que son aquellos que la Sunat administra, tenemos los tributos internos locales, cuya administración está a cargo de las municipalidades correspondientes. Ello en concordancia con la Norma IV del Código Tributario, la cual establece 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”.

Finalmente, cuando la norma señala “(...) y por excepción los impuestos que la ley les asigne” hace referencia a impuestos, que son tributos no vinculados, en los cuales no existe una contraprestación directa a favor del contribuyente y han sido creados a favor de las municipalidades. Así, a manera de ejemplo, podemos citar el caso del Impuesto Predial.

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.*

La presente norma establece los órganos encargados de resolver las controversias generadas en materia tributaria. Los cuales pueden ser graficados de la siguiente forma:



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, podrán ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad.

Este artículo establece que la facultad de administrar tributos solo corresponderá a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a los gobiernos locales y otros que se establezca por ley, bajo responsabilidad.

Título 2

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo 1

Facultad de recaudación

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.

Según señala la vigésima segunda edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, como primera acepción, define “recaudar” de la siguiente forma:

recaudar. (Del lat. *recapitāre, recoger) 1. tr. Cobrar o percibir dinero.

En ese sentido, es función de la Administración Tributaria cobrar o percibir los tributos. Pero, como se desprende de la presente norma, para el cumplimiento de dicha función y en aras de la eficiencia en la recaudación, la Administración puede celebrar convenios con entidades del sistema bancario y financiero u otras entidades, con el fin de recibir el pago de la deuda tributaria.

Por otro lado, la norma señala que dichos convenios podrán incluir, además de la recepción del pago, la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

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 con

las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta 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 fijan 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, esta 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.

La medida cautelar, como su nombre lo indica, busca garantizar el pago de una deuda. Dentro del ámbito tributario lo que se trata de garantizar es el pago de la deuda tributaria.

Por otro lado, el procedimiento de cobranza coactiva, desde el punto de vista tributario, es aquel destinado a imponer el cumplimiento del pago de la deuda tributaria. Este procedimiento debe ser seguido con rigurosidad y según el marco estricto señalado por la ley.

En ese sentido, las medidas cautelares pueden ser dadas fuera (previa) o dentro (durante) del procedimiento de cobranza coactiva.

Las medidas cautelares fuera del procedimiento de cobranza coactiva deben ser excepcionales, es decir, dadas en circunstancias especiales de necesidad de garantizar el pago de la deuda tributaria. En ese sentido, en la presente norma se establecen los lineamientos y las situaciones, vinculadas con el comportamiento del deudor tributario, en las que el ejecutor coactivo puede imponer medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva, siendo ello una garantía para el deudor tributario en el sentido de que dichos supuestos y no otros son los que permiten a la Administración a ordenar medidas cautelares.

Debe tener en cuenta que, en salvaguarda del derecho de terceros, se ha establecido que si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, estos pueden iniciar el procedimiento de intervención excluyente de propiedad, establecido en el artículo 120 del Código Tributario.

La norma precisa que 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⁽¹⁾; es decir, luego de siete días hábiles de notificada la resolución de ejecución coactiva.

Por otro lado, la norma señala que, excepcionalmente, si los bienes embargados al disponerse la medida cautelar previa son precederos y el deudor tributario requerido por la Sunat para que efectúe la sustitución de dichos bienes, no los sustituye por otros de igual valor o no otorga carta fianza bancaria o financiera, estos podrán ser rematados antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva. Esto evita que los bienes se pierdan y no cumplan con su objetivo de garantizar la deuda

(1) **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 órdenes 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 estas ya se hubieran dictado.

tributaria. En ese sentido, 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.

Jurisprudencia

No presentación de documentos requeridos

RTF N° 09994-8-2008 (19/08/2008)

Se declara infundada la queja presentada respecto del cuestionamiento de las medidas cautelares trabadas, por cuanto de la documentación que obra en autos se aprecia que la Administración solicitó a la quejosa, entre otros, el Libro Auxiliar de Control de Activo Fijo, sin embargo en sus resultados se dejó constancia que no cumplió con ello, incurriendo en la causal establecida por el inciso e) del artículo 56 del Código Tributario.

Pasivos falsos

RTF N° 04713-3-2005 (26/07/2005)

Se declara infundada la queja interpuesta por haberse trabado una medida cautelar previa bajo el supuesto del inciso b) del artículo 56 del Código Tributario. Se señala que la Administración requirió a la recurrente que sustentara el importe consignado en la Cuenta 42 - Proveedores, provisionado como pendiente de pago al 31 de diciembre de 2001, por no existir detalle alguno de la composición de dicho saldo, así como el detalle de la composición del saldo de la Cuenta 20 - Mercaderías. En los resultados de un requerimiento de fiscalización se dejó constancia que se encontraron registrados como pendientes de pago al 31 de diciembre de 2001, comprobantes de pago de compras con fecha de cancelación dentro del ejercicio 2001, sin que la quejosa cumpliera con acreditar al cierre del citado requerimiento que los citados comprobantes se encontraban pendientes de pago al cierre del año 2001, en tal sentido, los hechos alegados por la Administración para disponer la medida cautelar previa trabada encuadran en el supuesto previsto en dicha norma puesto que están referidos a consignar pasivos total o parcialmente falsos, y al tener como sustento resoluciones de determinación, tales medidas se encuentran arregladas a ley.

Ocultamiento de ingresos

RTF N° 03227-5-2008 (13/03/2008)

Se declara fundada la queja presentada contra la Administración por haberle trabado indebidamente medidas cautelares previas, debido a que: i) no se ha configurado el supuesto establecido en el inciso b) del artículo 56 del Código Tributario, referido a ocultar total o parcialmente ingresos, debido a que la aplicación de dicho inciso por parte de la Administración tiene su origen en discrepancias del nacimiento de la obligación tributaria del IGV en la venta de entradas para un espectáculo, lo cual puede ser discutido en un procedimiento contencioso-tributario, no significando por ello el ocultamiento de ingresos como mal lo ha entendido la Administración, ii) no se ha configurado

el supuesto establecido en el inciso c) del artículo 56 del Código Tributario, debido a que el requerimiento cuyo resultado señala que el quejoso no cumplió con exhibir y/o presentar determinada documentación, no se encuentra firmado por el auditor, lo que le resta fehaciencia a lo en él consignado.

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. Si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida 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 a ordenar su levantamiento.

Si 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 periodo de doce (12) meses, debiendo renovarse sucesivamente por dos periodos 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

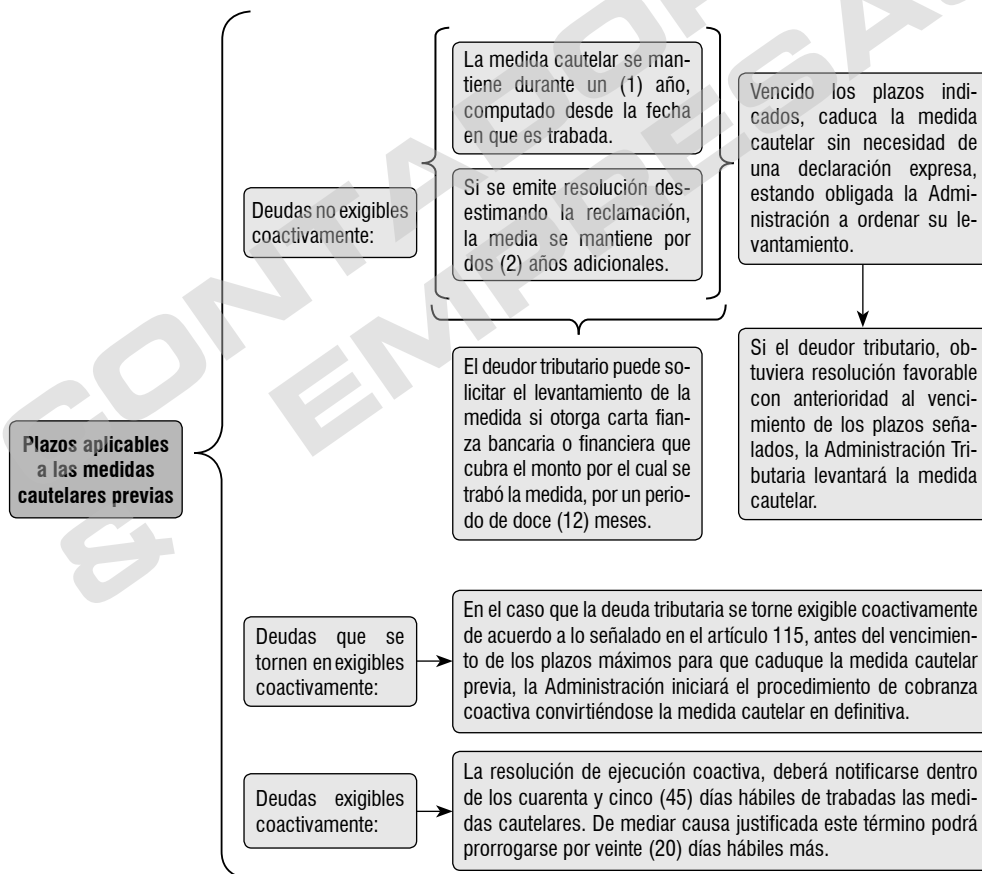
Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida.

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.

Los plazos aplicables a las medidas cautelares previas pueden ser graficadas de la siguiente manera:



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, aun 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 percederos 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 percederos que por factores externos estén en riesgo de perderse, vencer, fenecer o expirar en el plazo señalado en el cuarto párrafo del presente artículo, estos podrán rematarse. Para estos efectos será de aplicación lo señalado en el artículo 56.

La presente norma regula el caso especial de aplicación de medidas cautelares previas a la emisión de una resolución de determinación, resolución de multa y/o una orden de pago, estableciéndose los plazos para la emisión de los valores correspondientes, sancionándose con caducidad de la medida cuando estos no se cumplen.

Capítulo 2

Facultades de determinación y fiscalización

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.*

El acto de determinación de la obligación tributaria implica, inicialmente, la verificación en la realidad de la hipótesis de incidencia, con lo que se configura el hecho imponible. Una vez ocurrido aquello se determinará la base imponible y la cuantía del tributo. En ese sentido, Geraldo Ataliba⁽²⁾ señala:

“En la Ley se deben contener los criterios para determinación de los casos de tributación (hipótesis de incidencia), momento, identificación del sujeto pasivo y cuantía debida.

La base imponible es una dimensión inherente al así llamado objeto del impuesto (aspecto material de la hipótesis de incidencia).

La alícuota es una dimensión (un factor, un número) exterior al objeto; es una dimensión creada por la ley.

La ley fija y califica una dimensión de la cosa y crea, externamente, otra magnitud, exterior a la cosa. La combinación de las dos permite la individualización del débito, o sea, la fijación del *quantum debeatur* en cada caso concreto”.

Esta determinación individualizada del *quantum debeatur* (monto de la deuda) puede ser realizado por:

(2) ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, pp. 136-137.

- El deudor tributario: (tributos autoliquidables) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- La Administración Tributaria: 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.

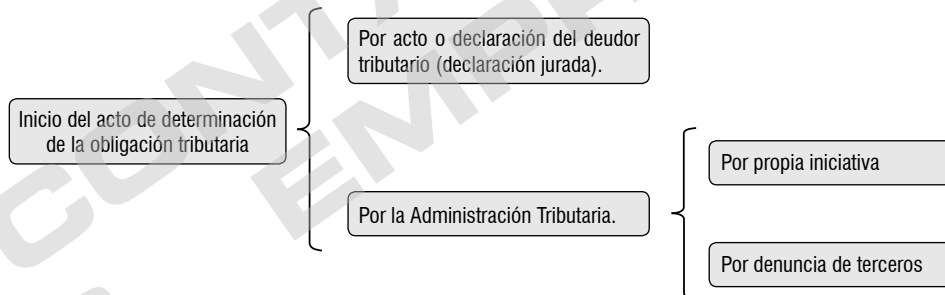
Artículo 60.- Inicio de la determinación de la obligación tributaria

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.

El artículo anterior señala quiénes son los sujetos que realizan el acto de la determinación de la obligación tributaria, en tanto que en el presente artículo se señala cómo se inicia dicho procedimiento. Así, la determinación de la obligación tributaria se inicia:



Doctrinariamente, se señala que cuando se trata de:

Acto o declaración del deudor tributario, “(...) la declaración jurada constituye la forma de exteriorizar ante la Administración tributaria el cumplimiento de la obligación, por lo que es un acto de conocimiento y voluntad”⁽³⁾. Es por ello que la inclusión de datos falsos acarrearán la responsabilidad penal y administrativa del deudor tributario.

(3) ZICCARDI, Horacio. “Derecho Tributario Administrativo o Formal”. En: *Tratado de Tributación*. T. I. Derecho Tributario, Vol. 2, Dir. Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 223.

Acto de la Administración Tributaria, "(...) es el acto jurídico de la Administración en el cual esta vuelca su pretensión ante quienes reúnen el carácter de contribuyentes o responsables, para obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva"⁽⁴⁾.

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 presente norma habilita a la Administración Tributaria para que ejerciendo su facultad de fiscalización verifique la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, procediendo, a emitir la resolución de determinación, de multa o la orden de pago, según corresponda.

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*

(4) *Ibidem*, p. 225.

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.*

Solo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, 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 esta, 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 arqueos 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 periodo 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 este indique, en tanto esta 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 de 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 durante el plazo de prescripción de los tributos. Transcurrido este 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, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) 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.*
 - b. *Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazos y condiciones que señale la Administración Tributaria.*
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 así como los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos en que estos serán autorizados, almacenados, archivados y conservados, así como los plazos máximos de atraso de los referidos libros.

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 esta 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.

Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de estas.

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.

El Código Tributario le permite a la Administración Tributaria el ejercicio de su facultad de fiscalización de manera discrecional⁽⁵⁾. Dicha facultad es una de las importantes que posee la Administración Tributaria. Para Villegas, “(...) la discrecionalidad es la facultad de opción entre diversas conductas posibles tanto fáctica como jurídicamente (hacer A, hacer B o no hacer nada) siempre que no implique desviación o abuso de poder (...)”⁽⁶⁾.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, es decir, la Administración Tributaria verifica físicamente la documentación del deudor, con la finalidad de velar por el estricto cumplimiento no solo de la obligación tributaria sustantiva (material) sino también de la obligación tributaria adjetiva (formal). En el ejercicio de dicha facultad, la Administración Tributaria puede fiscalizar incluso a los sujetos que realizan operaciones inafectas, exoneradas o sujetas a beneficios tributarios, ello debido a que se pretende velar por el cumplimiento de las condiciones de otorgamiento de beneficios.

(5) De acuerdo con el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, “(...) en los casos en los que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa más conveniente para el interés público dentro del marco que establece la ley”.

(6) VILLEGAS, Héctor. *Derecho Financiero y Tributario*. De Palma, Buenos Aires, 1994, p. 332.

Para el ejercicio de la facultad de la fiscalización, el Código Tributario establece que la Administración tiene una serie de prerrogativas o facultades que puede ejercer discrecionalmente.

Respecto de la fiscalización como procedimiento, la décimo tercera disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó al Código Tributario, estableció que mediante decreto supremo se reglamentaría y complementaría las normas que regulan el procedimiento de fiscalización. En mérito a ello, mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF se aprobó el Reglamento del procedimiento de fiscalización, aplicable exclusivamente a Sunat, en el que se establece, entre otros, cuáles son los requisitos que deben cumplir las cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas que se emiten dentro del proceso de fiscalización.

Artículo 62-A.- Plazo de fiscalización

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 fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.*
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 periodo 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 esta 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 este 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.*

En la presente norma se establece un plazo para la fiscalización, en ese sentido, es muy importante determinar la oportunidad en que se inicia la fiscalización. Para tal fin al remitirnos al reglamento de fiscalización tenemos que este se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta de

presentación del agente fiscalizador y del primer requerimiento⁽⁷⁾ de Sunat. De notificarse dichos documentos en fechas distintas, el inicio se producirá en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Observemos que la norma reglamentaria referida recoge el criterio del Informe N° 021-2001-SUNAT, en la cual se señala que: "(...) el inicio del procedimiento de fiscalización estaría dado por el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario su solicitud para que este exhiba los libros y demás documentación pertinente, con la finalidad que se revise un periodo o ejercicio tributario determinado. Es decir, que la fecha en la que se considera iniciado el procedimiento de fiscalización se encuentra vinculada a la notificación del documento denominado requerimiento".

De ello se puede sostener que el inicio del procedimiento de fiscalización antes de que sea normado, ya tenía antecedentes que indicaban desde cuándo surtía efectos.

De otro lado se debe diferenciar la fecha de inicio del procedimiento de fiscalización y el inicio del cómputo del plazo de fiscalización de (1) un año (artículo 62-A del C.T.); así, en el primer caso, se toma en cuenta la notificación del primer requerimiento o de la carta de presentación; y, en el segundo, caso el cumplimiento de entrega de los documentos señalados en el primer requerimiento.

La norma establece como excepción la prórroga del plazo de fiscalización de un año por uno adicional.

El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia, ello debido a la complejidad de las operaciones.

Transcurrido el plazo de fiscalización, la Administración Tributaria no 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 por el tributo y periodo 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 esta pueda elaborar.

(7) Hay quienes opinan que el procedimiento de fiscalización no se inicia necesariamente con el requerimiento sino con todo tipo de relevamiento de información a la Administración Tributaria.

Artículo 63.- Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta

Durante el periodo 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.*

En aplicación de la presente norma, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando la base cierta, es decir, tomando en cuenta los elementos existentes llámese comprobantes de pago, libros y registros contables, etc. que permiten establecer de manera directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de este; asimismo, puede determinar la obligación tributaria sobre base presunta desestimando la base cierta, y para ello se debe sustentar la verificación de alguna de las causales o supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.

Se debe tener en cuenta que las presunciones legales deben responder siempre a un esquema de racionalidad. En ese sentido, debe existir coherencia entre la premisa asumida por el legislador (hecho base) y el resultado (presunción). Este nexo lógico atenúa la discrecionalidad de la Administración Tributaria. En ese sentido, el numeral 2 del artículo 63 señala que la base presunta se aplica 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.

Finalmente, debemos señalar que la determinación sobre base presunta puede llevarse a cabo solo cuando no se ha podido obtener la información necesaria (por acción u omisión del deudor) que permita a la Administración Tributaria conocer en forma directa y cierta la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Por ende, cuando existen elementos suficientes para efectuar la determinación sobre base cierta, es esta la forma de determinación de la obligación tributaria que debe ser observada.

Así lo entienden los sectores más representativos de la doctrina tributaria, de los que forma parte el reconocido tributarista Giuliani Fonrouge, quien al definir la determinación sobre base presunta, afirma que esta procede cuando la Administración

Tributaria no puede obtener los antecedentes necesarios para la determinación sobre base cierta⁽⁸⁾.

Jurisprudencia

Base cierta

RTF N° 03198-2-2006 (12/06/2006)

El tribunal establece que en la determinación sobre base cierta se dispone de todo los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles pudiendo haberle llegado los elementos informativos al deudor o responsable, de terceros o por acción directa de la Administración, los que deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible.

Diferencia entre base cierta y base presunta

RTF N° 9826-3-2001 (14/12/2001)

Que, respecto al procedimiento de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria, es preciso anotar que la diferencia entre la determinación sobre base cierta y base presunta radica en que mientras en la determinación sobre base cierta se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el periodo al que corresponde y la base imponible; en la determinación sobre base presunta estos datos son obtenidos por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria; además para su aplicación es imprescindible la existencia de una causal debidamente acreditada conforme al artículo 64.

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*

(8) GIULLIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Tomo II. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987. p. 545.

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 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 estos 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 periodos 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 aquellas 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 solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo.

La presente norma establece los supuestos o hechos base que habilitan a la Administración Tributaria a utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta, la que solo procede con carácter excepcional ya que en la determinación sobre base presunta se efectuará una “estimación” (y no una determinación exacta) de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, por lo que dicha determinación sobre base presunta debe ser aplicada restrictivamente.

Finalmente, se señala que las presunciones a que se refiere el artículo 65 solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en los supuestos a los que se refiere la presente norma.

Jurisprudencia

La existencia de comprobantes de pago girados a nombre del contribuyente no acredita que existan compras omitidas

RTF N° 12699-4-2008 (31/10/2008)

Se revoca la apelada que determinó la obligación tributaria sobre base presunta, debido a que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 02119-5-2006, la existencia de comprobantes de pago girados a nombre de un contribuyente no acredita automáticamente que existan compras omitidas, ello solo permitirá establecer que se está frente a adquisiciones efectuadas en la medida que se corrobore con información adicional que debe ser obtenida tanto del proveedor como del comprador, en ese sentido, no se observa que la Administración hubiera efectuado comprobaciones que le permitieran tener certeza sobre las omisiones que se atribuyen a la recurrente, habiéndose basado únicamente en la información proporcionada por los supuestos proveedores de aquella, la misma que de acuerdo a lo expuesto en el caso de autos resultaba insuficiente. En tal sentido, del análisis conjunto de las pruebas ofrecidas y actuadas, no se encuentra acreditado en autos la existencia de las compras no declaradas y no anotadas en el Registro de Compras durante el ejercicio 2002, por lo que no se ha configurado la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, por lo que al no haberse configurado alguno de los supuestos previstos en el artículo 64 del Código Tributario, corresponde dejar sin efecto la determinación de ventas omitidas sobre base presunta por la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 67 del mismo código, así como las multas derivadas de dicha acotación.

La omisión de registrar comprobantes de pago constituye causal para habilitar la determinación sobre base presunta

RTF N° 00332-2-2004 (23/01/2004)

La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64 del Código Tributario. Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64 del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.

Existencia de pasivos falsos

RTF N° 06740-3-2004 (10/09/2004)

Se señala que en las Resoluciones N°s. 937-4-2001 y 7928-1-2001 este Tribunal ha señalado que la causal prevista en el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario, alude a la existencia de pasivos o gastos falsos que generen la anulación o reducción de la base imponible, por lo que el solo hecho de detectar un pasivo inexistente no implica que se ha producido un perjuicio fiscal, mediante una reducción directa de la base imponible. Se indica que el balance general que fluye de los libros contables y que ha sido incluido en la declaración presentada por el recurrente, respecto del rubro de cuentas por pagar comerciales - Cuenta 42 Proveedores, ofrece dudas respecto a su veracidad y exactitud, por cuanto contiene errores en su determinación, por lo que resulta acreditada la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario

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.

En la presente norma se enumera los tipos de presunciones que pueden ser utilizados por la Administración de acuerdo con los hechos, cuya verificación habilita a esta para utilizar el tipo y método de presunción de acuerdo con los hechos que verifique.

Las presunciones señaladas en el presente artículo son desarrolladas en los artículos siguientes.

Debe precisarse que para que pueda aplicarse alguna de las presunciones establecidas, deberá verificarse alguno de los supuestos señalados en el artículo 64 del Código Tributario.

Las presunciones señaladas se aplican para los tributos que constituyen el sistema tributario nacional. Al aplicarse las presunciones se pueden aplicar también las multas establecidas en la tabla de infracciones tributarias y sanciones del Código Tributario.

Tales presunciones pueden ser graficadas de la siguiente manera:

Presunciones aplicables

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.

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.

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.

Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.

Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.

Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero.

Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.

Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.

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.

Presunción de renta neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.

Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas (desde abril del 2007).

Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores (desde abril de 2007).

Otras previstas por leyes especiales.

Artículo 65-A.- Efectos en la aplicación de presunciones

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, 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 efectos 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.

La presente norma establece los efectos que produce la determinación de la deuda sobre base presunta que se efectúa al amparo del Código Tributario. En ese sentido, los efectos pueden ser en: IGV, renta, etc.

A continuación, para fines didácticos presentamos el siguiente cuadro:

Efectos de las presunciones			
Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo	Nuevo Régimen Único Simplificado	Impuesto a la Renta	Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas
<ul style="list-style-type: none"> 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 de 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. <p>En ambos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.</p>	<p>A efectos del Nuevo Régimen Único Simplificado, se aplicarán las normas que regulan dicho régimen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Tratándose 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. No procederá la deducción del costo computable a 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, se considerarán ventas o ingresos omitidos a efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo con lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> 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. 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. 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. 	<p>Para el caso del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el Ingreso neto mensual.</p>

Efectos de las presunciones			
Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo	Nuevo Régimen Único Simplificado	Impuesto a la Renta	Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas
		<ul style="list-style-type: none"> A 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. 	

Artículo 66.- 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

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.

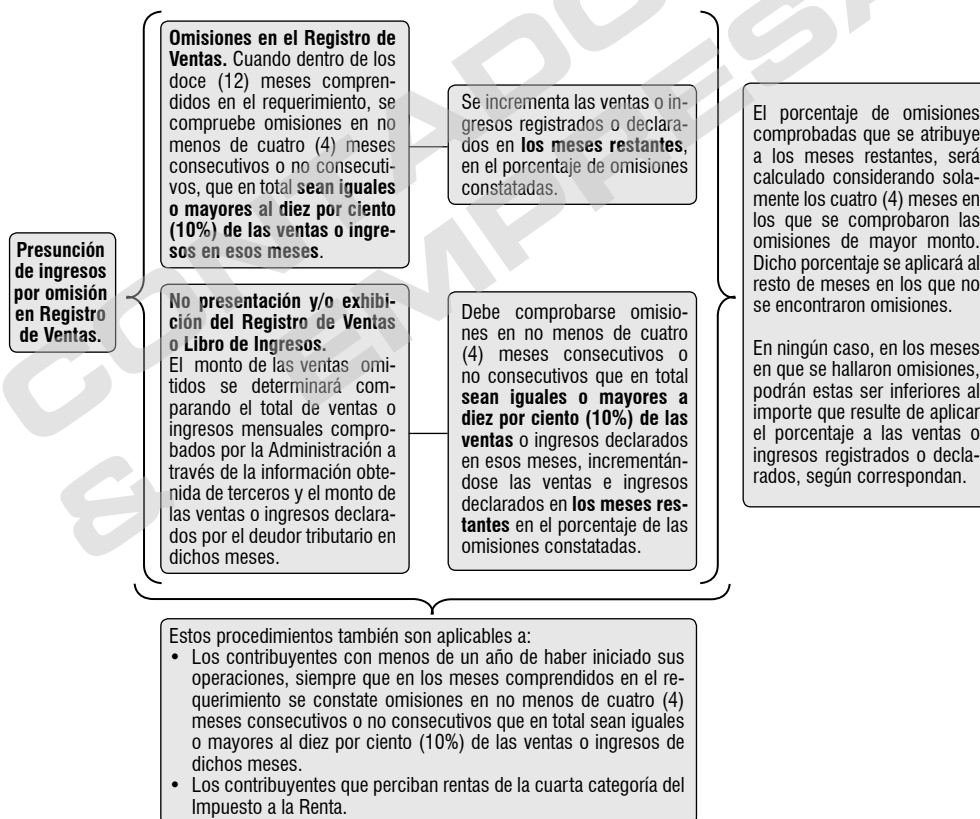
2) *Los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta.*

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 estas 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.

En la presente norma se establece el procedimiento de aplicación de presunción de ventas que pueden darse al verificarse omisiones en el Registro de Ventas o por no haberse presentado y/o exhibido, ante el requerimiento de la Administración, el Registro de Ventas.

La aplicación de la presunción lo podemos graficar de la siguiente manera:



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.

Para la aplicación de la presunción se requiere haberse detectado omisiones en el Registro de Compras, las cuales se producen en cuatro meses consecutivos o no dentro de los 12 meses que señala el requerimiento. Dichas omisiones pueden ser mayores al 10% o menores al 10% de las compras.

El porcentaje de omisión que se determine se aplica sobre las ventas o ingresos registrados y comprendidos en el requerimiento.

Dicho porcentaje se obtiene de la siguiente manera:

$$\text{Porcentaje de omisión} = \frac{\text{Compras omitidas determinadas por la Sunat}}{\text{Compras declaradas}} \times 100$$

A efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos que se determinan en aplicación de la presente presunción son considerados gravados con dicho impuesto. Para el IGV, los ingresos que se determinan estarán gravados con el IGV, perdiéndose el crédito fiscal que se encuentre vinculado a las omisiones detectadas.

A continuación presentamos un esquema de aplicación de la presunción:

Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras, o en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.

Cuando se presenta Registro de Compras y se determina que en ella, 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.

Cuando 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.

Cuando el total de las omisiones comprobadas sean iguales o mayores a 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 con base en el margen de utilidad bruta.

Cuando el total de las omisiones comprobadas sean menores 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 con base en el margen de utilidad bruta.

Cualquiera de los procedimientos podrá aplicarse 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 constatare omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.

Jurisprudencia

Utilización de tipo de cambio equivocado en el Registro de Compras

RTF N° 0037-2-2000 (12/01/2000)

Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo sobre base presunta por omisión al Registro de Compras, debido a que si bien el recurrente no utilizó el tipo de cambio correcto para registrar sus compras, esto no determina la mencionada omisión, más aun cuando se ha obtenido un menor crédito fiscal.

La existencia de comprobantes de pago a nombre del contribuyente no acredita automáticamente que existan compras omitidas

RTF N° 12699-2-2008 (31/10/2008)

Se revoca la apelada que determinó la obligación tributaria sobre base presunta, debido a que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 02119-5-2006, la existencia de comprobantes de pago girados a nombre de un contribuyente no acredita automáticamente que existan compras omitidas, ello solo permitirá establecer que se está frente a adquisiciones efectuadas en la medida que se corrobore con información adicional que debe ser obtenida tanto del proveedor como del comprador, en ese sentido, no se observa que la Administración hubiera efectuado comprobaciones que le permitieran tener certeza sobre las omisiones que se atribuyen a la recurrente, habiéndose basado únicamente en la información proporcionada por los supuestos proveedores de aquella, la misma que de acuerdo a lo expuesto en el caso de autos resultaba insuficiente. En tal sentido, del análisis conjunto de las pruebas ofrecidas y actuadas, no se encuentra acreditado en autos la existencia de las compras no declaradas y no anotadas en el Registro de Compras durante el ejercicio 2002, por lo que no se ha configurado la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, por lo que al no haberse configurado alguno de los supuestos previstos en el artículo 64 del Código Tributario, corresponde dejar sin efecto la determinación de ventas omitidas sobre base presunta por la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 67 del mismo código, así como las multas derivadas de dicha acotación.

La información proporcionada por los proveedores no es suficiente para determinar la existencia de compras omitidas

RTF N° 02119-5-2006 (25/04/2006)

Que si bien las omisiones en el Registro de Compras atribuidas por Sunat a la recurrente, que la facultaría a determinar la obligación sobre base presunta, se sustentan en la información proporcionada por un proveedor, según el cual efectuó ventas al recurrente, la existencia de comprobantes girados a nombre de éste no acredita automáticamente que existan compras omitidas, siendo necesario para probar su existencia verificar información adicional, no apreciándose que Sunat haya efectuado comprobaciones que permitan tener certeza sobre las omisiones (por ejemplo, la modalidad de las operaciones, si los bienes ingresaron al negocio del recurrente, el control interno de los insumos que compraba, el control interno en el caso del proveedor, etc.), más aún si el recurrente desconoció la operación y negó haber recibido las facturas, no pudiendo Sunat sustentarse en que, como este no acreditó no haber efectuado las compras, la determinación es conforme.

Procedimiento empleado para determinar el porcentaje a ser aplicado no se encuentra acorde con lo dispuesto por el artículo 67 del Código Tributario

RTF N° 06040-8-2007 (04/07/2007)

Se revoca la apelada en el extremo referido a la determinación sobre base presunta y respecto de las resoluciones de multa relacionadas, debiendo la Administración

efectuar la correspondiente reliquidación del tributo omitido y multas. Se señala que el procedimiento empleado para determinar el porcentaje a ser aplicado, no se encuentra acorde con lo dispuesto por el artículo 67 del Código Tributario, por lo que la Administración debe proceder de acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo.

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.

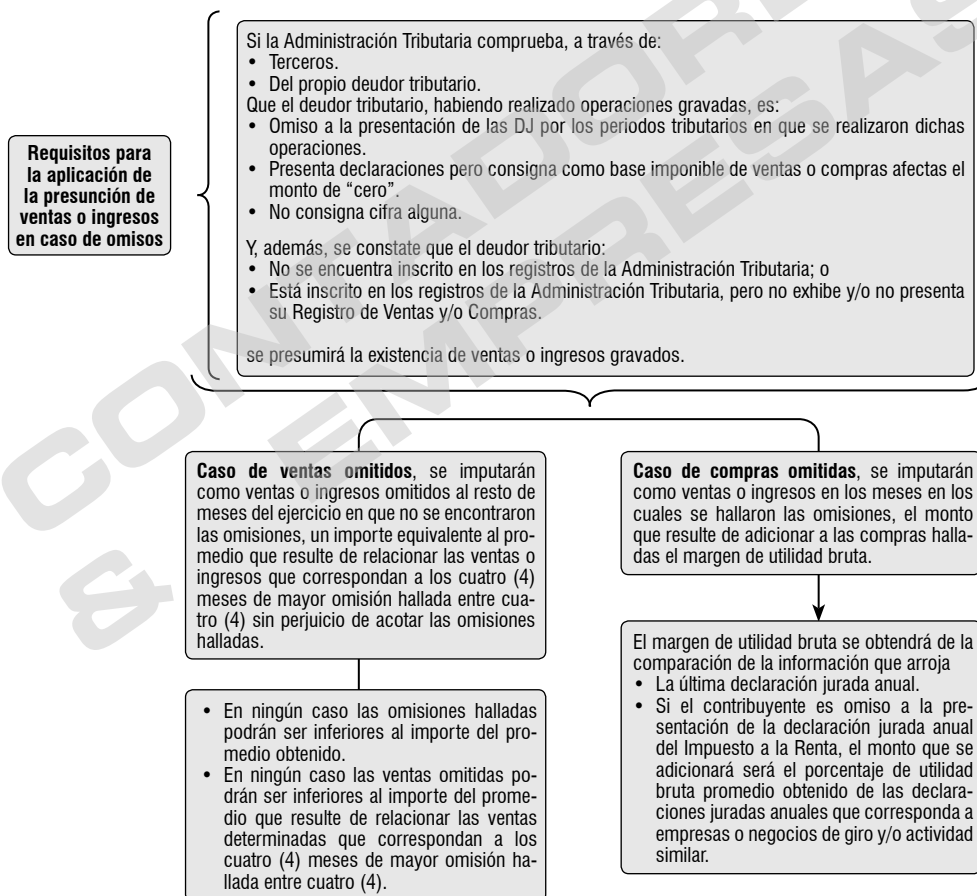
Tratándose de compras omitidas, se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración 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).

La presunción se aplica desde el año 2004, en el que se incorporó como una nueva presunción, cuya finalidad es la de reducir el incumplimiento de la presentación de las declaraciones de ventas o compras, no obstante, realizar operaciones comerciales, que son detectadas a través de los cruces de información, por ejemplo, mediante el DAOT.

Mediante la aplicación de esta presunción se cubre las situaciones en las que sería inaplicable las presunciones señaladas en los artículos 66 y 67, en caso de que el contribuyente no exhiba sus registros y, además, sea omiso a la presentación de su declaraciones, cuando presenta sus declaraciones pero con importe a pagar "00", cuando se trata de deudores tributarios que realizan operaciones comerciales pero no están inscritos en el RUC.

La aplicación de la presunción se grafica de la siguiente manera:



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 aun 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.

En aplicación de la presente presunción, la Administración Tributaria puede efectuar un control directo de las operaciones del contribuyente en la medida que exista causal para determinar base presunta. El referido control puede efectuarse:

- En un mismo mes, el control se puede efectuar en cinco días hábiles continuos o cinco días hábiles alternos, a opción de la Administración.
- En no menos de cuatro meses alternados de un mismo año pagado, el promedio mensual que se obtenga podrá aplicarse a los meses no controlados del ejercicio.

Esta forma de controlar es denominada método del punto fijo.

CONTROL DIRECTO DE OPERACIONES EN UN MISMO MES

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 ingreso total del mes es 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 mes.

Día comercial: horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro.

La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes. Esto no será aplicable 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 deudor tributario no estuviese inscrito ante la Administración Tributaria, es suficiente haber efectuado 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.

La proyección de los ingresos anuales deberá considerar la estacionalidad de estos.

Jurisprudencia

Determinación de ingresos omitidos por diferencias entre el monto declarado por la recurrente y el estimado por control directo

RTF N° 02689-3-2004 (29/04/2004)

Se señala que al haberse acreditado que la Administración detectó que la recurrente no emitió el respectivo comprobante de pago por la venta efectuada, mediante un acta probatoria que dio origen a una resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del aludido código, se ha configurado la causal prevista

en el numeral 6 del artículo 64 del mencionado código para utilizar un procedimiento de determinación sobre base presunta. Se indica que de acuerdo con la cédula de determinación de ingresos omitidos elaborada por la Administración, se observa que al promedio de los ingresos detectados en cinco días se multiplicó los días laborados en el mes, que fueron 29, según consta en la cédula denominada Resumen de Ventas Diarias, resultado que fue comparado con los ingresos declarados por la recurrente, obteniéndose una diferencia, que constituye el ingreso omitido respecto del cual se emitió la resolución de determinación impugnada, por lo que la determinación de ingresos omitidos por diferencias entre el monto declarado por la recurrente y el estimado por control directo, ha sido efectuada con arreglo a lo previsto en el artículo 68 del Código Tributario. Se confirma la resolución de multa girada por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que esta se sustenta en el reparo antes mencionado.

Días hábiles

RTF N° 12170-2-2007 (21/12/2007)

Respecto a la causal habilitante para aplicar las presunciones del Código Tributario, se concluye que en aquellos casos en los que la Administración detecta la infracción de no entregar comprobantes de pago (artículo 64 numeral 6 del Código Tributario), basta que ésta se detecte en el período en el cual la Administración goce de las facultades de fiscalización para que se pueda aplicar la presunción, situación que es la que se presenta en el caso de autos. Al encontrarse acreditada la causal, la Administración podía determinar la obligación tributaria conforme al artículo 68 del Código Tributario, norma que exige la verificación de los ingresos en 5 “días hábiles comerciales”, siendo que la Administración consideró como tales los “días calendarios”, es decir, aquel que comienza a las 0:00 a.m. y termina a las 12:00 p.m. del mismo día, no obstante conforme con la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles, es decir, cuando la norma se refiere a “días calendarios” lo debe señalar expresamente, en tal sentido, los “días hábiles comerciales” no pueden entenderse como calendarios sino que más bien están relacionados con el horario de atención del negocio, interpretación acorde con la precisión establecida por el Decreto Legislativo N° 941, por lo que al no haberse seguido el procedimiento establecido en la norma al no haberse cumplido con realizar la intervención los 5 días hábiles comerciales que exige la norma, se levanta el reparo.

Determinación de tributos sobre base presunta

RTFN 02199-5-2005 (08/04/2005)

Se confirma la apelada, que declaró improcedentes los recursos de reclamación formulados contra la Resolución de Determinación N° 094-03-0001681, emitida por Impuesto General a las Ventas de julio de 2002, y contra las Resoluciones de Multa N°s. 094-02-0006273 y 094-02-0006276, emitidas por las infracciones previstas por los numerales 1) del artículo 178 y numeral 2) del artículo 175 del Código Tributario y nula la Resolución de Multa N° 094-02-0006275, al verificarse que la SUNAT estaba facultada a determinar dicho tributo sobre base presunta, por existir causales para ello (entre otras, la no exhibición de comprobantes de pago por parte de la recurrente), habiendo utilizado

correctamente el procedimiento regulado por el artículo 68 del Código Tributario, siendo que los ingresos por ventas controlados por la Administración realizados por cinco (5) en el mes de julio de 2002, fueron promediados obteniendo un promedio de ventas diario de S/. 5 312,54, que al ser multiplicado por el total de días hábiles comerciales del mes de julio (31) arroja la suma de S/. 164 688,74, y a dicho monto se le deduce el Impuesto General a las Ventas para obtener ventas netas y los ingresos declarados para determinar los ingresos omitidos, monto sobre el cual se aplica la tasa del impuesto, no existiendo la concurrencia de infracciones alegada por la recurrente, pues de acuerdo con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 928-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, "tratándose de la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2) del artículo 175 y en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 773 y cuyo texto ha sido recogido por el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, no resulta de aplicación lo normado en el artículo 171 de los Códigos en mención, relativo al concurso de infracciones, por cuanto derivan de hechos distintos".

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 aquellos 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 periodo 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 periodo en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho periodo 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 periodo 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. Solo 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. Solo 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 aquel 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 periodo 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 periodo 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 periodo requerido. Para determinar el valor de venta promedio del periodo 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:

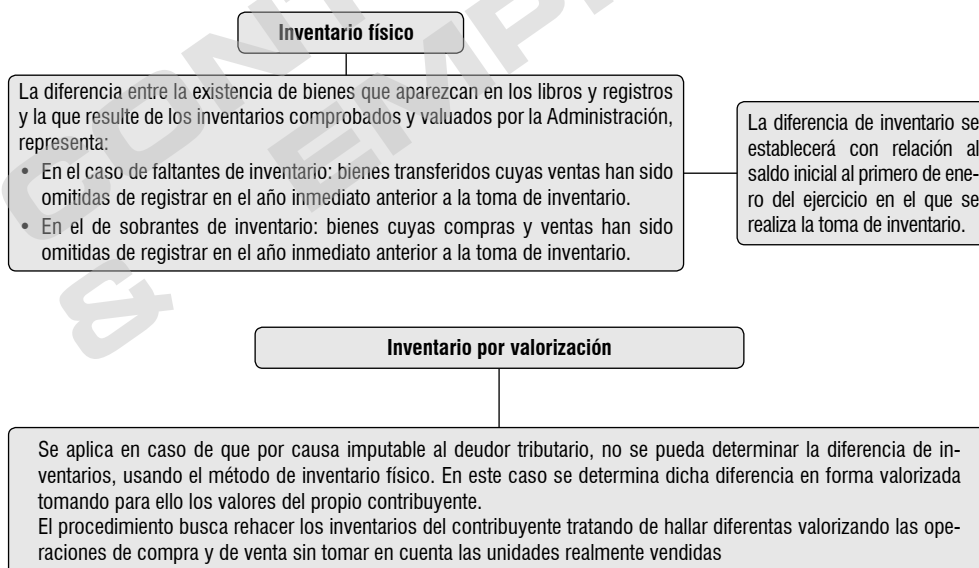
- i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.*
- ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.*

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.*

En la presente norma se desarrolla la aplicación de la presunción por diferencia de inventario aplicándose, desde el año 2004, tres procedimientos: inventario físico, inventario por valorización, inventario documentario. Así, tenemos:



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 periodo requerido en que se encuentran tales diferencias. (no solo se toma en cuenta los comprobantes de compra o ventas, sino también las notas de crédito y débito)
- La diferencia de inventario se establecerá al 31 de diciembre del periodo en el que se encuentren las diferencias.
- Para la determinación no se hace distinción entre faltantes y sobrantes solo se determina diferencias de inventario.

Jurisprudencia

Inventario documentario

RTF N° 04426-2-2003 (06/08/2003)

Se declara la nulidad del valor emitido por concepto de Impuesto a la Renta producto de haberse adicionado ingresos omitidos determinados sobre base presunta, así como la resolución apelada en dicho extremo. Se indica que la aplicación del procedimiento de determinación de ventas omitidas como consecuencia de una diferencia de inventario obtenida de un inventario documentario, exige que la comparación se efectúe sobre la base de los libros y registros contables y la documentación respectiva, es decir, que se tome como base la cantidad que figura en el Libro de Inventarios y Balances o en el Registro de Inventario Permanente, como inventario inicial, a la cual se deben agregar las compras y ventas del año sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y cualquier otro documento que acredite válidamente el movimiento de las existencias, cuyo resultado será comprado con el que figura en el inventario final.

Determinación de faltantes de inventario

RTF N° 09468-4-2004 (03/12/2004)

Se revoca la apelada en relación a la acotación por faltantes de inventario, puesto que la Administración ha determinado los faltantes de inventario del producto "huevo comercial" partiendo de la información de los partes diarios de producción de la recurrente que consigna la cantidad de huevos en unidades, convirtiéndolas en kilos asignándoles un peso promedio por unidad de huevo, por lo que el total de producción así determinado resulta ser una estimación de la Administración y no un dato cierto obtenido de los libros y registro de la recurrente, por lo que el procedimiento no se encuentra arreglado a lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario.

Artículo 70.- Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no 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 cuenten 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.

Para la aplicación de la presunción debe verificarse el hecho de que el patrimonio real del deudor tributario es superior al que ha declarado ante la Administración o al registrado en los libros correspondientes. Sobre el patrimonio, podemos señalar que ello, en aplicación del artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es el conjunto de activos (bienes) deducidos de los pasivos (obligaciones) del deudor tributario. Asimismo, de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad patrimonio = pasivo - activo.

La presunción puede ser graficada de la siguiente manera:

Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.

Cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría es superior al declarado o registrado, se presume que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.
 $\text{Patrimonio real} - \text{patrimonio declarado} = \text{Ingreso gravado}$

- El monto de los ingresos omitidos resulta 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.
- Los ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial.
- El monto de los ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado

Si los deudores tributarios, por la naturaleza de sus operaciones, no cuentan con existencias, el coeficiente 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.

Por lo general, la Administración aplica esta presunción cuando verifica que existen pasivos inexistentes.

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° 26702 y normas modificatorias.

A partir del año 2004 se cambió el nombre de la presunción de diferencias en cuenta bancarias paso a denominarse diferencias en el sistema financiero, ello con base en las normas del Impuesto a las Transacciones Financieras. En esta presunción existen dos hechos cuya verificación importa la aplicación de la presente presunción. Así, tenemos:

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,
- Cuando el deudor tributario requerido por la Administración a declarar o registrar las referidas cuentas no lo realiza.

Jurisprudencia

Diferencia en cuenta bancarias

RTF N° 02659-4-2004 (28/04/2004)

Se confirma la apelada respecto a la acotación del Impuesto a la Renta de 1995 por gastos con documentación observada y gastos no deducibles y por ingresos no declarados determinados sobre base presunta por haberse determinado diferencias en cuentas bancarias no sustentadas en aplicación del artículo 71 del Código Tributario.

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 empaques, 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 periodo 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 periodo requerido. Para determinar el valor de venta promedio del periodo 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

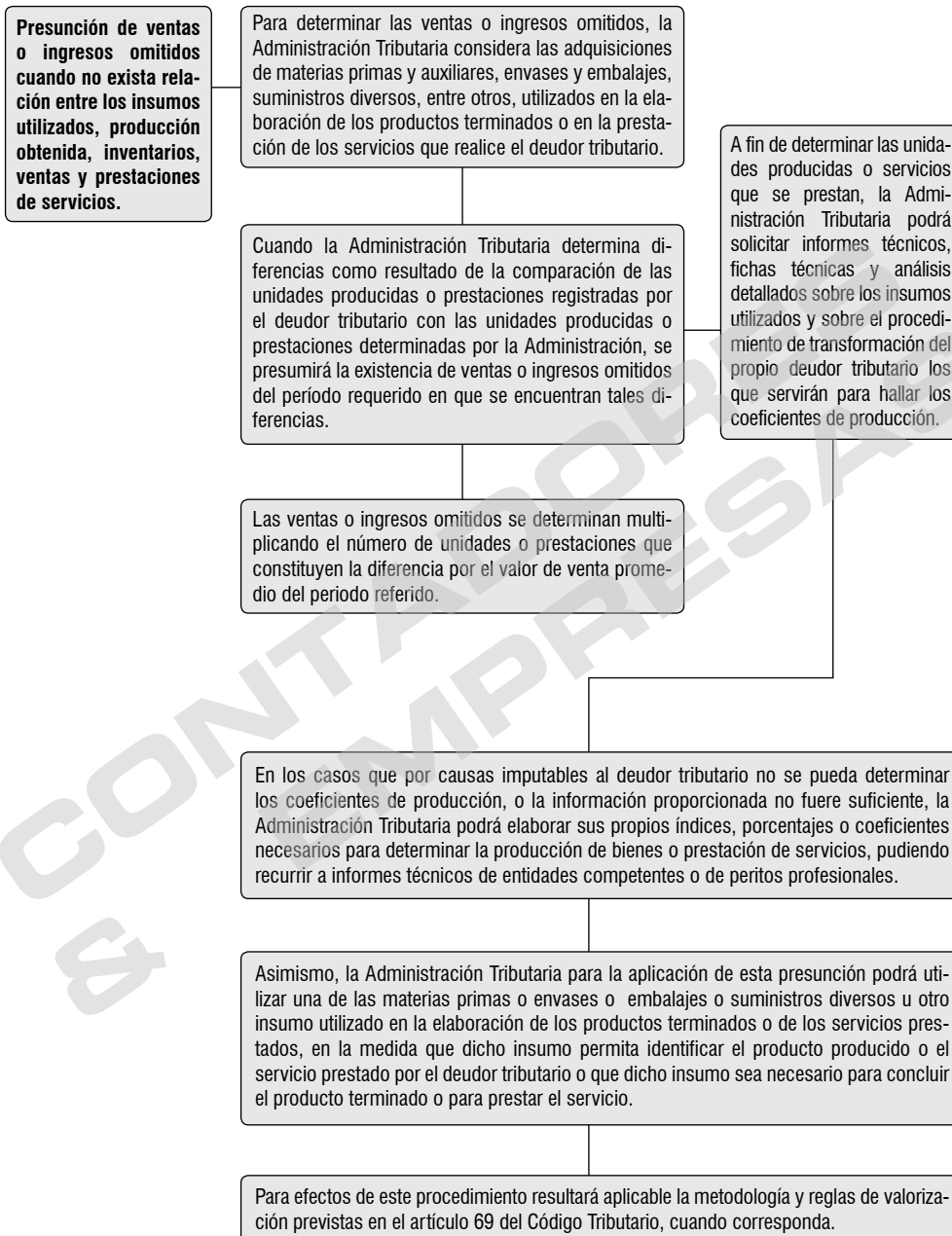
de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.

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.

La presunción regulada en el presente artículo se aplica a partir del 2004 también a los servicios ya que en su origen la presunción solo estaba diseñada para bienes.

Ahora bien, en aplicación de la presente norma se permite a la administración tributaria hacer un seguimiento de la utilización de insumos en la fabricación de bienes y en la prestación de servicios y de esta forma es como dicho ente obtiene las diferencias entre las unidades producidas por el contribuyente con las unidades producidas determinadas por la administración tributaria para lo cual cuenta con informes técnicos y análisis de la utilización de los insumos. Así, la presunción puede ser graficada de la siguiente manera.



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

Cuando 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) 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.*
- 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) 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.*
- ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.*

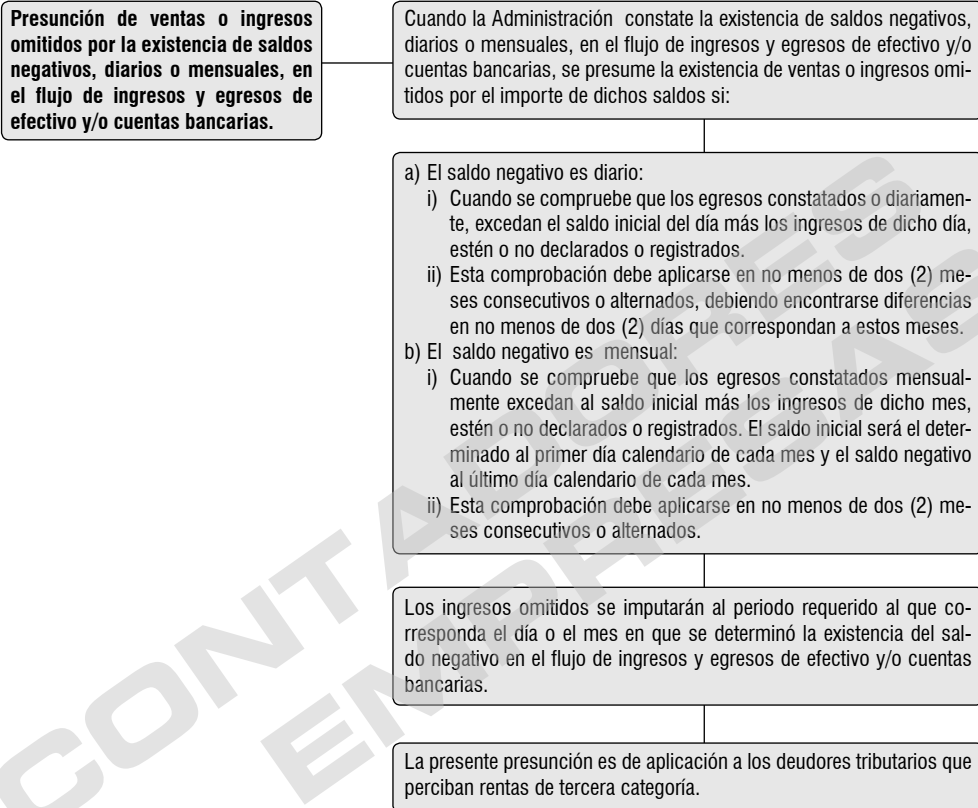
Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al periodo requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

En la presunción se analizan los flujos de caja y bancos del cual puede resultar que los egresos sobrepasan el saldo inicial y los ingresos, esta situación puede provenir de ingresos omitidos a registrar o también podría ser por un error de la contabilización de las operaciones. Ello podría ser validado comparando los

comprobantes de pago con los libros contables; en ese sentido, si ello no puede ser justificado se trataría de un ingreso omitido de registrar y declarar.

La presunción puede ser graficada de la siguiente manera:



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, solo 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 periodos 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 periodos 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 periodos 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 periodos 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 periodos materia de requerimiento entre el resultado de dividir la sumatoria de 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.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

En aplicación de la presunción, al verificarse la diferencia entre la renta neta declarada por la persona jurídica y las entidades a las que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley de Renta y la renta neta presunta calculada aplicando el coeficiente económico-tributario (dicho coeficiente debe ser aprobado por resolución ministerial), la Administración podrá determinar la renta omitida.

Esta presunción, puede ser graficada de la siguiente manera:



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 dónde aplicar el control directo para efectuar la determinación presunta:
Solo 1	1
De 2 hasta 6	2
De 7 hasta 29	4
De 30 a más	6

b) De las salas o establecimientos seleccionados dónde 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 aquellas 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, aun 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. Solo 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.3. 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 tragamoneda, se considerará:

- i. El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamoneda 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 tragamoneda 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 tragamoneda, 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 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.

Esta presunción ha sido diseñada para calcular los ingresos presuntos de la actividad de explotación de juegos de máquinas tragamonedas, dichos cálculos pueden ser:

Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamoneda.

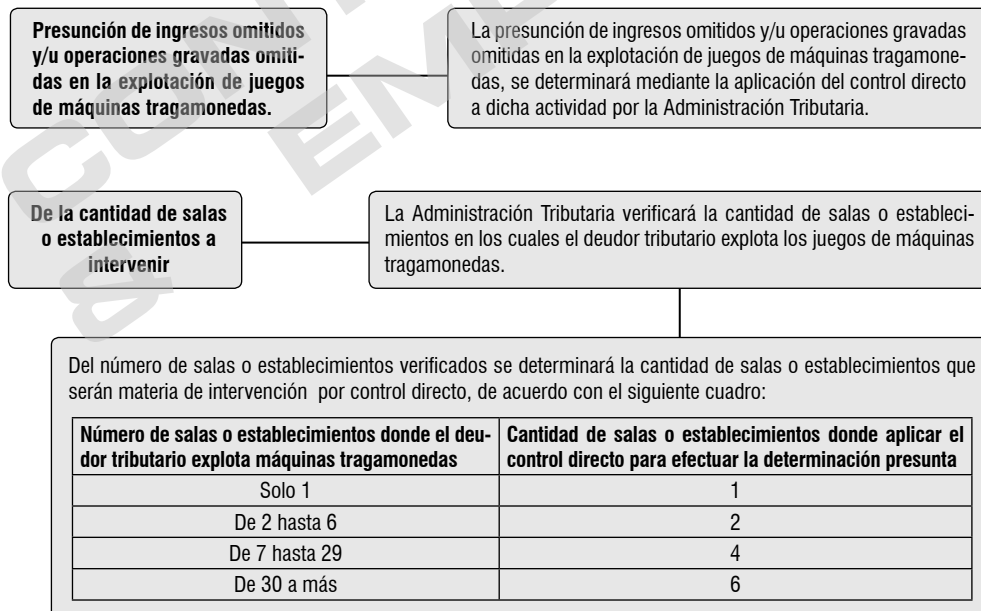
Cálculo de los ingresos presuntos diarios por cada sala o establecimiento seleccionado.

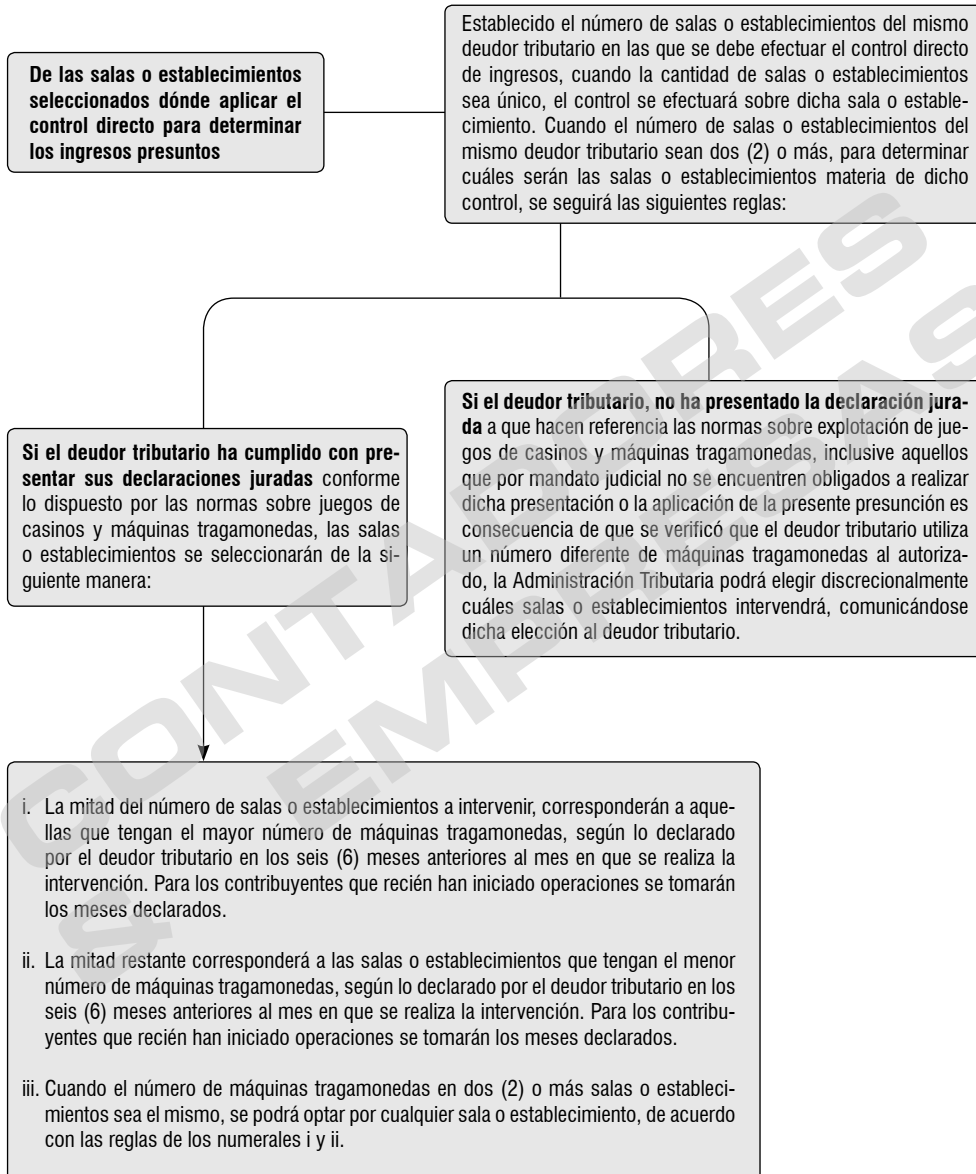
Cálculo de los ingresos presuntos mensuales por cada sala o establecimiento seleccionado.

Cálculo de los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario.

Cálculo de los ingresos presuntos del ejercicio gravable.

La presunción puede ser graficada de la siguiente manera:





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.

Del control directo

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 con 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. Solo 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.

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.

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.

- Día comercial: aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aun cuando esta comprenda uno o más días calendario.
- La fracción del día comercial no se considerará como un día comercial.

Cálculo de los ingresos presuntos

Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamonedas

Para determinar el monto de ingresos diarios por máquina tragamoneda, se considerará:

- i. El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamoneda 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 tragamoneda.

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 tragamoneda 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 tragamoneda, 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 medios de juego no autorizados por la autoridad competente, debiéndose aplicar para dichos deudores la siguiente regla:

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 tragamoneda 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.

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, 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.

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. A las tres (3) verificaciones por cada sala o establecimiento se sumarán los montos de ingresos diarios obtenidos y se obtendrá un promedio simple. Si en la intervención ocurre algún hecho que cambia las circunstancias en que se inició el control directo, 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.

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:
 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 salas o establecimientos en las que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto establecido conforme al procedimiento de cálculo de los ingresos presuntos mensuales por cada sala o establecimiento seleccionado.
 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.

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, 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.

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 periodo 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 periodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

- a) *Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el periodo 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 esta, en los periodos comprendidos en el requerimiento.*
- b) *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.

- c) 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 periodo laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho periodo 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 periodo 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 periodo 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.

Solo 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, este 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.

La entidades empleadoras que sean detectadas omitiendo declarar a sus trabajadores por los cuales debe pagar EsSalud, ONP y renta de quinta categoría,

son pasibles de que se le aplique la presente norma y se determine el monto de la remuneración del trabajador no declarado, el cual servirá de base para establecer en monto de pago por EsSalud, Sistema Nacional de Pensiones y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de quinta categoría, determinando la norma que este último será de cargo del empleador; no obstante, la remuneración que sirve de base para determinar el tributo será un gasto no deducible para el empleador por tratarse de remuneraciones estimadas.

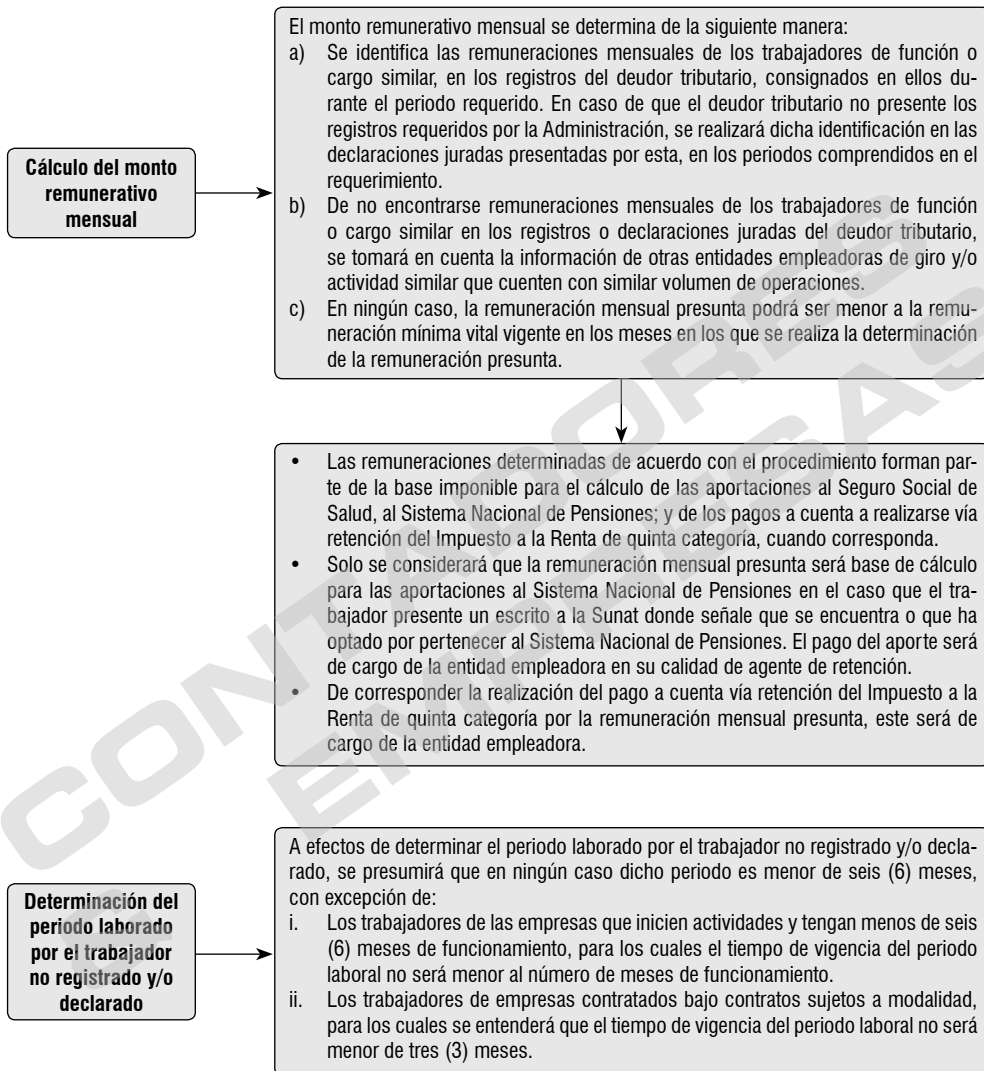
Respecto de la determinación de deuda a favor del sistema nacional de pensiones, podemos señalar que ello se aplicará si el trabajador a optado por pertenecer a dicho sistema (opción que debe ser comunicado por escrito), ya que de lo contrario se considera que se encuentra afiliado a una AFP.

La aplicación de la presunción parte del hecho de considerar que se ha verificado la existencia de un vínculo laboral (a través de la verificación de hechos que caracterizan una labor como dependiente), siendo efectuada ello por la Administración Tributaria, hecho que es cuestionable ya que no es el ente facultado para aplicar el principio de primacía de la realidad. En ese sentido, la determinación de relación laboral por parte de la Sunat solo sería válido para fines tributarios.

A continuación presentamos un gráfico que resume la aplicación de la presunción.

Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores

Se da cuando la Administración Tributaria comprueba 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. En estos casos se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el periodo 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 periodos comprendidos en el requerimiento.



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, estas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.

La aplicación de la presunción está destinada a determinar el monto de la base imponible o del tributo, su aplicación está reservada para los casos en que se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario. En ese sentido, la Administración Tributaria que verifique la posibilidad de aplicarse dos o más presunciones debe optar por aquella que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo, siendo esta la presunción aplicable.

Lo que la norma bajo comentario prohíbe, con justa razón, es que se puedan acumular presunciones, es decir, que la Administración aplique más de una presunción para determinar la deuda tributaria.

Jurisprudencia

Aplicación de dos procedimientos de determinación sobre base presunta

RTF N° 08580-3-2001 (23/10/2001)

Se declara nula e insubsistente la apelada por cuanto la Administración Tributaria ha aplicado dos procedimientos de determinación sobre base presunta: por diferencia de inventario (artículo 69 del Código Tributario) y operaciones no fehacientes por ser inferior al valor usual de mercado (artículo 42 IGV), y si bien el artículo 73 del Código Tributario, hace referencia a las presunciones contempladas en el Código, en atención a la razonabilidad y conexión normal que debe existir, también debe ser de aplicación para los casos en que resulten de aplicación presunciones previstas en otras normas tributarias. El citado criterio ha sido recogido de la RTF N° 764-2-2000.

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.

Si bien la norma señala que la Administración Tributaria tiene la facultad para utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas; estos medios, según nuestro criterio, deberán ser los que reflejen con más precisión el valor de los

bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, que se pretendan corroborar.

Jurisprudencia

El artículo 74 de Código Tributario no regula un procedimiento de presunción

RTF N° 03578-2-2005 (08/06/2005)

Se precisa que de acuerdo con el artículo 65 del citado código, la norma contenida en el artículo 74 del mismo no establece un procedimiento de presunción sino una regla para valorizar los elementos determinantes de la base imponible.

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.

El artículo bajo comentario establece que previamente a la emisión de las resoluciones correspondientes, la Administración Tributaria podrá⁽⁹⁾ comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones

(9) Consideramos que queda a discrecionalidad de la Administración Tributaria comunicar o no sus conclusiones.

formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se le imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

La comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el presente artículo, se efectuará a través de un requerimiento⁽¹⁰⁾. Dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

La norma no precisa si para cerrar el requerimiento existe un plazo de evaluación de la documentación y/o información presentada por el contribuyente, tal como sí se encuentra regulado expresamente para otros requerimientos.

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.

La resolución de determinación, como bien señala el presente artículo, 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. De acuerdo con lo anotado, después de un procedimiento de fiscalización, esta resolución es emitida y notificada al deudor tributario.

De acuerdo con la actuación de la Administración, es habitual que este emita la resolución de determinación solo cuando se ha realizado reparos u observaciones (variaciones) a la determinación del deudor tributario, más exactamente, cuando existe tributo no pagado o cuando hay reducción de saldos o crédito; todo esto probablemente por la interpretación literal de la frase final del texto del artículo: "establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria". No obstante, siguiendo lo anotado por Hernández Berenguel, consideramos que la expresión "deuda tributaria" no debe ser interpretada en el sentido de que tal resolución tiene que arrojar un giro adicional a cargo del deudor tributario, sino que simplemente tiene que indicar cuál es, a juicio de la Administración, el monto de la deuda, pudiendo esta coincidir con la declarada por el deudor tributario.

(10) La comunicación de las conclusiones del proceso de fiscalización o verificación se efectuará a través de un requerimiento complementario final, en el que se hará referencia o consignará lo siguiente: todos los reparos determinados y comunicados en los requerimientos específicos emitidos anteriormente. El plazo para que el contribuyente o responsable presente por escrito sus observaciones y/o descargos respectivos, de acuerdo con el artículo 75 del Código Tributario.

Así, pues, asumiendo que en dicho acto administrativo debe constar el resultado de la labor destinada a controlar las obligaciones tributarias (sentido fundamental de presente artículo) y porque con su notificación se da por concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, **reiteramos que se debería emitir y notificar una resolución de determinación sea cuando haya deuda o crédito e incluso cuando su conclusión concuerde con lo determinado por el deudor tributario; de lo contrario se desvirtuaría el objeto y los efectos de la fiscalización.**

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 periodo 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.*
7. *Los fundamentos y disposiciones que la amparen.*

Tratándose de resoluciones de multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

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 periodo.

Resolución de determinación

La resolución de determinación, como se ha dicho, es un acto administrativo (y como tal debe cumplir los requisitos de validez: artículos 77, 103 y 109 del Código Tributario), por lo que será motivado, emitido por la autoridad competente luego del procedimiento correspondiente y, constará por escrito en el respectivo instrumento que deberá contener los requisitos que se señalan en el presente artículo.

La indicación de los motivos determinantes del reparo u observación (básicamente sobre hechos o actos y sus pruebas) debe ser clara, específica y precisa, y debe estar sustentada, además de los papeles de trabajo de fiscalización –que por cierto, no son parte del valor ni tampoco son de conocimiento previo del deudor tributario; aunque parcialmente se conoce de ellos por los requerimientos y sus resultados notificados–, con los instrumentos técnicos y anexos que señalan tanto los reparos u observaciones como los procedimientos aplicados. Igualmente, debe señalarse los fundamentos y disposiciones que amparen las resoluciones.

De la lectura de la presente norma se desprende que si bien todos los requisitos son importantes, los dos últimos son vitales. En efecto, tal como reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha establecido, la resolución de determinación debe explicar y sustentar los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen cuyo conocimiento por parte del contribuyente resulta esencial para que este ejerza debida y adecuadamente su derecho de defensa; en esta medida, la omisión o el incompleto o insuficiente cumplimiento de tal requisito implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos y, por ende, ofrecer y actuar las pruebas pertinentes, vulnerándose su derecho a la defensa.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración dictados sin observar lo previsto en el artículo 77 son anulables, por lo que cabe convalidar tales actos (en el presente caso, la resolución de determinación) subsanando los vicios que adolezca. En relación con esta convalidación o subsanación debe tenerse en cuenta sus efectos; en ese sentido, si la convalidación se realiza en la etapa de reclamación, por ejemplo, vía reexamen (salvo de que se trate de modificación de reparos, para lo cual es aplicable el nuevo texto del artículo 127 del Código Tributario), respecto de datos o elementos sustanciales (por ejemplo, los señalados en los numerales 6 y 7 del artículo 77), agregándolos o variando o sustituyendo los consignados, a fin de no afectar el derecho de defensa y la pluralidad de instancia (privándoles de una instancia), debe admitirse la reclamación.

Resolución de multa

La resolución de multa (sanción pecuniaria aplicada por la comisión de algunas infracciones tributarias) también es un acto administrativo, y de acuerdo con el segundo párrafo del presente artículo debe ser emitida por la autoridad competente luego del procedimiento correspondiente, y constar por escrito en el respectivo instrumento que deberá contener necesariamente la referencia al deudor tributario (nombre y RUC del contribuyente o responsable) y los fundamentos y disposiciones que amparan su emisión (fundamentos técnicos y de hecho; asimismo, la base legal de la emisión del valor como de las disposiciones sobre la infracción cometida y su sanción).

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración dictados sin observar lo previsto en este artículo son anulables, por lo que cabe convalidar tales actos subsanando los vicios que adolezca.

Emisión en un solo documento de resoluciones de determinación y multa

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 periodo. Desde luego, se entiende que la Administración optará por emitir ambos valores en un solo documento en razón de que mínimamente coincidan respecto al deudor, al tributo vinculado y al periodo y, además, tengan una conexión de causa que origine su emisión.

Debemos precisar que por su naturaleza y efectos, no se puede emitir en un solo documento órdenes de pago y resoluciones de multa. La resolución de multa tiene por objeto poner en conocimiento del deudor tributario que se ha detectado una irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones formales sancionable de acuerdo con la ley; la orden de pago tiene por objeto reclamar al deudor tributario la cancelación de una deuda exigible.

Jurisprudencia

El motivo del reparo es requisito de la resolución de determinación

RTF N° 04919-2-2004 (13/07/2004)

Se indica que los motivos determinantes del reparo son requisitos característicos y obligatorios de las resoluciones de determinación y no de las resoluciones de multa, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que no se ha cumplido con señalar los motivos de las multas impuestas, más aún, si de estas se aprecia que señalan correctamente la base legal aplicable, e incluso refieren que fueron emitidas por subvaluación de los predios.

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 considerará la base imponible del periodo, los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.*

Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

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 periodos 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.

La orden de pago (antiguamente denominada giro provisional), siendo un acto administrativo, por sus características es un mandato de pago; un acto cuyo objeto es reclamar al deudor tributario la cancelación de una deuda exigible; un acto que contiene la exigencia de pago de deudas tributarias (tributo más intereses) cuya cuantía se conoce con certeza por lo que son plenamente exigibles.

Este acto es, sin duda, distinto de la resolución de determinación ya que para su emisión, no requiere de la realización de un procedimiento de fiscalización sino fundamentalmente de la simple constatación o verificación de la existencia de la deuda impaga cierta, no tiene como sustento, por tanto, reparo u observación fiscal alguna.

Como se ha indicado, la orden de pago siendo un acto administrativo debe cumplir con los requisitos de validez (artículos 77, 103 y 109 del Código Tributario), debiendo ser emitido por la autoridad competente y constar por escrito en un

documento que, en lo pertinente, cumpla con los requisitos exigidos para la resolución de determinación (deudor tributario, tributo y el periodo al que corresponda, base imponible, tasa, cuantía del tributo y sus intereses y fundamentos y disposiciones que la amparen), salvo por la naturaleza de la orden de pago, no corresponde señalar los motivos determinantes del reparo u observación.

La Administración Tributaria está facultada para emitir órdenes de pago solamente en los casos señalados en el presente artículo.

De los supuestos de emisión de orden de pago, es importante destacar la causal de emisión vinculada a la comisión de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, debido a que en ambos casos, a fin de determinar el monto por el cual se va a emitir las órdenes de pago, la Administración considerará la base imponible señalada por el deudor tributario y además, cuando corresponda, los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos; esto es importante, pues permite que la Administración verifique la existencia de créditos y saldos en las declaraciones, antes en algunas oportunidades simplemente los desconocía.

De otro lado, es importante señalar que para el caso de error la cuarta disposición final del Decreto Legislativo N° 953 ha establecido que: “en virtud del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario se considera error si para efectos de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por el deudor tributario en periodos anteriores”.

Respecto de la causal señalada en el numeral 5, el cual refiere la posibilidad de emitir la orden de pago, cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados, debemos señalar que dicho supuesto se refiere a una deuda constatada con la información de los libros y registros, que resulte luego de la comparación con lo declarado por el deudor tributario; vía verificación (dentro de determinados y limitados alcances) o compulsas, y no luego de una fiscalización.

En efecto, el numeral 5 del artículo 78 no implica el examen o evaluación de libros o registros contables ni la documentación sustentatoria ni de las operaciones realizadas, lo cual es propio de la fiscalización, sino la simple constatación del monto adeudado con base en la información consignada en los mencionados registros, la cual puede ser comparada con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente.

Jurisprudencia

Base legal incompleta

RTF N° 00889-3-2008 (22/01/2008)

Se declara fundada la queja presentada. Se señala que de las copias de las órdenes de pago se advierte que señalan como base legal, entre otros, el artículo 78 del Código Tributario, sin embargo no hacen referencia a si los numerales 1 o 3 de dicho artículo les sirven de base ni a la declaración que los sustenta. En ese sentido y dado que la Administración no ha remitido copia de las declaraciones juradas presentadas por la quejosa o de las declaraciones mecanizadas emitidas y notificadas, en mérito a las cuales habría girado tales valores, pese a que se le solicitó que las remitiera mediante el proveído antes citado, la deuda contenida en dicho valor no es exigible coactivamente.

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, ésta 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 periodos 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 periodo 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 con 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 periodos 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 periodo 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 aquel 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 periodo 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.

La emisión de la orden de pago presuntiva está limitada para los casos de omisos a la declaración y a la determinación, y para los que habiendo declarado sean omisos a la determinación. En estos casos la Administración debe haber requerido al deudor para que realice la declaración y determinación omitidas y abone los tributos correspondientes, dentro de un término de tres días hábiles; solo al incumplimiento del requerimiento podrá emitir la orden de pago de acuerdo con el procedimiento indicado en el artículo.

La orden de pago emitida en virtud de esta disposición no es una determinación sobre base presunta (a diferencia del procedimiento aplicado en el artículo 67-A del Código Tributario). En tal sentido, si bien la orden de pago no puede ser enervada, es decir, no perderá valor o eficacia como tal, una vez pagada y realizada una determinación, el pago de esta deberá ser tomada en cuenta por la Administración en un proceso de verificación o fiscalización.

De otro lado, es oportuno anotar que el índice de precios al consumidor, a que se refiere el artículo, es el índice “que mide el nivel general de precios en la economía. A efectos del cálculo del índice de precios, el Instituto Nacional de Estadísticas e Informática efectúa encuestas periódicas sobre los precios de los bienes y servicios de una canasta de consumo promedio en Lima Metropolitana. La variación de este índice indica la tasa de inflación existente entre dos periodos determinados”. Este índice se publica mensualmente en el diario oficial *El Peruano*.

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 del 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 costas y gastos, sin perjuicio de declarar la deuda de recuperación onerosa al amparo del inciso b) del artículo 27.

Respecto a la primera parte de este artículo, podemos señalar que en virtud del principio de economía en la recaudación, la Administración Tributaria está facultada para suspender la emisión de resoluciones (de determinación u otras resoluciones que contengan deuda tributaria) u órdenes de pago cuyo monto no exceda del porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la Administración Tributaria. Téngase en cuenta que lo normado en el artículo es una facultad, por tanto, si la Administración emite un valor conteniendo una deuda tributaria por un monto menor al fijado por la Administración, tal valor no será inválido o nulo.

Sobre el porcentaje que debe ser fijado por la Administración Tributaria cabe indicar que se conoce lo regulado por Sunat- Aduanas; la Sunat-Tributos Internos, no ha dictado norma parecida; no obstante, se sabe que internamente se manejan disposiciones para la aplicación del artículo.

Por cierto, las facultades normadas en el artículo en comentario no faculta a la Administración a concluir la verificación o fiscalización de las obligaciones tributarias con la notificación de cartas inductivas, es decir, de forma distinta a la señalada en el artículo 75 (notificando los valores), sino solamente a suspender la emisión de resoluciones de determinación, entre otros valores, por razones fundadas en la economía de la recaudación y eventualmente acumularlas en un solo documento.

Jurisprudencia

Deuda de recuperación onerosa

RTF N° 5493-4-2002 (20/09/2002)

En relación a la aplicación del artículo 80 del Código Tributario invocada por la recurrente, debemos señalar que la referida norma prevé la posibilidad que la Administración pueda suspender la emisión de resoluciones de determinación, de multa, entre otras, cuando no exceda del porcentaje que de ella fije, en el entendido que se trate de una deuda de recuperación onerosa.

Aplicación del principio de economía procesal

RTF N° 8453-2-2004 (27/10/2004)

El artículo 80 del Código Tributario prevé la posibilidad que la Administración pueda suspender la emisión, entre otros valores, de resoluciones de determinación, cuando no exceda del porcentaje de la UIT que se fije, en el entendido que se trate de una deuda cuyo monto no sea necesario recuperar.

Respecto a la segunda parte de este artículo, debemos señalar que, igualmente, en virtud del principio de economía en la recaudación, la Administración Tributaria está facultada para acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias incluyendo costos y gastos (es decir no solo deudas tributarias), siendo que tal disposición tiene como fin facilitar la cobranza de los valores, debemos entender que cuando menciona a los documentos de cobranza se está refiriendo a las resoluciones coactivas y a las resoluciones de ejecución coactiva (y no a los valores), al respecto, el último párrafo del artículo 117 del Código, prescribe: "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".

Artículo 81.- Suspensión de la verificación o fiscalización

(Derogada mediante Ley N° 27788)

Capítulo 3

Facultad sancionadora

Artículo 82.- Facultad sancionadora

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias, sin embargo, el ejercicio de esta facultad discrecional deberá enmarcarse en el respeto irrestricto de principios y derechos fundamentales, con el fin de evitar la arbitrariedad. Así, el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del

Procedimiento Administrativo General, establece un conjunto de principios limitados de la potestad sancionadora de la Administración:

Artículo 230.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

1. Legalidad.- Solo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad.
2. Debido procedimiento.- Las entidades aplicarán sanciones sujetándose al procedimiento establecido respetando las garantías del debido proceso.
3. 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; así como que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de infracción.
4. Tipicidad.- 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. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria.
5. Irretroactividad.- Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables.
6. Concurso de infracciones.- Cuando una misma conducta califique como más de una infracción se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes.
7. Continuación de Infracciones.- Para imponer sanciones por infracciones en las que el administrado incurra en forma continua, se requiere que hayan transcurrido por lo menos treinta (30) días desde la fecha de la

- imposición de la última sanción y se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo.
8. Causalidad.- La responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable.
 9. Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.
 10. Non bis in ídem.- No se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Jurisprudencia

Facultad sancionadora en el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas

RTF N° 00187-3-2003 (17/01/2003)

“Que posteriormente, el artículo 1 del Decreto de Urgencia N° 075-2001, publicado el 30 de junio de 2001, dispuso que la administración del Impuesto a los juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, estaría a cargo de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat).

(...)

Que de acuerdo con lo establecido por el Código Tributario, el órgano administrador del tributo tiene las facultades de determinación, fiscalización y recaudación de la obligación tributaria, así como la facultad sancionadora; por lo que, habiéndose transferido la Administración Tributaria del referido impuesto, debe entenderse que también se transfirieron todas las facultades propias del órgano administrador; (...).”

Título 3

OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

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.

Como se sabe, corresponde al presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; dictando decretos y resoluciones (numeral 8 del artículo 118 de la Constitución). Según el numeral 2 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 560 (Ley del Poder Ejecutivo): “Los decretos supremos son normas de carácter general que regulan la actividad sectorial o multisectorial a nivel nacional. Pueden requerir o no de la aprobación del Consejo de Ministros según disponga la ley. En uno y otro caso son rubricados por el presidente de la República y refrendados por uno o más ministros, según su naturaleza. Rigen desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano* salvo disposición expresa”.

De otro lado, como también se sabe, la dirección y gestión de los asuntos que competen a la cartera a su cargo le están confiadas a cada ministro (artículo 119 de la Constitución); de acuerdo con el artículo 25 de la Ley del Poder Ejecutivo: “Corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas planear, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política fiscal, financiación, endeudamiento, presupuesto, tesorería, contabilidad, comercio exterior y las políticas de la actividad empresarial financiera del Estado; así como armonizar la actividad económica. Asimismo, a través de los órganos u organismos correspondientes, administra la ejecución de políticas aduanera y de tribulación nacional, así como los que por Ley expresa se le encargue administrar”. En esta línea, la Norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario, establece: “El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas”.

Ahora bien, el artículo 83 del Código Tributario expresa: “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”.

Por su parte, el inciso h) del artículo 5 del Decreto Legislativo N° 501 (Ley General de la Sunat) señala como función de la Superintendencia Nacional de

Administración Tributaria Sunat: “Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y participar en su elaboración”.

El inciso e) del artículo 14 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, prescribe como una de las finalidades de esta entidad: “Proponer la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras y participar en la elaboración de las mismas”. A su vez, el inciso b) del artículo establece como una de las funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria: “Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras”.

Así, pues, la Sunat tiene como obligación la función de preparar los proyectos de reglamentos de las leyes tributarias de su competencia (objetiva y material); el órgano encargado de preparar tales proyectos será la Intendencia Nacional Jurídica (con la colaboración de los otros órganos normativos y los órganos de línea), y que, luego, institucionalmente, serán propuestos al Ministerio de Economía y Finanzas para el trámite pertinente.

Artículo 84.- Orientación al contribuyente

La Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.

En el Decreto Legislativo N° 501 (Ley General de la Sunat) se señala como una de las funciones de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria-Sunat: desarrollar programas de información y divulgación en materia tributaria. El artículo 15 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM prescribe al respecto lo siguiente: son funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, entre otras: desarrollar programas de información, divulgación y capacitación en materia tributaria y aduanera. No obstante, cuando el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM trata de la finalidad de la Sunat, señala que una de ellas es: “Proveer servicios a los contribuyentes y responsables, a fin de promover y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

De otro lado, como se sabe, es un derecho de los administrados formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93 del Código, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria en cumplimiento de lo prescrito en la presente norma recurre a diversos mecanismos: formularios con instrucciones –en las diversas declaraciones tributarias–; publicaciones: cartillas, folletos, comunicados

publicados en diarios, publicaciones periódicas de información tributaria; páginas web; oficinas de atención (actualmente denominados centros de servicios al contribuyente) a los deudores tributarios donde se brinda información y orientación, así como se absuelven consultas verbales –respuestas que por cierto no son vinculantes–, directas o telefónicas; y, actividades orientadoras y educativas: foros, exposiciones, charlas. Asimismo, absuelve (o debe hacerlo) las consultas motivadas que las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, formulen sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

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, aquella 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 aquellos que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria.

Nuestra Constitución, en el numeral 5 del artículo 2, establece que:

“Artículo 2.- Toda persona tiene derecho:

(...)

- 4. A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.*

El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado (...).”

De otro lado, el numeral 10 del mismo artículo 2 señala que toda persona tiene derecho:

“10. Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos solo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.

Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.

Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial”.

Por su parte, el artículo 97 de la Constitución prescribe:

“Artículo 97.- El Congreso puede iniciar investigaciones sobre cualquier asunto de interés público. Es obligatorio comparecer, por requerimiento, ante las comisiones encargadas de tales investigaciones, bajo los mismos apremios que se observan en el procedimiento judicial.

Para el cumplimiento de sus fines, dichas comisiones pueden acceder a cualquier información, la cual puede implicar el levantamiento del secreto bancario y el de la reserva tributaria; excepto la información que afecte la intimidad personal. Sus conclusiones no obligan a los órganos jurisdiccionales”.

Sustentado en tales derechos fundamentales, principalmente el derecho a la intimidad, el artículo 85 del Código Tributario establece y regula la denominada reserva tributaria.

La presente norma, si bien limitadamente tiende a asegurar la confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria y la que esta obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, pudiendo únicamente ser utilizada por esta para sus fines propios; tal confidencialidad, además, está considerada como un derecho de los deudores tributarios (inciso j) del artículo 92 del Código Tributario).

Bajo el criterio anotado, la Administración Tributaria (sus funcionarios, empleados y personal que acceda a la información) está en la obligación, y por tal razón es responsable, de asegurar la confidencialidad de dicha información reservada (mantener en estricta reserva toda la información calificada como reservada que llegue a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones, sin poder comunicarlo ni revelarlo, directa ni indirectamente, a persona alguna), y de utilizarla de acuerdo con la ley (estrictamente para el cumplimiento de sus fines institucionales propios).

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.

De la lectura de la presente norma se desprende la ratificación de la especialidad de las normas tributarias; en ese sentido, por la materia que contienen y regulan, además de la singularidad con la que en sus disposiciones se norman algunos institutos jurídicos, 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 correspondientes.

El segundo párrafo del artículo es claro, por la evidente incompatibilidad de ambas labores o funciones (funcionario de la Administración Tributaria y asesor tributario de contribuyentes); los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria están impedidos de ejercer labores de asesoría.

Título 4

OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 87.- Obligaciones de los administrados

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

- 1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando 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, deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.*
- 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 e información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad; en la forma, plazos y condiciones que esta 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 y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; 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.*
- 6. 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 a la forma, plazos y condiciones establecidas.*
- 7. Conservar los libros y registros llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, 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, mientras el tributo no esté prescrito.*

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 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.

8. *Mantener en condiciones de operación los sistemas o programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el plazo de prescripción del tributo; debiendo comunicar a la Administración Tributaria cualquier hecho que impida cumplir con dicha obligación a efectos de que la misma evalúe dicha situación. La comunicación a que se refiere el párrafo anterior deberá realizarse en el plazo de quince (15) días hábiles de ocurrido el hecho.*
9. *Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida por esta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.*
10. *En caso de tener la calidad de remitente, entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a 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 esta.*
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 deudores 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.*

Las obligaciones de los administrados son reguladas en la presente norma, siendo el objetivo de estos que los administrados faciliten y colaboren con la Administración en el cumplimiento de sus labores de fiscalización y determinación. Dichas obligaciones son llamadas también deberes de colaboración que se traducen en conductas de dar, hacer o soportar a efectos de contribuir con la Administración Tributaria. Ahora bien, el incumplimiento de las obligaciones señaladas en el presente artículo, en la medida que a su vez estén comprendidas dentro de los supuestos de infracciones tributarias contenidas en las tablas del Código Tributario, importan verificación de infracciones sancionables.

Finalmente, debemos señalar que el título del artículo es "Obligaciones de los administrados", en ese sentido, es aplicable a los administrados en general y no solamente a aquellos que resulten ser administrados a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarios ante Sunat.

Artículo 88.- La declaración tributaria

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 se señale para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido este, la declaración podrá ser rectificadora 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 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 sesenta (60) 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 del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

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 por tributos y periodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que esta determine una mayor obligación.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

La declaración tributaria (también denominada declaración jurada tributaria), en general, es un acto formal por el cual se comunica a la Administración Tributaria los diversos hechos o datos que le han permitido al deudor tributario determinar la obligación tributaria.

La declaración puede ser:

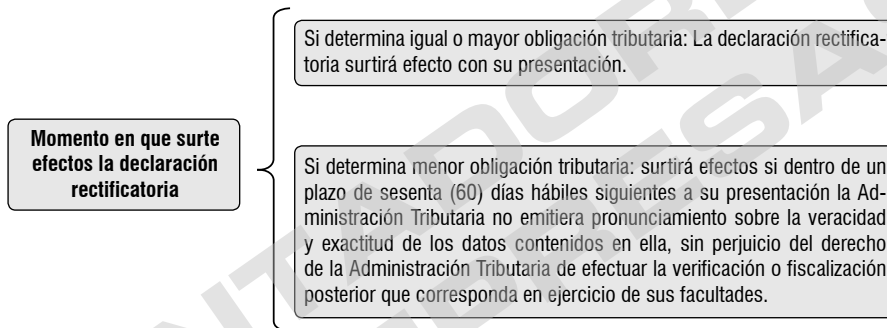
- **Declaración determinativa:** Como se sabe, el sistema aplicado en nuestro país, para un buen grupo de tributos, le asigna al deudor tributario "la obligación de declarar los hechos imponible, así como también el deber de liquidar el tributo, o sea, establecer el *quantum* o monto de la obligación tributaria correspondiente. De tal manera, la obligación se convierte en una deuda de suma líquida y, por tanto, pagable y exigible por el acreedor tributario.

Siguiendo lo anotado, y según lo definido por la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT, son determinativas las declaraciones en las que el declarante señala la base imponible y, en su caso, determina la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la Sunat o cuya recaudación se le encargue.

- **Declaración informativa:** La declaración tributaria no solo se refiere a las declaraciones vinculadas a la determinación de la obligación tributaria sino también a otras por las cuales se comunican diversos hechos. En ese sentido, la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT considera, además de las determinativas, a las declaraciones informativas y las define como declaraciones en las que el declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria.

Es importante diferenciar entre dos conceptos que podrían confundirse, pero cuyas acepciones son distintas, estas son la sustitución de la declaración y la rectificación de esta:

- **La sustitución de la declaración:** Es aquella modificación de la declaración determinativa de la obligación tributaria realizada dentro del plazo de su presentación.
- **La rectificación de la declaración:** Es aquella modificación de la declaración determinativa de la obligación tributaria realizada después de vencido el plazo para su presentación. La declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal fin la declaración rectificatoria respectiva.



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.

La persona jurídica (o persona moral) es una ficción legal, a quien las normas jurídicas le reconocen la capacidad para ser titulares de derechos y contraer obligaciones. En ese sentido, las personas jurídicas requieren de órganos para poder actuar. Es en este marco que nace la figura del representante legal, que es la persona encargada de actuar en nombre de la persona jurídica, debido a la imposibilidad de esta de actuar por su propia cuenta, pues como dijimos, se trata de una ficción legal, por lo que sus órganos son los llamados a ejecutar las acciones que esta requiera, siendo el principal actor el representante legal, que normalmente es el gerente de la empresa, con plenos poderes para realizar actividad ejecutiva y tomar decisiones en nombre de la persona jurídica.

Es por ello que el presente artículo establece que en el caso de personas jurídicas, las obligaciones tributarias deberán ser cumplidas por sus representantes legales.

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.

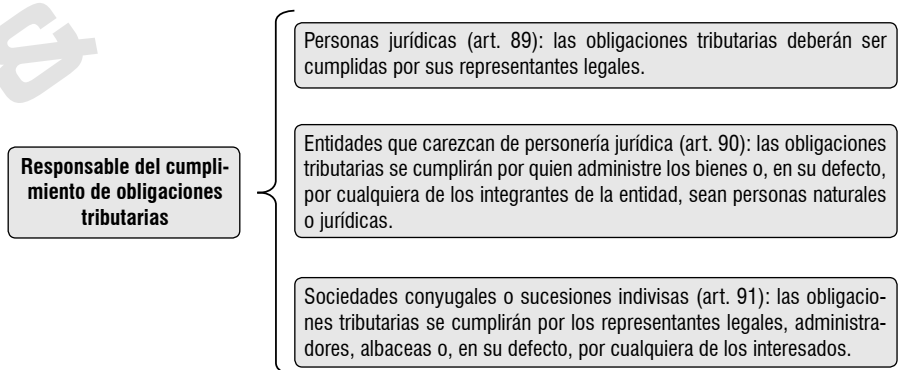
Existen determinados entes que carecen de personería jurídica, tales como los *joint ventures*, las asociaciones en participación y otros. En estos casos la norma establece que el cumplimiento de las obligaciones tributarias estará a cargo de quien administre los bienes o en su defecto, por cualquiera de los integrantes de la entidad, sean personas naturales o jurídicas.

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.

En el caso de sociedades conyugales o sucesiones indivisas, la norma establece que las obligaciones tributarias estarán a cargo de los representantes legales, administradores, albaceas (el sujeto que es nombrado para que ejecute lo dispuesto por el causante), en su defecto, por cualquiera de los interesados.

Cuadro resumen de los artículos 89, 90 y 91.



Título 5

DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 92.- Derechos de los administrados

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

- 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.

- 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 estos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquellos.*

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 y 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 a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93, 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.*
- m) 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.*
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.*
- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.*
- 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.*

Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.

La presente norma reconoce los derechos de los administrados. Estos no deben ser entendidos como taxativos, es decir, como únicos. La misma norma en el último párrafo establece que la aplicación de la norma es sin perjuicio de los derechos que están recogidos en las normas constitucionales, en el mismo código y en normas especiales.

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.

Las entidades representativas de las actividades económicas (Ejemplo, Sociedad Nacional de Industrias, Cámara de Comercio, etc.), laborales (Ejemplo, Cámara Peruana de la Construcción - Capeco) y profesionales (colegios profesionales), así como las entidades del Sector Público, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Siendo la Administración Tributaria, órgano competente y especializado en materia tributaria, la encargada de dar respuesta a dichas consultas.

El énfasis que se realiza en la presente norma es en la motivación de las consultas, pues de carecer de este requisito la consulta será rechazada.

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) día 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.

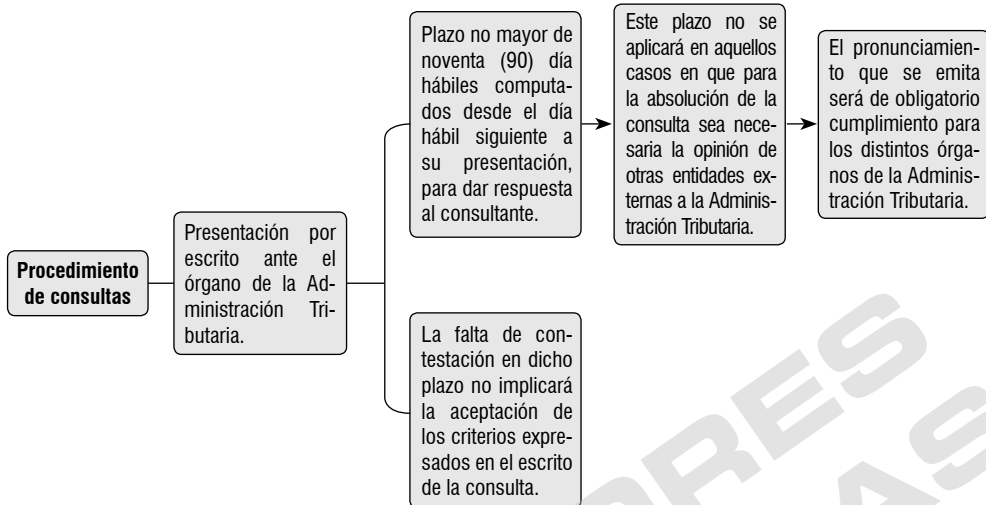
El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

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.

La presente norma regula el procedimiento de tramitación de la consulta formulada a Sunat, el que es graficado de la siguiente manera:



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.

Quando se produzcan los supuestos de deficiencia o falta de precisión de la norma tributaria que es materia de consulta a la Administración Tributaria en aplicación de la presente norma, la Sunat elaborará el proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente.

Título 6

OBLIGACIONES DE TERCEROS

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 las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias 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.

Los sujetos señalados en el presente artículo tienen el deber de proporcionar a la Administración Tributaria información sobre hechos que generan obligaciones tributarias de los cuales han tenido conocimiento en el ejercicio de funciones. Agrega la norma que dicha información será proporcionada de acuerdo con las condiciones que establezca la Administración Tributaria. Por ejemplo, el caso del PDT de notarios.

Artículo 97.- Obligaciones del comprador, usuario 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.

Las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado.

En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y/o documentos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos.

La emisión de comprobantes de pago y guías de remisión es una obligación que deben cumplir los sujetos que realizan operaciones comerciales. Dichos

documentos, a su vez, deben ser exigidos por los que intervienen como adquirientes o usuarios en la operación comercial. De otro lado, los sujetos que participan en el traslado de los bienes están en la obligación de sustentar el traslado de los bienes con la guía de remisión y/o el correspondiente comprobante de pago, cuando corresponda. En todos los casos, el comprador y el transportista están en la obligación de exhibir el comprobante, la guía de remisión y otros documentos; por ejemplo, el manifiesto de carga, cuando son requeridos por la Sunat. El incumplimiento de dicha obligación genera la comisión de infracciones tipificadas en el artículo 174 del Código Tributario.

**& CONTADORES
EMPRESAS**

Título 7

TRIBUNAL FISCAL

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.

- 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 deberá 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.*

El nombramiento del vocal presidente, del vocal administrativo y de los demás vocales del Tribunal Fiscal será efectuado por resolución suprema refrendada por el ministro de Economía y Finanzas. 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 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.

Mediante la presente norma se establece la estructura del Tribunal Fiscal; asimismo, se establece que sus miembros 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.

Artículo 99.- Ratificación de los miembros del Tribunal Fiscal

Los miembros del Tribunal serán ratificados cada cuatro (4) años. Sin embargo, serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad.

La presente norma establece una garantía para los administrados, en el sentido de que si bien se establece un plazo de cuatro (4) años 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 incurren 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.

Artículo 100.- Deber de abstención de los vocales del Tribunal Fiscal

Los vocales del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, se abstendrán de resolver en los casos previstos en el artículo 88 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

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 en criterios objetivos, sin influencias de sesgos, prejuicios o tratos diferenciados por razones inapropiadas.

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.

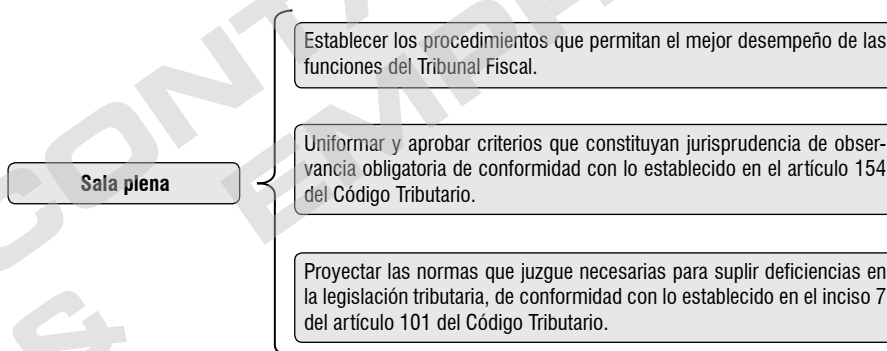
Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

- 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 u 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.*
- 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 a lo establecido en el artículo 183, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.*
- 4. Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.*
- 5. Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.*
- 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.*

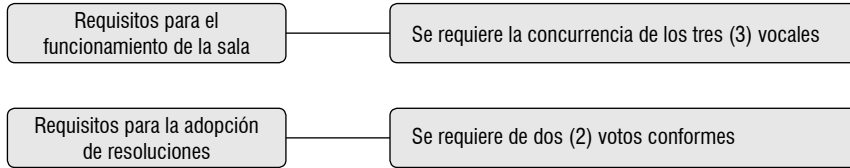
Las atribuciones del Tribunal Fiscal están señaladas en el presente artículo, siendo una de ellas la de uniformizar las jurisprudencias⁽¹¹⁾ en las materias que son de su competencia en reuniones de sala plena, siendo este el motivo por las que en determinados casos el Tribunal emite jurisprudencias de observancia obligatoria.

El acuerdo de sala plena del Tribunal Fiscal es el instrumento legal mediante el cual este órgano del Tribunal, compuesto por todos los vocales del Tribunal Fiscal, uniformiza y unifica los criterios de sus salas, establece criterios que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria disponiendo la publicación en el diario oficial *El Peruano* de la resolución que recoja su texto, aprueba proyectos de iniciativas legislativas para suplir las deficiencias de la legislación tributaria y establece los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal.

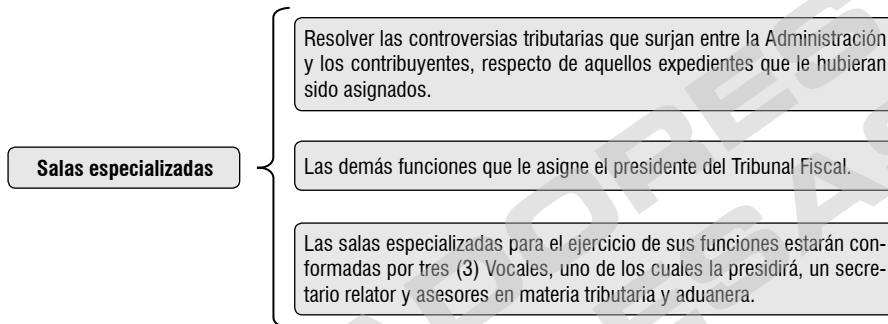


De otro lado, debemos destacar que las salas especializadas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por acuerdo de sala plena, siendo los requisitos para su funcionamiento y para la adopción de acuerdos los siguientes:

(11) Las resoluciones que el Tribunal Fiscal emite son denominadas jurisprudencias en la medida que son resoluciones que agotan la instancia administrativa.



Funciones de las salas especializadas:



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.

La presente norma establece la aplicación de la norma de mayor jerarquía, en ese sentido, se atribuye al Tribunal Fiscal el control difuso de la constitución ya que en aplicación de la presente norma el Tribunal puede dejar de aplicar una norma de menor jerarquía que la constitución y aplicar esta última, lo que se conoce como control difuso de la constitución.

LIBRO TERCERO

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

CONTADORES
& EMPRESAS

**& CONTADORES
EMPRESAS**

Título 1

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 103.- Actos de la Administración Tributaria

Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Este artículo señala dos importantes límites al actuar de la Administración:

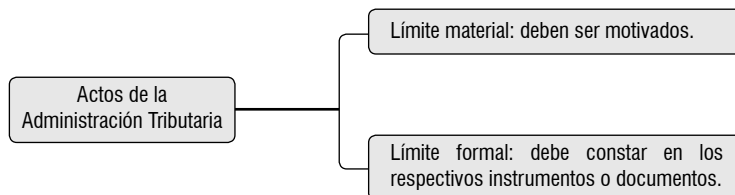
- **Límite material**

Se establece que los actos de la Administración deben ser motivados, es decir, debe indicarse las razones o fundamentos determinantes de la realización del acto administrativo, el cual a su vez debe respetar las atribuciones establecidas legalmente a favor de la Administración. En ese sentido, queda desterrado todo actuar arbitrario y contrario al derecho.

- **Límite formal**

Se establece que los actos administrativos deben constar en los respectivos instrumentos o documentos. En ese sentido, para que el acto de la Administración sea válido se debe cumplir las formalidades establecidas en la ley, pues de otro modo no será idóneo para producir efectos respecto de los administrados, convirtiéndose en un acto nulo.

Estos límites se convierte en una garantía para los administrados, quienes podrán ejercer su derecho de defensa en caso de que no se observe la presente norma.



Jurisprudencia

Falta de motivación del valor impugnado

RTF N° 268-3-2000 (31/03/2000)

Se declara nula e insubsistente la apelada en el extremo referido al Impuesto a la Renta por ingresos no sustentados, por cuanto en el valor impugnado no se consigna de manera clara y precisa cuáles fueron los comprobantes de pago y/o registros reparados, indicándose de forma genérica que corresponden a reparos por préstamos, adelantos y otros importes no sustentados, no habiendo la Administración Tributaria, en la resolución apelada, precisado los comprobantes de pago observados, limitándose a indicar números de cédulas de los papeles de trabajo de fiscalización, es decir, la Administración Tributaria no ha convalidado la subsanación del citado requisito que debe contener toda resolución de determinación, por lo que procede que emita nuevo pronunciamiento al respecto.

Resoluciones emitidas sin señalar norma aplicable

RTF N° 0633-3-00 (31/07/2000)

Se declaran nulas e insubsistentes dos de las resoluciones apeladas, toda vez que no señalan la norma aplicable para determinar los ingresos acotados, incumpléndose lo dispuesto en los artículos 103 y 129 del CT - D. Leg. N° 816, confirmando la tercera resolución apelada, dado que la recurrente no aporta elementos que desvirtúen los reparos efectuados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996.

Falta de motivación de resolución emitida sobre certificación de capital invertido

RTF N° 05579-5-2006 (17/10/2006)

Se declaró nula la apelada, mediante la cual se aceptó parcialmente la solicitud presentada por la recurrente para que se emita la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido, al haber operado el silencio positivo de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y porque si bien de acuerdo con el numeral 3 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, son vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, los actos que resulten como consecuencia de la aplicación del silencio positivo cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, la resolución emitida por la Sunat adolece de falta de motivación, siendo nula de acuerdo con los artículos 103 y 109 del Código Tributario.

Artículo 104.- Formas de notificación

La notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

- a) *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.

- b) *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 que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

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.

- c) *Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.*

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 podrá efectuarse con la persona que se constituya ante la Sunat para realizar el referido trámite.

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.

- d) *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.

- e) *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 podrá realizar la notificación por cualquiera de las formas siguientes:*

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 los 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. 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 estos y el periodo o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

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, esta 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.

- f) *Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.*

El acuse de la notificación por cedulón 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) Fecha en que se realiza la notificación.*
- (v) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación.*
- (vi) Número de cedulón.*
- (vii) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.*
- (viii) 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 de que en el domicilio no se pudiera fijar por 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 fijado un domicilio procesal 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 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 esta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectiva cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella 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.

El Tribunal Fiscal y las administraciones tributarias distintas a la Sunat deberán 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 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 estos y el periodo o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

La notificación de los actos de la Administración es de suma importancia dentro del procedimiento administrativo, pues a partir de este momento comienzan a producirse una serie de efectos y consecuencias jurídicas.

Es a través de la notificación que la Administración Tributaria da a conocer al administrado determinado acto, siendo derecho de este impugnarlo, de ser el caso.

Según establece el artículo bajo comentario, la Administración Tributaria tiene diferentes medios para notificar los actos administrativos, pudiendo realizarse indistintamente por cualquiera de las siguientes formas:

- a) Por correo certificado o por mensajero.** Este es el medio de notificación usual. Lo que se hace es entregar al administrado, en su domicilio fiscal, el documento o instrumento en el cual consta el acto administrativo. Debe aclararse que la notificación no debe ser necesariamente realizada al contribuyente, sino a la persona capaz que se encuentre en el domicilio fiscal. Resultado de esta diligencia debe existir:

- Un acuse de recibo, en los casos en que se logró notificar satisfactoriamente el acto.
- Una certificación de negativa de recepción, en los casos en que no se haya concretado la notificación debido a una negativa en la recepción de documento que se pretende notificar.

Cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal (domicilio del abogado o estudio jurídico que patrocina la defensa del contribuyente) y no pueda notificársele 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 una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.

b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos. Este tipo de notificación está limitado en su uso. Los casos en que se podrá notificar actos administrativos por este medio está regulado por la Resolución de Superintendencia N° 014-2008-SUNAT, resolución que regula la notificación de actos administrativos por medio electrónico, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 001-2009-SUNAT. Según el anexo de la resolución señalada y su modificatoria, los actos de la Administración Tributaria que pueden ser notificados electrónicamente son los siguientes:

N°	Tipo de documento	Procedimiento	Requiere afiliación a Notificaciones SOL
1	Resolución de intendencia u oficina zonal	Impuesto a la Renta - Persona natural - Otras rentas - Ejercicio gravable 2007.	No
2	Resolución de intendencia u oficina zonal	Autorización de nueva orden de pago del sistema financiero de acuerdo con el segundo párrafo del artículo N° 7 del Decreto Supremo N° 051-2008-EF.	No
3	Resolución de intendencia u oficina zonal	Devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta - Persona natural – Otras rentas – Ejercicio gravable 2008.	No
4	Resolución de intendencia u oficina zonal ^(*)	Aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria a que se refieren las Resoluciones de Superintendencia N°s. 199-2004/SUNAT y normas modificatorias y 176-2007/SUNAT y normas modificatorias.	No

(*) Que aprueba o deniega la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria, así como la que se pronuncia sobre el desistimiento.

Es importante destacar que para que la notificación vía electrónica sea válida, es imprescindible que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. En ese sentido, el artículo 10 de la Resolución de Superintendencia

Nº 014-2008-SUNAT y modificatorias señala que: “La constancia de la notificación efectuada a través de Notificaciones SOL y que acredita el depósito de la copia del documento en el cual consta el acto administrativo, podrá ser impresa por el deudor tributario seleccionando la opción correspondiente dentro de Sunat Operaciones en Línea”.

c) Por constancia administrativa. Este tipo de notificación se realiza en los casos en que el administrado, su representante o apoderado se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria, la que surtirá efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción o entrega. Se debe recalcar que este tipo de notificación solo se podrá realizar al administrado, su representante o apoderado, no a cualquier sujeto que se apersona a las instalaciones de la Administración Tributaria, salvo cuando el deudor tributario tenga la condición de no hallado o de no habido. En este caso, la notificación por constancia administrativa de los requerimientos de subsanación regulados en los artículos 23 (forma de acreditar la representación), 140 (subsanación de requisitos de admisibilidad) y 146 (requisitos de la apelación) del Código Tributario podrán efectuarse con la persona que se constituya ante la Sunat para realizar el referido trámite.

d) 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.

Las deudas de recuperación onerosa, según señala el artículo 27 del TUO del Código Tributario, son las siguientes:

- Aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y cuyos montos no justifican su cobranza.
- Aquellas 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 incluidas en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

e) Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido⁽¹⁾ o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido. La

(1) **No hallado:** Se adquiere de modo automático si al momento de notificar los documentos o al efectuar la verificación del domicilio fiscal se presenta alguna de las siguientes situaciones:

norma establece que la Administración Tributaria podrá realizar la notificación por cualquiera de las formas siguientes:

- Mediante acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia en el lugar en el que se halle.
- 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.

En este caso, la norma, válidamente, busca evitar que el procedimiento administrativo no se interrumpa, debido a una imposibilidad para notificar al contribuyente en su domicilio fiscal, por un hecho imputable a este.

Se podrá notificar por cualquiera de las dos formas señaladas, pero en caso de que se haga a través de la página web de la Sunat se deberá, además, publicar 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.

El Tribunal Fiscal y las administraciones tributarias distintas a la Sunat deberán 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.

f) Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio

1. Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de verificación del domicilio fiscal.
2. Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o este se encuentra cerrado.
3. La dirección declarada como domicilio fiscal no existe.

En los dos primeros casos, para que se adquiera la condición de no hallado, las situaciones mencionadas deben producirse en tres oportunidades en días distintos.

No habido:

1. La Sunat procederá a requerir a los deudores tributarios que adquirieron la condición de no hallados, para que cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido.
2. Este requerimiento puede efectuarse mediante publicación en la página web de la Sunat, hasta el décimo quinto día calendario de cada mes, entre otros medios.
3. Los contribuyentes así requeridos tienen hasta el último día hábil del mes en que se efectuó la publicación, para declarar o confirmar su domicilio fiscal.
4. Adquieren la condición de **no habido**, los contribuyentes que transcurrido el plazo detallado en el punto 3, no declararon ni confirmaron su domicilio fiscal.

fiscal. En este caso se debe tener presente que, si bien es cierto que la norma no establece que se entiende por persona capaz y/o incapaz, podemos recurrir al Código Civil, para establecer quiénes son personas incapaces y, por defecto, establecer quiénes son capaces, así, en dicha norma se señala:

“Artículo 43.- Incapacidad absoluta

Son absolutamente incapaces:

1. Los menores de dieciséis años, salvo para aquellos actos determinados por la ley.
2. Los que por cualquier causa se encuentren privados de discernimiento.
3. Los sordomudos, los ciegosordos y los ciegomudos que no pueden expresar su voluntad de manera indubitable”.

Se debe tener presente que 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, es decir, dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles de trabadas las medidas cautelares.

La notificación tácita se configura cuando no habiéndose verificado notificación alguna o esta se ha realizado sin cumplir los requisitos legales, la persona a la que se ha debido notificar efectúa actos o gestiones que demuestren o supongan su conocimiento. Se entiende que la notificación tácita se produce en la fecha en que se practica el acto o gestión.

Finalmente, se puede apreciar que la norma contiene mecanismos que buscan garantizar la eficacia de la notificación, por lo que se exigen requisitos mínimos de información que deben contener el acuse de recibo, la negativa de recepción, el cedulón. Es por ese motivo que en el caso de notificación a través de sistemas de comunicación electrónicos, es necesario que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Jurisprudencia

Invalidez de la notificación efectuada vía página web

RTF N° 05716-2-2006 (24/10/2006)

Se declara nula la notificación de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 00783-2-2004, así como los actos posteriores vinculados a esta, es decir, la Resolución de Oficina Zonal N° 186-015-0000022/SUNAT, toda vez que dicha resolución debió notificarse por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal del deudor tributario toda vez que a la fecha de notificación dicho domicilio tenía la condición de hallado, por lo que carece de validez las notificaciones por publicación en la página Web y en un diario de la localidad.

Notificación en el domicilio fiscal

RTF N° 14111-8-2008 (18/12/2008)

Se declara infundada la queja interpuesta por iniciarse de forma indebida la cobranza coactiva de una resolución de multa, en atención a que de la constancia de notificación del valor se aprecia que fue notificado en el domicilio fiscal de la quejosa mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre, documento de identidad y firma de quien recibió la notificación, conforme con lo exigido por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, en consecuencia, se encuentra arreglado a ley el inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

Artículo 105.- Notificación mediante la página web o 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 estos y el periodo 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.

En este tipo de notificación, mediante página web o publicación, a diferencia de la señalada en el inciso d) del artículo 104 aplicable en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa, es aplicable para casos en los que los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona.

La notificación regulada en la presente norma tiene su sustento en el principio de economía procesal, el que debe ser visto como un ahorro desde tres aspectos:

Tiempo: A través de este mecanismo de notificación se hace más expeditivo el procedimiento, lo que se traduce en un ahorro de tiempo que beneficia tanto a la Administración como al contribuyente.

Gasto: Se trata de un importante ahorro económico para la Administración, pues se estaría notificando a un grupo de contribuyentes afectados a través de una notificación, no obstante, debe cumplirse requisitos mínimos que garanticen el derecho de los administrados.

Esfuerzo: Pues se contribuye al cumplimiento de los fines del procedimiento a través de una simplificación de la notificación, lo que se traduce en un menor esfuerzo desplegado por la Administración.

En este tipo de notificaciones se debe garantizar que exista:

Eficacia: Se debe garantizar que la notificación por página web o publicación cumpla con lograr el efecto deseado; es decir, que el contribuyente pueda tomar conocimiento del acto administrativo que se le está notificando.

Respeto a los derechos del contribuyente: Se debe garantizar el pleno respeto a los derechos del contribuyente, lo que obliga a la Administración al cumplimiento estricto de las formalidades que implican este tipo de notificación.

Jurisprudencia

Notificación sobre la exclusión del régimen de buenos contribuyentes no se realizó conforme a ley

RTF N° 04038-3-2008 (28/03/2008)

Se revoca la apelada que declara infundada la reclamación contra la resolución de multa girada por la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario y se deja

sin efecto el mencionado valor, debido a que el recurrente se encontraba en el Régimen de Buenos Contribuyentes siendo aplicable el cronograma especial para presentación de declaraciones, ello en atención a que la notificación de la resolución por la que se excluye al recurrente de dicho régimen no se realizó conforme a ley, ya que si bien se publicó en la web, no se realizó dicha publicación en el diario oficial o, en su defecto, en el diario encargado de los avisos judiciales de conformidad con el artículo 105 del Código Tributario.

Artículo 106.- Efectos 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 estas 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 efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar 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 a lo establecido en este Código.

La presente norma señala cuál es el momento en que la notificación comienza a producir sus efectos, siendo así, por ejemplo, el inicio del cómputo del plazo para la presentación de impugnaciones surte efectos desde el día hábil siguiente al de la notificación del valor.

En general, las notificaciones surten efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso. No obstante, existen excepciones para algunos tipos de notificación, así tenemos:

	Tipo de notificación	Momento en que surte efectos
Regla general	Las notificaciones efectuadas mediante mensajero	Surten efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción.
	Notificación mediante la publicación en la página web de la Sunat, 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 se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido (numeral 2) del primer párrafo del inciso e) del artículo 104).	La notificación surtirá 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.
	Notificación mediante página web o publicación, cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona (artículo 105).	La notificación surtirá 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.
	Notificaciones por publicación en la página web.	Las notificaciones surtirán efectos a partir del día hábil siguiente a su incorporación en dicha página.
Excepciones	Notificación de resoluciones que ordenan trabar 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 el Código Tributario.	La notificación surtirá efecto al momento de su recepción.

Jurisprudencia

Notificación para la presentación de libros y registros contables

RTF N° 04554-1-2008 (08/04/2008)

Se declara infundada la queja interpuesta. Se indica que la notificación de los requerimientos mediante los cuales se solicita a los deudores tributarios la exhibición de sus libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas surte efecto en el momento de su recepción. En ese sentido, lo solicitado a la quejosa mediante requerimiento a efecto que presentara entre otros sus libros y registros contables en el momento de su recepción se encuentra arreglado a ley.

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.

Cuando la norma señala que los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos⁽²⁾ por otros, antes de su notificación, hace referencia a las administraciones tributarias locales. En este caso se señala que es la misma Administración Tributaria la que puede revocar, modificar o sustituir sus actos por otros sin especificar qué área específica está facultada para realizar dicho acto.

En el segundo párrafo se hace referencia exclusivamente a la Administración Tributaria nacional, señalando que tratándose de la Sunat, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación. En este caso, la norma sí establece que serán las propias áreas emisoras las que revoquen, modifiquen o sustituyan sus actos.

El hecho de que los actos de la Administración sean revocados, modificados o sustituidos antes de su notificación, implica que el contribuyente aún no ha tomado conocimiento de dicho acto, con lo cual la Administración podría realizar la modificación, sustitución de oficio.

Es importante anotar que en estos casos la norma no establece ningún parámetro ni señala en qué casos la Administración podría revocar, modificar o sustituir sus actos antes de su notificación, con lo cual se entiende que se trata de una atribución amplia, aunque esto no significa que sean realizadas de forma arbitraria.

(2) Debemos diferenciar cada uno de estos conceptos:

- La revocación es la extinción, eliminación o supresión de los efectos jurídicos del acto cuando por su forma y fondo resulta antijurídico. Es decir, implica dejar sin efecto o quebrar el valor por parte de la propia Administración Tributaria.
- La modificación implica cualquier cambio o variación en los requisitos señalados para la emisión de los valores (orden de pago y resoluciones de determinación o de multa), con el fin de corregir un error de forma, esto es, de redacción o de cálculo. Por ello, si bien varía materialmente el contenido del valor, no altera su esencia.
- La sustitución implica el reemplazo del acto administrativo por otro acto, es decir, el documento original pierde sus efectos, siendo sustituido por un nuevo acto de diferente contenido que tendrá efectos jurídicos a partir de entonces.

Revocación, modificación o sustitución de los actos antes de su notificación

RTF N° 02985-1-2003 (28/05/2003)

Se declara nula la apelada por cuanto la recurrente mediante escrito con firma legalizada de su representante se desistió de la reclamación formulada contra los valores impugnados, habiendo dicho escrito ingresado a la mesa de partes de la Administración el 7 de enero de 2003, esto es, con posterioridad a la emisión de la apelada pero con anterioridad a su notificación que recién se realizó el 4 de marzo de 2003; en ese sentido y en aplicación del criterio establecido por la Resolución N° 2099-2-2003, la Administración debió pronunciarse respecto del mencionado desistimiento y en virtud de ello revocar, modificar o sustituir la resolución apelada según correspondiera, toda vez que la misma aún no había surtido efecto, por lo que al no haberse seguido el procedimiento legal establecido dicha resolución adolece de nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

El Tribunal no puede efectuar la modificación de un acto notificado a una de las partes

RTF N° 00971-5-2007 (13/02/2007)

Se declara improcedente la solicitud de ampliación de la RTF N° 6370-5-2006, presentada por la recurrente, por no haberse considerado en dicha resolución un escrito presentado con posterioridad a la emisión de dicha resolución, pues de acuerdo con el criterio contenido en la RTF N° 2099-2-2003, jurisprudencia de observancia obligatoria, las resoluciones gozan de existencia jurídica desde que se emiten y surten efectos con su notificación, siendo que la notificación de la resolución a una de las partes crea una situación jurídica que debe ser protegida, a saber, la certeza de que el procedimiento contencioso ha concluido, y aun cuando la otra parte no haya sido notificada, constituye una materia ya decidida y, por tanto, su contenido no puede ser modificado por este Tribunal.

Artículo 108.- Revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación

Después de la notificación, la Administración Tributaria solo 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 en 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.*

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.

En este caso, la norma hace referencia a la revocación, modificación, sustitución o complementación⁽³⁾ de los actos administrativos después de haber sido notificados.

En este sentido, la presente norma es mucho más restrictiva, por cuanto limita la facultad de la Administración a determinados supuestos, esto es explicable debido a que se trata de un acto que ha sido notificado válidamente, habiendo el contribuyente tomado conocimiento de este. Con ello la norma trata de resguardar el principio de seguridad jurídica⁽⁴⁾, además de los derechos de los administrados.

Así, la norma señala que la Administración Tributaria solo 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 en 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.

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⁽⁵⁾. Esto es aplicable tanto a la Administración Tributaria nacional como a las administraciones locales.

(3) La complementación conlleva a la ampliación de los alcances originariamente establecidos en el acto administrativo. La información adicional del acto no debe implicar una variación de los requisitos exigidos para la emisión del valor porque estaríamos hablando de una modificación y no de una complementación.

(4) Entendido como la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos establecidos previamente.

(5) Los casos fueron establecidos mediante la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, publicada el 15/01/1997, y norma modificatoria.

Finalmente, el artículo bajo análisis señala 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⁽⁶⁾, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

El hecho de que la norma establezca que en los casos de connivencia sea el superior jerárquico quien expida la declaración, es una garantía de que se respetará la legalidad; pues sería absurdo que fuese la misma área en la que se cometió la connivencia, la que resolviera la revocación, modificación o sustitución del acto administrativo cuestionado.

Como se ha señalado anteriormente, los actos de la Administración Tributaria pueden contener errores materiales, los que pueden ser revocados, modificados, sustituidos o complementados a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar la comunicación correspondiente. Dicha comunicación es presentada a través del Formulario 194 - Comunicación para la revocación, modificación, sustitución, complementación o convalidación de actos administrativos.

Después de la notificación respectiva, la Sunat podrá revocar, modificar, sustituir o complementar las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa en los siguientes casos:

- a) Si los pagos realizados por el contribuyente hubieran sido imputados equivocadamente por la Sunat.
- b) Cuando existan pagos totales o parciales de la deuda tributaria que hayan sido realizados hasta el día anterior al de la notificación de las órdenes de pago resoluciones de determinación o resoluciones de multa que contengan dicha deuda.
- c) Cuando se notificaron las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa sin considerar que la totalidad o parte de la deuda tributaria incluida en ellas ha sido aplazada y/o fraccionada mediante resolución.

(6) Según el Diccionario de la Real Academia de Lengua Española:

connivencia.

(Del lat. connivent-a).

1. f. Disimulo o tolerancia en el superior acerca de las transgresiones que cometen sus subordinados contra las reglas o las leyes bajo las cuales viven.

En ese sentido, podemos concluir que la connivencia, en este caso, es la colaboración del personal de la Administración Tributaria con que cuenta el administrado para transgredir la ley.

- d) Si la emisión de órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa se hubiera originado por errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras por parte de la Sunat.
- e) De existir una declaración sustitutoria o rectificatoria que hubiera determinado una mayor obligación respecto de la deuda tributaria contenida en la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.
- f) Cuando se notificaron las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa sin considerar que la deuda tributaria que contienen ha sido corregida como consecuencia de una solicitud de modificación de datos, aceptada por la Sunat.
- g) Si las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa se hubieran notificado sin haberse percatado que la deuda tributaria referida fue corregida debido a la modificación de coeficiente o porcentaje de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, o mediante la comunicación de la suspensión de estos.
- h) Asimismo, si existe una declaración rectificatoria que hubiera determinado una obligación menor respecto de la deuda tributaria contenida en una orden de pago o en una resolución de multa vinculada, de ser el caso, siempre y que dicha declaración haya surtido efecto en los plazos establecidos por el artículo 88 del Código Tributario.
- i) Cuando se presente duplicidad en la emisión de documentos, tal como se detalla: i) si las resoluciones de multa emitidas por la Sunat se refieran a la misma infracción y periodo tributario, además de coincidir en el importe de la sanción sin considerar intereses; ii) cuando las órdenes de pago notificadas correspondan al mismo tributo y periodo tributario, asciendan al mismo importe y se originen de la misma declaración jurada.

Adicionalmente, las resoluciones de intendencia o resoluciones de oficina zonal también están sujetas a revocación, modificación, sustitución o complemento después de su notificación, cuando:

- Se apliquen notas de crédito negociables para cancelar la deuda tributaria, sin considerar los pagos realizados con respecto de dichas deudas, a la fecha de emisión de las resoluciones que aprueban la emisión de tales notas de crédito negociables.
- Se presenten alguna de las causales señaladas en los literales a) hasta el h) anteriores.

A efectos de presentar la comunicación para la revocación, modificación, sustitución, complementación de actos administrativos, el contribuyente presentará:

- Formulario N° 194 - “Comunicación para la revocación, modificación, sustitución, complementación o convalidación de actos administrativos”, firmado por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC. Este formulario será distribuido gratuitamente en las oficinas de la Sunat o podrá ser descargado de Sunat Virtual (www.sunat.gob.pe).
- De realizar el trámite un tercero, adicionalmente, presentará una carta poder con firma legalizada ante notario público o autenticada por fedatario designado por la Sunat, en que se otorgue autorización expresa para efectuar el trámite, así como fotocopias del DNI del representante y del tercero.

La solicitud se presentará según el tipo de contribuyente:

- a) Contribuyentes de la intendencia de principales contribuyentes nacionales: en la sede de la intendencia.
- b) Contribuyentes de la intendencia regional Lima: i) principales contribuyentes, en las oficinas que les correspondan o en los centros de servicios al contribuyente en la provincia de Lima y en la Provincia Constitucional del Callao; ii) medianos y pequeños contribuyentes, en los centros de servicios al contribuyente en la provincia de Lima y en la Provincia Constitucional del Callao.
- c) Contribuyentes de las intendencias regiozonales: en las oficinas que correspondan o en los centros de servicios al contribuyente que se implementen.

Transcurridos cuarenta y cinco (45) días hábiles sin que la Sunat haya realizado la modificación, revocación, sustitución o convalidación comunicada por el contribuyente, este entenderá que la solicitud ha sido denegada (resolución ficta denegatoria), por lo que el contribuyente estará en condición de interponer los recursos impugnatorios pertinentes.

Contra lo resuelto se podrá interponer un recurso de apelación, el cual se deberá presentar ante la Sunat, para que esta lo eleve al Tribunal Fiscal.

Jurisprudencia

La presentación del Formulario N° 194 “Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos” tiene naturaleza de reclamación

RTF N° 1743-3-2005 (02/04/2005)

El Formulario N° 194 “Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos”, regulado por la Resolución de Superintendencia N° 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 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° 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° 27444, considerando como fecha de presentación del recurso, la que conste como tal en el Formulario N° 194.

La falta de verificación para el goce de un beneficio no es un error material**RTF N° 09022-1-2004 (19/11/2004)**

Se revoca la apelada, que modifica la Resolución de Intendencia N° 071-4-03946, dado que el numeral 3 del artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que después de la notificación, la Administración Tributaria solo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, cuando 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, y precisa que 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, precisándose que mediante la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, se regula el procedimiento de comunicación de la existencia de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de actos de la Administración Tributaria, y establece las circunstancias en las cuales la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat podría revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, con posterioridad a la notificación de las resoluciones de intendencia o resoluciones de oficina zonal, entre las cuales se encuentran los errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras por la Administración Tributaria, por lo que los fundamentos expuestos por la Sunat para modificar la Resolución de Intendencia N° 071-4-03946, no constituyen errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras, toda vez que lo que ocurrió fue que se omitió verificar debidamente los requisitos para gozar del beneficio.

Notificación de resolución original y resolución que la modifica efectuada de manera conjunta**RTF N° 08700-2-2008 (16/07/2008)**

Se declara nula la resolución apelada por cuanto no se encuentra enmarcada dentro del supuesto previsto en el artículo 108 del Código Tributario, por cuanto tanto la resolución sustituida por la apelada, como esta última, fueron notificadas el mismo día. En tal sentido, ambas surtieron efecto al día siguiente, lo que significa que no se ha producido el supuesto previsto en el artículo 108 del Código Tributario para su aplicación, cual es la modificación o sustitución de actos administrativos ya notificados, ya que cuando se

produjo la notificación del acto administrativo sustitutorio recién se estaba notificando el acto administrativo sustituido.

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 fines, 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.*
- 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:

- a) Son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77.*
- b) 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.

Para analizar este artículo, es importante definir lo que se entiende por nulidad y anulabilidad, pues como veremos, se trata de dos conceptos muy diferentes:

La **anulabilidad** es una causa de ineficacia de un acto jurídico, que deriva de la ausencia de alguno de los requisitos imprescindibles para que dicho acto tenga validez.

La **nulidad** genera invalidez del acto, lo que implica que no pueda desplegar sus efectos jurídicos, es decir, que no tiene ni tendrá efecto jurídico.

En ese sentido, en el caso de los actos anulables podrían subsanarse las deficiencias de las que adolece, con lo cual podría generar sus efectos, siendo un acto válido y eficaz. En cambio, en el caso de los actos nulos, este contiene deficiencias insubsanables, defectos en sus elementos sustanciales, con lo cual es como si nunca hubiese existido, por lo que no genera ningún efecto.

El artículo bajo análisis señala que los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. El acto administrativo solo puede ser dictado por la Administración Pública, pero además debe ser el órgano competente quien lo realice. La competencia puede estar referida al territorio, materia o jerarquía. En este caso, la norma hace referencia a la competencia en razón de la materia. Es decir, que el órgano de la Administración Tributaria que dicte determinado acto deberá ser competente en la materia a la que se refiere, deberá ser parte de sus atribuciones. En este sentido, todo acto dictado por órgano incompetente por razón de la materia será nulo de pleno derecho.
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. Los actos contrarios a la ley y a las normas en general son actos arbitrarios, en ese sentido, un acto arbitrario es todo aquel contrario al derecho y como tal nulo, no pudiendo ser válido ni producir efectos.
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley. El poder sancionador de la Administración es una potestad no autónoma, esencialmente limitada por la ley. Como bien ha señalado el Tribunal Constitucional: "(...) los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no solo se aplican en el ámbito del Derecho Penal, sino también en el del Derecho Administrativo sancionador (...)"⁽⁷⁾. Según el principio de legalidad, tanto las faltas administrativas como sus correspondientes sanciones deben estar previstas en la Ley (*nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*)⁽⁸⁾; por su parte, el principio de culpabilidad exige como presupuesto de la pena que pueda culparse, a quien lo sufra, del hecho que la motiva; finalmente, el principio de tipicidad exige que el hecho cometido en la realidad se subsuma, es decir, que concuerde y encaje exactamente en el presupuesto establecido previamente en la ley. En ese sentido, este inciso establece la nulidad de aquellas

(7) Exp. N° 2050-2002-AA/TC

(8) Ningún delito, ninguna pena sin ley previa.

sanciones que la Administración Tributaria pretenda aplicar violando el principio de legalidad.

4. Los actos 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 los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. En este caso, el supuesto de la norma, a diferencia de los anteriores incisos que protegen al administrado de alguna arbitrariedad de la Administración, establece una garantía para la propia Administración, pues evita que el administrado pueda obtener una facultad o derecho indebido. Así, se declara nulo todo acto administrativo que otorgue facultades o derechos por aprobación automática o como consecuencia del silencio administrativo positivo⁽⁹⁾, siempre que se den alguna de las siguientes situaciones:

- Sean contrarios al ordenamiento jurídico. Todo acto contrario al ordenamiento es nulo de por sí, más aún si a través de este se otorgan derechos y facultades, ya que estos tienen carácter restrictivo y necesariamente requieren sustento legal.
- No se cumplan con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Como se puede observar, todos los casos de nulidad tienen por fundamento, proteger intereses que resultan vulnerados por no cumplirse las prescripciones legales.

Respecto de la anulabilidad de los actos de la Administración Tributaria, la norma establece que son anulables cuando:

- a. Son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77. El artículo señalado establece los requisitos de la resolución de determinación y multa, los cuales son:
 1. El deudor tributario.
 2. El tributo y el periodo al que corresponda.
 3. La base imponible.
 4. La tasa.

(9) Aprobación automática de la petición realizada por el administrado por una falta de pronunciamiento de la Administración (inacción administrativa) dentro del plazo establecido en la ley.

5. La cuantía del tributo y sus intereses.
 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
- b. Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía. En este caso, el subalterno emite el acto pero no tiene la capacidad para hacerlo, este acto podrá subsanarse si el superior competente y capaz de emitir dicho acto ratifica lo realizado por su subalterno.

En la anulabilidad, también llamada nulidad relativa, los actos son válidos siempre y cuando los interesados no soliciten su anulación, en ese sentido, son subsanables. Es por eso que la norma señala que los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Jurisprudencia

Resolución de intendencia dictada por órgano incompetente, por lo que la sanción de multa impuesta a la recurrente resulta nula

RTF N° 07585-3-2008 (20/06/2008)

La condición de deuda exigible coactivamente no debió ser transferida a la Sunat, ya que al corresponder a periodos devengados antes de julio de 1999, esta carecía de competencia para emitir pronunciamiento respecto de la impugnación interpuesta contra ella, en consecuencia, la apelada y la resolución de intendencia, han sido dictadas por órgano incompetente, por lo que procede declarar nulos dichos actos en virtud del numeral 1 del artículo 109 del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953. Se señala que las infracciones por incumplimiento de obligaciones relacionadas con aportaciones cometidas antes de la fecha antes indicada, como la del caso de autos, se rigen por el reglamento de multas aprobado por la Resolución N° 056-GCR/IPSS-97, en consecuencia, la sanción de multa impuesta a la recurrente en aplicación del numeral 2 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, resulta nula en aplicación del numeral 3 del artículo 109 del Código Tributario, criterio establecido con anterioridad mediante RTF N° 02542-1-2002.

Nulidad de valor por falta de indicación de base legal que lo sustente

RTF N° 07950-6-2004 (20/10/2004)

Se declara nulo el valor en cuanto a las multas, por cuanto el último párrafo del artículo 109 del Código Tributario señala que los actos de la Administración Tributaria son

anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77, los mismos que podrán ser convalidados por la Administración subsanando los vicios de que adolezcan. Se indica que de la verificación de la resolución de determinación se aprecia que la deuda tributaria contenida en el citado valor no solo está conformada por los reparos establecidos por concepto del Impuesto Predial sino también por multas respecto del cual no se precisa la infracción específica en la cual habría incurrido la recurrente ni los fundamentos y disposiciones legales que las sustentan, en ese sentido, al no haber cumplido la resolución de determinación con los requisitos previstos por el artículo 77 del Código Tributario, y no habiendo sido subsanadas estas en el procedimiento, queda claro que el referido valor deviene en nulo conforme con lo establecido por el numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario citado. En cuanto a los reparos que contiene la citada resolución de determinación por Impuesto Predial, se indica que no se encuentran debidamente sustentados por lo que procede revocar la apelada en ese extremo.

Convalidación de actos por la dependencia o funcionario al que le corresponde emitir el acto administrativo

RTF N° 03132-1-2003 (04/06/2003)

Se declara nula la esquila y lo actuado con posterioridad, como consecuencia de lo resuelto por el Tribunal que dispuso declarar nula e insubsistente la apelada y dispuso que la Administración procediera a notificar a la recurrente los motivos determinantes del reparo en el valor, con la finalidad de efectuar la convalidación a que se refiere el artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, dejando a salvo su derecho de interponer la reclamación respectiva; sin embargo, la esquila consigna los motivos que la llevaron a no aplicar la exoneración prevista por la Ley N° 26564, al no calificar como productor agrario según la definición dada en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 90-95-EF; sin embargo, no indicó a la contribuyente que podía interponer reclamación, por lo que al no haberlo hecho, dicho acto deviene en nulo conforme a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del citado Código Tributario, por lo tanto corresponderá que se convalide nuevamente el valor impugnado, notificando a la recurrente los requisitos omitidos, señalándole expresamente que queda a salvo su derecho a interponer la reclamación respectiva dentro del plazo de veinte días hábiles previsto en el primer párrafo del artículo 137 del código en referencia, supuesto en el cual se reiniciaría el procedimiento contencioso tributario.

Inobservancia de la Administración Tributaria del procedimiento legal establecido para declarar la nulidad de sus propios actos

RTF N° 06677-3-2002 (19/11/2002)

Se declara nula la apelada que declaró nulas las resoluciones directorales que otorgaron la inafectación del Impuesto Predial y arbitrios solicitada por la recurrente. Se señala que la apelada ampara la nulidad en una valoración distinta de los expedientes sobre los cuales han recaído las resoluciones directorales, pues considera que la recurrente no calificaba como entidad religiosa, por lo que estaba afecta a dichos tributos, fundamentando dicha causal de nulidad en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario. Se señala que dicho supuesto no se encuentra comprendido en ninguna de las

causales de nulidad previstas en el artículo 109 del citado Código. En tal sentido, al no haber la Administración observado el procedimiento legal establecido para declarar la nulidad de sus propios actos ha incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario (RTF N° 8367-4-01).

Resolución que no señala fundamentos que le sirven de base

RTF N° 03007-1-2002 (07/06/2002)

Se declara nula la apelada debido a que no ha observado lo dispuesto por el artículo 129 y el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, toda vez que no expresa los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base. Asimismo, se declaró nula e insubsistente la resolución ficta denegatoria de la reclamación presentada contra la resolución de multa, a fin que la Administración realice la convalidación prevista en el artículo 109 del Código Tributario, dejándose a salvo el derecho de la recurrente a interponer la reclamación respectiva, dado que en dicho valor se señala que se ha incurrido en la infracción de presentar en forma incompleta las declaraciones, comunicaciones y demás documentos exigidos por las leyes y reglamentos, descripción que no permite establecer las deficiencias en las que se habría incurrido a fin de considerar incompletas las declaraciones juradas presentadas.

Emisión de orden de pago sin motivación

RTF N° 00764-3-2000 (31/08/2000)

Se declara nula la orden de pago, toda vez que al no estar motivada tal valor resulta un acto anulable, y al no haber sido debidamente convalidado por la Administración, ha devenido en nulo; en atención a los artículos 77, 78, 103, 109 y 113 del Código Tributario bajo estudio.

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.

La nulidad de los actos administrativos puede ser declarada por la misma Administración Tributaria, como bien señala la norma. Pero esta declaración de nulidad solo podrá realizarla si sobre ellos no hubiese recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial, esto debido a que una vez que la instancia superior emite resolución definitiva, la Administración Tributaria ya no es competente para pronunciarse, pues lo único que le queda es impugnar la decisión de la instancia superior.

Son los deudores quienes pueden solicitar se declare la nulidad de los actos, según corresponda, a través de:

- Procedimiento contencioso-tributario, cuyas etapas son:
 - La reclamación ante la Administración Tributaria.
 - La apelación ante el Tribunal Fiscal.
- Procedimiento no contencioso: reconsideración, reclamación y apelación.

La nulidad del remate de bienes embargados en el procedimiento de cobranza coactiva, debe ser deducida dentro del plazo de tres (3) días de realizado el remate de los bienes embargados y dentro de dicho procedimiento.

Nulidad de oficio de resolución dictada por municipalidad

RTF N° 02827-5-2002 (29/05/2002)

Se revoca la apelada que declaró la nulidad de resolución de alcaldía e improcedente la solicitud de deducción de 50 UIT de la base imponible del Impuesto Predial. Previamente al análisis del fondo, es necesario establecer si la declaración de nulidad de la resolución de alcaldía efectuada también por la apelada, se hizo conforme a ley, nulidad que se resolvió por considerar que esta había sido emitida contraviniendo lo dispuesto por el artículo 19 del Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación Municipal. El artículo 110 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, deberá declarar 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 al citado Código, siempre que de ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial. En ese sentido, la municipalidad estaba facultada a declarar la nulidad de la resolución por encontrarse dentro del plazo legal para ejercer tal facultad (no se señala plazo en la norma y no había pronunciamiento del Tribunal Fiscal ni del Poder Judicial) y dentro del supuesto establecido en el numeral 2) del artículo 109 del Código. En cuanto al asunto de fondo, en el presente caso, debido al fallecimiento del cónyuge de la recurrente, feneció el régimen de sociedad de

gananciales, abriéndose la sucesión intestada por el patrimonio que era de propiedad del cónyuge fallecido, la misma que de acuerdo al artículo 845 del Código Civil se rige por las disposiciones de copropiedad. Con ocasión de la muerte del cónyuge de la recurrente se dio inicio a un régimen de copropiedad que incluye al inmueble materia de autos y por lo tanto, la cónyuge en su calidad de copropietaria del inmueble, se encuentra comprendida dentro del beneficio, solo sobre la cuota ideal que le corresponda sobre el inmueble (RTF N° 345-3-99 JOO).

Nulidad de oficio efectuado por la Administración Tributaria sin precisar cuál es el procedimiento que se habría vulnerado

RTF N° 03948-5-2005 (24/06/2005)

Se revoca la apelada, que declaró nulas las resoluciones que declararon procedente la solicitud de inafectación del Impuesto al Patrimonio Vehicular presentada por la recurrente respecto de diversos vehículos de su propiedad, atendiendo a que si bien la Administración podía declarar la nulidad de oficio de dichas resoluciones en concordancia con lo establecido por el artículo 110 del Código Tributario y 202 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración no ha precisado cuál es el procedimiento que se ha vulnerado al expedirse las resoluciones declaradas nulas ni en qué norma se encuentra establecido, limitándose a indicar que no efectuó un análisis de la situación de cada vehículo de la recurrente, lo que en realidad sí ocurrió.

Artículo 111.- Actos emitidos por sistemas de computación y similares

Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares, siempre que esos documentos, 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.

Este artículo establece una presunción *iuris tantum*⁽¹⁰⁾, pues se reputan legítimos y, por ende, válidos los actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares. Pero, la legitimidad relativa de estos actos depende del cumplimiento de ciertos requisitos, como son que contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen de este.

(10) Una presunción *iuris tantum* es aquella que se establece por ley y que admite prueba en contrario, es decir, permite probar la inexistencia de un hecho o derecho.

Actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares

RTF N° 03035-8-2008 (06/03/2008)

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra una resolución de multa emitida por no presentar la declaración que contenga la determinación del Impuesto Predial. Se indica que las obligaciones sustanciales y formales son independientes, en ese sentido, el cumplimiento de una obligación sustancial no implica la convalidación de la omisión de la obligación formal. Asimismo, carece de sustento lo señalado en cuanto a que la resolución de multa es inválida al haber sido suscrita con firma mecanizada, ya que conforme con el artículo 111 del Código Tributario se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares, siempre que esos documentos, 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, siendo que en el caso de autos la Administración ha utilizado esta modalidad.

Artículo 112.- Procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:

- 1. Procedimiento de cobranza coactiva.*
- 2. Procedimiento contencioso-tributario*
- 3. Procedimiento no contencioso.*

La norma establece que los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:

- **Procedimiento de cobranza coactiva:** procedimiento que lleva a cabo la administración, en ejercicio de su facultad coercitiva, a fin de hacer efectivo el cobro de la deuda exigible y demás actos que se deriven del citado procedimiento.
- **Procedimiento contencioso-tributario:** procedimiento donde existe una controversia, se inicia con la interposición del recurso de “reclamación”, contra una orden de pago, una resolución de determinación o una resolución de multa emitida por la Administración; recurso que deberá ser resuelto por la Administración Tributaria en plazo de ley. Si la decisión de la Administración Tributaria es contraria a los intereses del administrado, este podrá interponer recurso de “apelación”, el cual será resuelto por el Tribunal Fiscal.

- **Procedimiento no contencioso:** procedimiento en el que no existe un asunto controvertido ni litigioso, se inicia con la interposición de una “solicitud” (vinculada a una obligación tributaria), ante una entidad que forme parte de la Administración Tributaria, la cual deberá resolverla en el plazo legal correspondiente. Este procedimiento podría convertirse en contencioso si la Administración Tributaria deniega al administrado la solicitud o si existe falta de pronunciamiento dentro de los 45 días hábiles de presentado la solicitud. Ejemplo de este procedimiento es la solicitud de devolución.

Jurisprudencia

Solicitud de prescripción - Procedimiento no contencioso

RTF N° 02083-3-2002 (18/04/2002)

Se remiten los actuados a la Administración Tributaria por cuanto mediante la solicitud de prescripción se cuestiona la exigibilidad de la acción de la Administración Tributaria para exigir su pago, al haber transcurrido el plazo fijado por ley para ello; en ese sentido, la solicitud de prescripción califica como una solicitud no contenciosa vinculada con la determinación de la obligación tributaria por lo que la misma debe ser resuelta y notificada en un plazo no mayor de 45 días; siendo la resolución que resuelve dicha solicitud apelable ante el Tribunal Fiscal, por lo que corresponde a la Sunat, pronunciarse sobre las mismas, conforme a lo dispuesto en el artículo 162 del Código Tributario.

Cobranza coactiva iniciada indebidamente

RTF N° 06442-2-2002 (31/10/2002)

Se declara fundada la queja, debiendo la Administración suspender el procedimiento de cobranza coactiva. La Administración señala que procedió a la cobranza coactiva al no haberse impugnado dentro del plazo establecido los valores girados, asimismo, que la quejosa no cumplió con el pago previo de la deuda impugnada. La quejosa señala que no se le permitió presentar los recursos de reclamación dentro del plazo, al señalar que mesa de partes no atendería en esa fecha, situación que es negada por la Administración que señala que atendió normalmente hasta las 2 p.m. De autos se aprecia que la quejosa cuenta con una certificación notarial que la citada oficina señalaba que no atendería en dicha fecha y que es falso lo argumentado por la Administración al haber ella misma presentado escritos recibidos en la fecha controvertida pero en horas posteriores a la de atención, estando acreditado que no se permitió a la quejosa presentar los recursos por causas imputables a la Administración, supuesto en el cual se extiende el plazo de vencimiento hasta el día hábil consecutivo. En tal sentido, al haberse interpuesto los recursos impugnativos dentro del plazo, la deuda materia de cobranza no tenía la calidad de exigible por lo que la citada cobranza es indebida.

Calificación de escritos presentados por la Administración

RTF N° 12355-5-2008 (23/10/2008)

Se declara fundada la queja presentada contra la Administración por recalificar indebidamente su recurso de reclamación, debido a que se advierte de autos que con la presentación del escrito presentado el 25/02/2008, el quejoso no pretendía iniciar un procedimiento no contencioso, sino impugnar la orden de pago, alegando como medio de defensa la prescripción, por lo que correspondía que fuera tramitado como un recurso de reclamación y no de un procedimiento no contencioso como hizo la Administración, en este caso la prescripción funciona como medio de excepción, criterio de la RTF N° 9028-5-2001. Adicionalmente, se indica que en aplicación de la RTF N° 08862-2-2004 de observancia obligatoria "procede discutir en la vía de 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".

Procedimiento de cobranza coactiva durante la tramitación de un procedimiento no contencioso

RTF N° 07456-2-2004 (29/09/2004)

Se declara improcedente la queja interpuesta al establecerse que en tanto a la fecha de interposición de la queja había transcurrido el plazo para que se resolviera las solicitudes no contenciosas de devolución, el quejoso tenía expedito su derecho a considerar desestimadas dichas solicitudes y formular reclamación contra las resoluciones denegatorias fictas. Se precisa que no procede lo solicitado por el quejoso en cuanto la Administración debe abstenerse de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva al estar en trámite el indicado procedimiento no contencioso, atendiendo el criterio establecido mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-15 del 23 de setiembre de 2004, que señala que no procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva durante la tramitación de un recurso de apelación formulado dentro de la tramitación de un procedimiento no contencioso.

Reclamación dentro de un procedimiento no contencioso

RTF N° 00683-2-2003 (12/02/2003)

Se indica que la recurrente cuestiona un valor emitido (orden de pago) aludiendo a la resolución emitida como consecuencia de un procedimiento no contencioso seguido previamente, por lo que el escrito presentado debe ser calificado como una reclamación dentro de un procedimiento contencioso-tributario y no como una apelación dentro del procedimiento no contencioso, en tal sentido, el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse al respecto, sino la Administración que emitió el valor impugnado.

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.

En cuanto le sean aplicables, lo regulado en el Título I del Libro Tercero del Código Tributario, denominado “Disposiciones generales”, por decisión expresa podrá ser aplicado lo regulado en el Libro II del Código Tributario referido a la Administración Tributaria y a los administrados.

CONTADORES
& EMPRESAS

Título 2

PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

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.*
- 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.*
- 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.

El procedimiento de cobranza coactiva es uno de los que más crítica ha recibido, teniendo en cuenta que a través de ella la Administración realiza la ejecución forzosa de las deudas tributarias. Esta 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. Pero, debido a que se trata de una facultad en la que el acto administrativo puede ser ejecutado forzosamente por la Administración Tributaria, sin necesidad de acudir al Poder Judicial, la norma establece un conjunto de parámetros y garantías que resguardan el derecho de los contribuyentes. Asimismo, se establece las condiciones que dichos funcionarios deben reunir para ejercer el cargo de ejecutor coactivo y de auxiliar coactivo, respectivamente. En general, los requisitos son los mismos, salvo las diferencias que se pueden apreciar en el siguiente cuadro:

	Requisitos	
	Ejecutor coactivo	Auxiliar coactivo
Similitudes	<ul style="list-style-type: none"> • Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles. • No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso. • 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. • Tener conocimiento y experiencia en Derecho Administrativo y/o Tributario. • Ser funcionario de la Administración Tributaria. • No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley. 	
Diferencias	<ul style="list-style-type: none"> • Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley. 	<ul style="list-style-type: none"> • Acreditar como mínimo el grado de bachiller en las especialidades tales como Derecho, Contabilidad, Economía o Administración. • No tener vínculo de parentesco con el ejecutor, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad.

Las diferencias se deben básicamente a requisitos sustanciales relacionados con la:

Especialización: El ejecutor coactivo debe ser necesariamente un abogado, pues las actividades inherentes a su cargo lo exigen. En cambio, para el caso del asistente coactivo deberá acreditar, como mínimo, grado de bachiller de Derecho, Contabilidad, Economía o Administración, pues su labor es principalmente de apoyo al ejecutor coactivo.

Imparcialidad: Se evita la vinculación entre el ejecutor coactivo y el auxiliar coactivo, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad, mecanismo que contribuye a un recto proceder.

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 estas se encuentren fijadas en el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva que se apruebe mediante resolución de la Administración Tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que estos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria.

La exigibilidad de la deuda se tramita mediante el procedimiento de cobranza coactiva, es por ello que su validez depende de este requisito sustancial. En ese sentido, el presente artículo establece en qué casos se entiende que la deuda es exigible. Así, señala que se considera exigible la deuda:

Deuda exigible	
Acto administrativo	Requisito
Resoluciones de determinación, multa o de pérdida de 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.
Resolución de determinación o de multa.	Reclamadas fuera del plazo de ley y sin que se cumpla con presentar la carta fianza exigida por el artículo 137 del TUO del Código Tributario.
Resolución	<ul style="list-style-type: none"> • No apelada en el plazo de ley. • Apelada fuera del plazo de ley, siempre que no se cumpla con presentar la carta fianza exigida por el artículo 146 del TUO del Código Tributario. • Establecida por resolución del Tribunal Fiscal.
Orden de pago	Notificada conforme a ley.
Costas (*) y gastos (**) incurridos por la Administración durante el procedimiento de cobranza coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias.	Desde el momento de la notificación de la resolución de ejecución coactiva, salvo que la cobranza se haya iniciado indebidamente.
Gastos (**) incurridos en las medidas cautelares previas.	Trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56 al 58 del TUO del Código Tributario y siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de cobranza coactiva, conforme con el primer párrafo del artículo 117 del TUO del Código Tributario, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

(*) Se fijan según el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 050-96/SUNAT, modificado por la Resolución N° 089-2005.

(**) Para el cobro de los gastos se requiere que estos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente.

Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos, costas o gastos, será devuelto por la Administración Tributaria.

Suspensión de cobranza coactiva por no existir deuda exigible

RTF N° 00904-4-2000 (19/09/2000)

Se declara fundada la queja debiendo suspenderse la cobranza coactiva iniciada de una orden de pago, puesto que este Tribunal ha revocado la resolución jefatural que la contenía y, en consecuencia, ha dejado sin efecto dicho valor, por lo que no existía deuda exigible.

Suspensión del procedimiento de cobranza coactiva iniciado, ya que no procede la emisión de órdenes de pago sino de resoluciones de determinación

RTF N° 01087-4-2000 (24/10/2000)

Se declara fundado el recurso de queja interpuesto, disponiendo que la Municipalidad Distrital de San Juan de Miraflores y su ejecutor coactivo, suspendan el procedimiento de cobranza coactiva iniciado, debido a que no procedía la emisión de órdenes de pago sino de resoluciones de determinación, al no haberse configurado en el caso de autos ninguno de los supuestos previstos en los incisos 1) y 3) del Código Tributario; teniéndose en cuenta que el recurrente fue notificado con dos órdenes de pago signadas con una misma numeración.

Acciones de coerción sin necesidad de emitir resolución de cumplimiento

RTF N° 00141-4-2000 (25/02/2000)

Se declara infundada la queja, debido a que no es necesario que la Administración emita resoluciones de cumplimiento respecto de las RTFs que confirmaron la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta contra las órdenes de pago y resoluciones de multa, ya que no se encuentra dentro de lo establecido en el artículo 156 del Código Tributario, que establece cuando es necesario emitir resoluciones de cumplimiento, resultando conforme a ley que la Administración exponga la adopción de medidas cautelares a fin de asegurar el cobro de la deuda.

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.

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 con la ley.*
9. *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.*
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.

De la lectura del presente artículo se desprende que, las facultades del ejecutor coactivo están establecidas de forma no taxativa. El auxiliar coactivo, por su parte, podrá ejercer las facultades de 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, y dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones; así como las demás funciones que se establezcan mediante resolución de superintendencia.

De otro lado, la Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT y sus modificatorias, que aprueba el Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva, establece también ciertas facultades del ejecutor coactivo y la competencia y funciones del auxiliar coactivo.

Respecto del ejecutor coactivo señala que ejercerá las facultades establecidas en el Código Tributario considerando lo siguiente:

- a. Verificará la exigibilidad de la deuda tributaria a efectos de cumplir con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 116 del Código.
- b. Ordenará que se inicien las medidas cautelares en día hábil. Se podrá efectuar el embargo en día y/u hora inhábil considerando su forma, el rubro del negocio del deudor o del tercero que deba cumplir con la medida u otra razón que lo justifique. Se dejará constancia de esta última circunstancia en el acta de embargo.
- c. Ordenará la ampliación o reducción del monto de la medida cautelar así como la variación, sustitución o levantamiento de la citada medida, de acuerdo con lo señalado en el numeral 2 del artículo 116 del Código.
- d. Declarará la nulidad de la resolución de ejecución coactiva y del remate según lo previsto en el numeral 9 del artículo 116 del Código. Asimismo, declarará la nulidad de aquellos actos sucesivos susceptibles de ser declarados nulos.

- e. Deberá obtener autorización judicial para hacer uso de medidas como el descerraje o similares, conforme a lo establecido en el literal b) del artículo 118 del Código.
- f. Colocará el cartel o afiche alusivo a la medida cautelar en el exterior del establecimiento del deudor donde se lleve a cabo el embargo o en el vehículo donde se transporte los bienes embargados y no consignará el nombre del deudor.
- g. Otorgará un plazo no menor de tres (3) días hábiles cuando requiera información a las entidades públicas o privadas respecto de bienes o derechos del deudor susceptibles de embargo. En el mencionado requerimiento no se solicitarán datos comprendidos en los alcances del artículo 140 de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.
- h. Solicitará de conformidad con lo dispuesto por el artículo 123 del Código el apoyo de las autoridades policiales o administrativas, quienes sin costo alguno, prestarán su apoyo inmediato, bajo sanción de destitución.
- i. No admitirá escritos que entorpezcan o dilaten el procedimiento, bajo responsabilidad.
- j. Realizará las demás acciones que se requiera para el desarrollo de su función.

Respecto del auxiliar coactivo, señala que ejercerá sus funciones en la(s) dependencia(s) para la(s) cual(es) ha sido designado por la Sunat.

El auxiliar tiene como función colaborar con el ejecutor. Para tal fin, ejerce, además de las facultades señaladas en el Código Tributario, las siguientes funciones:

- a. Tramitar, guardar o poner bajo custodia, según corresponda, los expedientes a su cargo.
- b. Elaborar los diferentes documentos necesarios para impulsar las diligencias que hubieran sido ordenadas por el ejecutor.
- c. Realizar las diversas diligencias ordenadas por el ejecutor.
- d. Emitir y suscribir las actas de embargo, informes y demás documentos que lo ameriten.
- e. Las demás funciones que le encomiende el ejecutor.

Además, señala que en la página web de la Sunat se difundirá la relación de auxiliares coactivos.

Como se aprecia de las normas glosadas, las funciones y facultades, tanto del ejecutor como del auxiliar coactivo, están definidas en las normas correspondientes, no debiendo dichos funcionarios en ningún caso exceder los límites que la ley establece.

Jurisprudencia

Verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva

RTF N° 02999-5-2007 (29/03/2007)

Se declara fundada la queja presentada contra el Senati por seguir indebidamente a la quejosa un procedimiento de cobranza coactiva, al verificarse que los valores que contienen la deuda materia de cobranza y las resoluciones que le dan inicio han sido notificados en forma defectuosa, al no indicar el nombre de la persona con la que se entendió la diligencia o su negativa a proporcionarlo, precisándose que el ejecutor coactivo sí puede dejar sin efecto un procedimiento coactivo iniciado indebidamente.

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 órdenes 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 estas 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 periodo 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.

El ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados 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.

Como bien señala la norma, el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva. Dicha resolución contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo para su cancelación de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de:

- Dictarse medidas cautelares, entendiéndose embargos.
- De iniciarse la ejecución forzada, en caso de que se hubiesen dictado medidas cautelares previas.

El procedimiento de cobranza coactiva de la Sunat se rige por las normas contenidas en el Código Tributario, pero, además, está reglamentado por la Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT y sus modificatorias. Las normas citadas son aplicables para:

- El procedimiento que lleve a cabo la Sunat, en ejercicio de su facultad coercitiva, a fin de hacer efectivo el cobro de la deuda exigible detallada en el artículo 115 del Código y demás actos que se deriven del citado procedimiento. Se considera comprendida como deuda exigible a las liquidaciones de las declaraciones únicas de aduanas y a las resoluciones de multa por infracciones tributarias aduaneras no reclamadas ni apeladas oportunamente.
- Las medidas cautelares previas a que se refieren los artículos 56, 57 y 58 del Código.

- La ejecución de las garantías otorgadas a favor de la Sunat según lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 116 del Código.

La presente norma también establece un mecanismo que evita las maniobras dilatorias o entorpecedoras del procedimiento de ejecución coactiva que pudiesen usar los contribuyentes, pues se faculta al ejecutor coactivo a no admitir escritos que entorpezcan o dilaten su trámite. Asimismo, se señala que el ejecutor coactivo ejercerá sus facultades bajo responsabilidad, con lo cual se le conmina a ser riguroso al momento de calificar los escritos presentados.

Por otro lado, es obligación del ejecutado pagar a la Administración las costas⁽¹¹⁾ y gastos.

El ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados 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 determinados de acuerdo con el arancel de costas y costos.

Jurisprudencia

Procedimiento de cobranza coactiva finalizado con el remate y adjudicación del inmueble embargado

RTF N° 00338-5-2000 (23/05/2000)

Este Tribunal se inhibe del pronunciamiento de la queja interpuesta, debido a que se observa que el procedimiento de cobranza coactiva ha finalizado, dado que se ha llegado al remate y adjudicación del inmueble embargado, inscribiéndose el mismo en el Registro de Propiedad Inmueble respectivo, por lo cual en aplicación del artículo 2013 del Código Civil, corresponde al Poder Judicial pronunciarse al respecto.

No se requiere adjuntar la copia del valor en cobranza a la resolución de ejecución coactiva

RTF N° 00030-4-2000 (18/01/2000)

Se declara improcedente el recurso de queja interpuesto, debido a que el Código Tributario no prevé como requisito de validez para el inicio del procedimiento de cobranza

(11) Son todas las erogaciones realizadas por las partes, que guardan relación directa con el proceso y, en consecuencia, tienen su causa inmediata en este.

coactiva, el adjuntar copia del valor puesto en cobranza, más aún cuando este ha sido notificado con anterioridad al inicio de la misma.

Para la ejecución de la garantía debe iniciarse el procedimiento de cobranza coactiva

RTF N° 00217-2-2000 (15/03/2000)

Se declara fundada la queja interpuesta, toda vez que la Administración Tributaria debió iniciar el procedimiento de cobranza coactiva previsto en el Código Tributario, a efectos de proceder a la ejecución de la carta fianza, otorgada en respaldo de las obligaciones derivadas del acogimiento al Régimen de Fraccionamiento D.Leg. N° 848.

Resolución de ejecución coactiva notificada indebidamente

RTF N° 04768-4-2008 (15/04/2008)

Se declara fundada la queja, debido a que la resolución de ejecución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza no fue notificada con arreglo a ley, y en consecuencia se dispone la suspensión del procedimiento y levantamiento de las medidas cautelares. Asimismo se dispone dar trámite de reclamación a la queja presentada en el extremo referido al cuestionamiento de la resolución de oficina zonal que declaró la pérdida del fraccionamiento.

Valores debidamente notificados no reclamados en el plazo de ley

RTF N° 03528-1-2008 (19/03/2008)

Se declara infundada la queja interpuesta. Se indica que los valores materia de cobranza fueron notificados válidamente y que estos no han sido reclamados en el plazo de ley, por lo que la deuda que contienen es exigible coactivamente, habiéndose iniciado su cobranza conforme a ley. Asimismo se señala que la resolución que dio inicio a su cobranza también fue notificada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario.

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 efectos de lo señalado en el párrafo anterior notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción

y señalará 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.*

Quando 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, solo 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, solo después de transcurrido quince (15) días desde la fecha en que se frustró la diligencia, procederá a adoptar el embargo con extracción de bienes.

Quando 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 este, 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 esta 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 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.

Si el tercero incumple la orden de retener y paga al ejecutado o a un designado por cuenta de aquel, estará obligado a pagar a la Administración Tributaria el monto que debió retener bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario, de acuerdo a 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 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°s. 931 y 932, las medidas cautelares previstas en el presente artículo podrán ser trabadas, de ser el caso, por medio de sistemas informáticos.*

Tratándose del embargo en forma de retención, mediante resolución de superintendencia se establecerá los sujetos obligados a utilizar el sistema informático que proporcione la Sunat, así como la forma, plazo y condiciones en que se debe cumplir dicho embargo.

Cuando el contribuyente notificado con la resolución de ejecución coactiva, acto que da inicio al procedimiento de ejecución coactiva, no pague la deuda tributaria, el ejecutor coactivo está facultado para dictar medidas cautelares, es decir, embargos sobre los bienes del deudor tributario.

El embargo consiste en la afectación jurídica de un bien o derecho del contribuyente aunque estos se encuentren en posesión de terceros. El hecho de que un bien ya se encuentre embargado no implica que no pueda nuevamente ser materia de embargo. Por ejemplo, si se trata de un bien inmueble es posible inscribir más de un embargo en la partida electrónica de Registros Públicos.

Si bien la presente norma enumera las medidas cautelares que puede ordenar el ejecutor coactivo, deja abierta la posibilidad que este puede ordenar otros que no están comprendidos en la enumeración que se efectúa, en la medida que asegure de manera más adecuada el pago de la deuda tributaria, siendo este último un criterio subjetivo respecto del cual no se establece un parámetro.

Las notificaciones de las medidas de embargo tienen la particularidad de surtir efectos desde la fecha de su notificación, ello debido a que el hecho de que surta efectos al día siguiente haría impracticable la medida de embargo.

El ejecutor coactivo puede ordenar indistintamente cualquiera de las siguientes medidas de embargo:

Embargo en forma de:	Bienes afectados
Intervención en la recaudación	Se embarga los ingresos del negocio designándose interventores recaudadores para que recauden el ingreso del contribuyente.
Depósito	El embargo recae en bienes muebles y derechos del contribuyente aun cuando se encuentran en poder de terceros, este será constituido en depositario, un tercero o la Administración Tributaria. En el embargo en forma de depósito con extracción los bienes son retirados de establecimiento del contribuyente. De acuerdo con la presente norma es posible que se ordene un embargo en forma de depósito afectándose un bien inmueble cuando este no está inscrito en Registros Públicos nombrándose al deudor tributario como depositario.
Inscripción	Tratándose de bienes registrados, el embargo se efectúa inscribiendo el monto de la afectación en el Registro Público. El embargo no impide la enajenación del bien, pero el comprador asume la carga hasta por el monto inscrito
Retención	El embargo recae sobre derechos de crédito u otros bienes en posesión de terceros cuyo titular es el contribuyente. Se ordena al poseedor retener el pago a la Administración Tributaria. El embargo puede ejecutarse con la toma de dicho, es decir, con la constancia del dicho del tercero o con la notificación del tercero, indicándose que se retenga el pago a la orden de la Administración Tributaria. En todos los casos el tercero debe comunicar al ejecutor coactivo la retención o la imposibilidad de este.

Jurisprudencia

Embargo de fondos de las cuentas de detracciones

RTF N° 03793-1-2008 (25/03/2008)

Se declara infundada la queja interpuesta. Se indica que la Administración se encuentra facultada a embargar los fondos de las cuentas de detracciones de la quejosa obtenidos por el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias - SPOT, dado que estos tienen por finalidad el pago de las obligaciones tributarias. En ese sentido, la adopción del embargo en forma de retención ordenado mediante las resoluciones coactivas respectivas, resulta arreglado a ley al encontrarse sustentadas en el artículo 118 del Código Tributario.

Embargo en forma de retención bancaria - reclamación extemporánea

RTF N° 10177-1-2007 (26/10/2007)

Se declara infundada la queja. Se señala que si bien la quejosa formuló reclamación contra los valores antes en cobranza, dicho recurso fue extemporáneo, por lo que no se configuró el supuesto establecido por el numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario para que la Administración suspendiera la cobranza, por lo que al haberse verificado que el procedimiento coactivo materia de autos se inició conforme a

ley respecto de una deuda exigible coactivamente, la adopción del embargo en forma de retención bancaria, ordenado mediante la Resolución Coactiva N° 0230070365155, es correcto, dado que se sustenta en el artículo 118 del Código Tributario, según el cual la Administración está facultada a dictar las medidas cautelares que considere convenientes para asegurar el cobro de la deuda.

Medidas cautelares trabadas en el interior de un procedimiento de ejecución regular no tiene plazo de caducidad

RTF N° 03212-4-2008 (12/03/2008)

Se declara fundada la queja en cuanto al extremo referido al inicio de la cobranza que no se habían notificado de acuerdo a ley, y a la notificación conjunta de órdenes de pago con resoluciones de ejecución coactiva conforme al criterio del Tribunal Constitucional en las Sentencias N°s. 04973-1-2007 y 03797-2006-PA/TC, y declara infundada en lo demás que contiene, toda vez que el procedimiento ha sido seguido con arreglo a ley. Asimismo, se dispone la reducción de la medida de embargo en forma de retención trabada, y se precisa que las medidas cautelares trabadas en el interior de un procedimiento de ejecución regular, no tienen plazo de caducidad conforme lo dispuesto en el artículo 118 del Código Tributario.

Para los embargos en forma de depósito sin extracción, en forma de inscripción y en forma de retención, no se requiere de la notificación previa al deudor tributario

RTF N° 01046-4-2007 (14/02/2007)

Se declara infundada la queja por la interposición de medidas cautelares previas, puesto que se encuentra acreditado que la quejosa ha incurrido en el supuesto contemplado en el inciso e) del artículo 56 del Código Tributario, esto es, no presentar y/o exhibir los libros, registros y/o documentos solicitados por la Administración, por lo que su comportamiento justifica el aseguramiento previo del pago de la deuda acotada por la Administración, y por tanto la adopción de medidas cautelares previas, conforme a lo dispuesto por el artículo 56 del Código Tributario y a lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 08504-4-2004. Respecto a la falta de notificación de las resoluciones de embargo, se señala que para la validez de las medidas cautelares previas de embargo en forma de depósito sin extracción, en forma de inscripción y en forma de retención, no se requiere de la notificación previa al deudor tributario, asimismo no se ha establecido un plazo máximo para que este sea notificado, por lo que carece de sustento lo alegado por la quejosa.

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 a 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 a 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 más las costas y los 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 una 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 a 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.

De acuerdo con la presente norma, el ejecutor coactivo puede ordenar se suspenda o concluya el procedimiento de ejecución coactiva; asimismo, se establece los casos en los cuales procede uno u otro supuesto. La suspensión, como su nombre lo indica, solo suspende temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, en cambio la conclusión importa el archivamiento del procedimiento.

Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva	
Suspensión	Cuando en el proceso de amparo, procedimiento constitucional que se interpone frente a la violación de los derechos constitucionales excluyéndose el derecho a la libertad, se ha dictado una medida cautelar que ordena la suspensión de la cobranza coactiva.
	Cuando una ley o norma con rango de ley (por ejemplo, una ordenanza) lo ordene expresamente
	Excepcionalmente, en caso de órdenes de pago cuando existan circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se interponga dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115 del Código Tributario.
	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 más las costas y los gastos.

Conclusión	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.
	La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27 del Código Tributario
	Se haya declarado la prescripción de la deuda
	La cobranza se siga contra persona distinta al obligado
	Exista resolución otorgando el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
	Las órdenes de pago o valores en cobranza han sido declaradas nulos, revocadas o sustituidas después de la notificación de la resolución de ejecución coactiva.
	La persona obligada al pago se declara en quiebra
	Cuando una ley o norma con rango de ley disponga la conclusión del procedimiento expresamente.
	Cuando se ha presentado recurso de reclamación y/o apelación vencidos los plazos establecidos cumpliendo con presentar carta fianza.
Deudores tributarios sujetos a procedimiento concursal	Se suspenderá o concluirá el procedimiento de cobranza coactiva de acuerdo con la Ley N° 27809 - Ley General del Sistema Concursal y normas modificatorias.

Es preciso resaltar que en el caso de reclamaciones efectuadas fuera de plazo se mantiene la exigibilidad de la deuda, aunque el contribuyente apele la resolución que declara la inadmisibilidad. Es decir, no obstante, el contribuyente que es notificado con la resolución que declara inadmisibles sus recursos de reclamación y apela dicha resolución se mantendrá la exigibilidad de la deuda.

Jurisprudencia

Suspensión del procedimiento de cobranza coactiva referido a la deuda tributaria acogida válidamente al RESIT

RTF N° 01470-1-2005 (08703/2005)

Se declara fundada en parte la queja interpuesta, debiendo la Administración suspender el procedimiento de cobranza coactiva referido a la deuda tributaria acogida válidamente al RESIT, en virtud del numeral 5 del inciso b) del artículo 119 del Código Tributario.

Reclamación interpuesta vencido el plazo de los veinte días hábiles de notificado el valor

RTF N° 05692-1-2005 (16/09/2005)

Se indica que al haberse notificado el valor impugnado con fecha 6 de mayo de 2002 y haberse interpuesto el recurso de reclamación el 26 de junio del mismo año, esto es fuera del plazo de veinte (20) días hábiles establecido en el artículo 119 del Código Tributario, no opera en ningún caso la excepción al pago previo a que se refiere el artículo 136 del citado Código, por lo que la Administración solicitó mediante Requerimiento de Admisibilidad N° 1649-2002-A-IA0400 notificado el 10 de julio de 2002 que se acreditara el pago de la totalidad de la deuda tributaria reclamada (folio 36), otorgando a la recurrente un plazo de quince (15) días hábiles para ello, transcurrido el cual esta no cumplió con efectuarlo, en consecuencia, la declaración de inadmisibilidad del recurso de reclamación formulado contra la Orden de Pago N° 023-01-0295450 se encuentra arreglada a ley, teniendo en cuenta que no se trata de la admisibilidad de la reclamación interpuesta contra una orden de pago que se encuentra bajo el amparo del literal a) numeral 3 del artículo 119 del Código Tributario, sino de la de una reclamación interpuesta vencido el plazo de los 20 días hábiles de notificado el valor.

No se suspende el procedimiento de cobranza coactiva al interponerse demanda contenciosa administrativa

RTF N° 07624-A-2005 (14/12/2005)

Se declara infundada la queja contra la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas y el Departamento de Cobranza Coactiva, por no suspender el procedimiento de cobranza coactiva a pesar de haber interpuesto demanda contenciosa administrativa, en razón que el último párrafo del artículo 157 del Código Tributario establece que la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Revocación de medida cautelar dictada por el Poder Judicial

RTF N° 05894-2-2005 (27/09/2005)

Se declara infundada la queja interpuesta. De acuerdo con lo informado por la Administración tanto en el proceso de amparo como en el proceso de conocimiento, el Poder Judicial revocó la medida cautelar dictada a favor de la quejosa, por lo que no existiendo medida cautelar, se reiniciaron las acciones de cobranza coactiva, no habiéndose por tanto incumplido el mandato del órgano jurisdiccional.

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. Solo 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 esta 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 fehacencia 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 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.*
- 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.*

La presente norma establece, al tercero propietario del bien embargado, la posibilidad de iniciar el procedimiento denominado intervención excluyente de propiedad⁽¹²⁾. Dicho procedimiento es la vía por la que el tercero ajeno al procedimiento de cobranza coactiva, invoca su derecho de propiedad respecto de un bien embargado por una deuda tributaria correspondiente a otro sujeto (deudor tributario), a fin de que se tutele dicho derecho y se impida la ejecución de la medida de embargo sobre el bien que le pertenece. A continuación señalamos brevemente el objetivo del procedimiento, los documentos principales a presentar, entre otros.

Intervención excluyente de propiedad	
Objetivo del procedimiento:	Desafectar bienes embargados que pertenecen a terceros.
Documentos a presentar	<p>1° Escrito fundamentado, señalando el nombre y domicilio real, fiscal o procesal del propietario del bien, firmado por él o por su apoderado o representante legal, de ser el caso, adjuntando copia simple de su documento de identidad o de su representante legal.</p> <p>2° Poder otorgado al representante legal del que interviene en la intervención excluyente de propiedad, de ser el caso, original del documento público o privado con firma autenticada por fedatario designado por la Sunat o legalizada por notario público.</p> <p>3° Documentación sustentatoria: Documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que acredite fehacientemente la propiedad del bien antes de haberse trabado la medida cautelar, original o copia certificada por el auxiliar jurisdiccional respectivo, tratándose de documentos emitidos por el poder judicial, o certificada notarialmente o autenticada por fedatario de la Sunat.</p>
Costo del trámite	Gratuito.

(12) El Código Tributario en su artículo 120 se refiere a la intervención excluyente de propiedad, mientras que la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, en el numeral 1) de su artículo 20, alude a tercería de propiedad.

Calificación	Silencio negativo - 30 días hábiles: Cuando transcurrido el plazo la institución no ha emitido un pronunciamiento expreso al trámite o servicio solicitado, este se da como denegado, quedando el ciudadano en posibilidad de presentar el recurso administrativo correspondiente.
Inicio del trámite	Mesa de partes de la intendencia u oficina zonal de la jurisdicción del tercerista o ejecutado.
Autoridad que aprueba el trámite	Ejecutor coactivo de la dependencia de la jurisdicción del ejecutado o del contribuyente sujeto a medida cautelar previa.
Autoridad que resuelve el recurso impugnatorio	Apelación. Tribunal Fiscal.
Oportunidad de iniciar el procedimiento	Se podrá interponer intervención excluyente de propiedad ante el ejecutor coactivo en cualquier momento antes de que se inicie el remate del bien.
Traslado del escrito al deudor y plazo de contestación	El escrito a través del cual el tercero interpone una intervención excluyente de propiedad es puesto a conocimiento del deudor para que éste lo conteste el mismo en un plazo no mayor a cinco días hábiles a la fecha en que fue notificado.
Acreditación de la propiedad	Vencido dicho plazo, con la contestación del deudor o sin ella, el ejecutor emitirá pronunciamiento dentro del plazo establecido. El ejecutor coactivo es quien determina si otros documentos distintos a los públicos o privados de fecha cierta acreditan fehacientemente la propiedad del bien antes de haberse trabado la medida cautelar.
Admisibilidad de la apelación	Plazo: La resolución dictada por el ejecutor coactivo es apelable ante el Tribunal Fiscal en el plazo de cinco días hábiles siguientes a la notificación de la citada resolución.
	Interposición: Será presentada ante la Sunat y será elevada al Tribunal Fiscal en un plazo de diez días hábiles siguientes a la presentación de la apelación, siempre que esta haya sido presentada dentro del plazo. Si el tercero no hubiera interpuesto la apelación en el mencionado plazo, la resolución del ejecutor quedará firme.
Fin de la vía administrativa	La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, pudiendo las partes contradecir la resolución ante el Poder Judicial.

Jurisprudencia

Compraventa de un bien con reserva de propiedad

RTF N° 01890-4-2005 (23/03/2005)

Se confirma la apelada, toda vez que la recurrente no ha probado ser propietaria del bien materia de embargo con anterioridad al mismo, siendo que el contrato de compraventa que presenta para acreditar su derecho contiene una cláusula de reserva de propiedad a favor del vendedor hasta la cancelación total del precio, la cual aún no se ha producido.

Fecha cierta de emisión del comprobante de pago que acredita la propiedad del tercero

RTF N° 03687-4-2005 (15/06/2005)

Se revoca la apelada, a fin que la Administración actúe las pruebas que permitan determinar la fecha cierta de emisión del comprobante de pago que acredite la propiedad del tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 120 del Código Tributario y en el numeral 2 del artículo 23 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT.

Adquisición del bien antes de la ejecución de la medida de embargo

RTF N° 04596-2-2005 (20/07/2005)

De autos se tiene que mediante minuta de compraventa del 30 de abril de 2001 la recurrente adquirió el inmueble materia de tercería de la ejecutada, no habiéndose estipulado ningún pacto de reserva de dominio ni otro que limite la propiedad del bien, asimismo, obra la boleta de venta que la ejecutada emitió por concepto de pago al contado por el bien indicando el número del cheque con el que se realizó el pago, y también obra copia legalizada del estado de cuenta corriente emitido por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco conforme al cual la recurrente es propietaria única desde la citada fecha. De la indicada documentación y en virtud del inciso f) del artículo 120 del Código Tributario, según el cual el Tribunal Fiscal está facultado para pronunciarse respecto a la fehaciencia del documento con el que pretende demostrar el tercero su derecho de propiedad, se concluye que a la fecha en que se trabó el embargo, la recurrente era propietaria del bien embargado. En es sentido, se revoca la resolución apelada.

Adquisición del bien antes de la ejecución de la medida de embargo

RTF N° 01947-8-2008 (14/02/2008)

Se revoca la resolución coactiva apelada que declaró inadmisibile la intervención excluyente de propiedad formulada respecto de un equipo de sonido y un juego de muebles por cuanto en el presente caso la recurrente ha acreditado mediante documento con fecha cierta anterior a la medida de embargo trabada, ser propietaria del inmueble donde se realizó el embargo, desvirtuándose de este modo la aplicación de la presunción legal relativa contenida en el artículo 913 del Código Civil (según el cual la posesión de un inmueble hace presumir la de los bienes muebles que se hallen en él) a favor de los ejecutados, y por el contrario resulta aplicable a favor de la recurrente, más aún si se toma en cuenta el hecho que el artículo 11 del Código Tributario establece que el domicilio fiscal es el lugar fijado para todo efecto tributario, lo que no implica que dicho domicilio sea de propiedad del deudor tributario.

Contrato preparatorio de venta de vehículo presentado por la recurrente para acreditar la propiedad del bien

RTF N° 01894-2-2008 (13/02/2008)

Se revoca la apelada que declaró inadmisibile la intervención excluyente de propiedad por cuanto si bien el documento presentado por el recurrente tiene la denominación de "Contrato preparatorio de venta de vehículo", del análisis de la integridad de su contenido de concluye que no es tal, pues en la cláusula segunda se estableció que el precio pactado fue totalmente pagado en el momento de la celebración de dicho contrato, y que no se adeuda suma alguna por ningún concepto, por lo que la finalidad de las partes al suscribir el mencionado contrato no fue la de celebrar el contrato preparatorio de compraventa sino uno definitivo de compraventa, según criterio establecido, entre otras, en la RTF N° 146-1-2000.

Boleta de venta que no prueba fehacientemente la propiedad sobre el bien

RTF N° 00990-2-2009 (04/02/2009)

Se confirma la apelada que declaró infundada la intervención excluyente de propiedad presentada, puesto que el recurrente no ha probado fehacientemente la propiedad sobre el bien embargado con anterioridad a la medida cautelar trabada, ya que respecto de la boleta de venta presentada por el tercerista, se tiene que quien la giró no presentó el original, alegando que la ha perdido, por lo que no se ha acreditado la veracidad de la operación.

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 este tenga cotización en el mercado de valores o similares.

Aprobada la tasación o siendo innecesaria esta, 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 nuevamente a remate sin señalar precio base.

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 estos 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.

El valor de tasación representa el límite de valor de mercado del bien que debe encontrarse sustentado con los informes de tasación y los procedimientos de cálculo que se efectúen. De este modo, se convierte en una garantía para el deudor tributario, pues el bien a rematar no podrá realizarse a cualquier valor establecido de forma arbitraria, pudiéndose perjudicar al deudor tributario, sino a un valor establecido según la tasación.

Así, es lógico que la norma señale que la tasación no se llevará a cabo cuando el obligado y la Administración Tributaria hayan convenido en el valor del bien o este tenga cotización en el mercado de valores o similares.

Una vez aprobada la tasación o habiendo sido innecesaria esta, el siguiente paso es el remate del bien embargado, el que será convocado por el ejecutor coactivo, 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 nuevamente a remate sin señalar precio base.

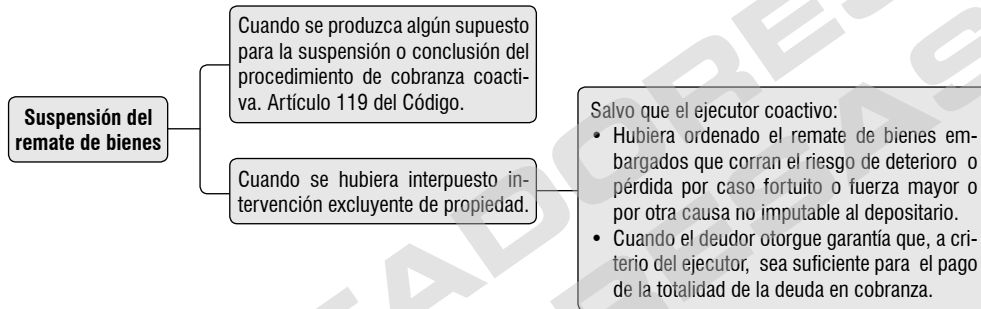
El resultado de la realización del bien deberá destinarse a cubrir la deuda tributaria, por ello, si el resultado del remate fuese mayor al de la deuda, el exceso deberá entregarse al ejecutado.

En el caso de bienes embargados que corran riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito, fuerza mayor o por otra causa no imputable al depositario; el ejecutor coactivo está facultado para, dentro del procedimiento de cobranza coactiva, ordenar su remate inmediato. De este modo, se evita que la deuda tributaria quede

insatisfecha por la desaparición del bien, cuyo producto de su venta sería imputado a la deuda.

Además, la norma establece una excepción, que se da en los casos en que se produzcan los supuestos previstos en los artículos 56, referido a las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva; o, 58, referido a las medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago; estableciéndose que el ejecutor coactivo podrá ordenar el remate de los bienes percederos⁽¹³⁾.

Finalmente, la norma señala cuáles son los casos en que el ejecutor coactivo suspenderá el remate de bienes:



Jurisprudencia

La notificación para el remate se debe efectuar en el domicilio fiscal del afectado, no siendo necesaria una notificación personal al representante legal

RTF N° 04719-4-2006 (29/08/2006)

Se resuelve declarar infundada la queja toda vez que de la documentación enviada por la Administración se ha verificado que el procedimiento de cobranza coactiva dentro del cual se procedió a efectuar el remate del bien inmueble de la quejosa, se llevó a cabo de acuerdo a ley no verificándose ninguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 31 de la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT. Se señala respecto al alegato referido a que las notificaciones no se realizaron al representante legal de la empresa y que se entregaron a personas que mantienen un conflicto con la empresa y que en algunos casos no obra la firma de la persona que realizó la diligencia, que no es un requisito que las notificaciones se entreguen personalmente al deudor

(13) Se consideran bienes percederos aquellos que siendo aptos para su consumo, por su naturaleza o fecha de vencimiento puedan perder en tiempo previsible sus calidades intrínsecas o tornarse inútiles para su empleo.

tributario o a su representante legal, sino en el domicilio fiscal del mismo, habiéndose verificado tal hecho en esta instancia y determinado que las notificaciones realizadas a la quejosa dentro del procedimiento de cobranza coactiva se encuentran arregladas a ley. Asimismo se indica que en las notificaciones realizadas se indica el nombre de la persona que recibe la notificación, no contemplándose como requisito en la norma que la persona que entrega el documento consigne su firma. Respecto a la invalidez de las resoluciones emitidas por el ejecutor coactivo al no haber sido suscritas por el auxiliar coactivo, se precisa que conforme al artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 206-2004/SUNAT, no figura entre los datos enumerados en tal artículo la firma del auxiliar coactivo, por lo que no es un requisito que los auxiliares coactivos suscriban los actos del ejecutor coactivo. Asimismo se señala que el hecho que el ejecutor coactivo haya incurrido en un error material al hacer referencia al número de la resolución coactiva mediante la cual se designó al perito tasador, no vulnera el procedimiento ni constituye causal de nulidad alguna.

Incumplimiento de plazos para efectuar la tasación del bien a rematarse

RTF N° 00353-4-2007 (17/01/2007)

Se declara infundada la queja presentada, puesto que el alegado incumplimiento de los plazos establecidos en los numerales 3) y 4) del artículo 24 de Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT para efectuar la tasación del bien a rematarse, no está previsto como causal de nulidad del remate, conforme lo establecido en el artículo 31 de esta resolución de superintendencia; siendo asimismo, que el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, establece que cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto.

La cotización de un bien no puede oponerse a la valorización mediante tasación

RTF N° 01905-8-2009 (03/03/2009)

Se declara infundada la queja presentada por irregularidades en el procedimiento de remate de los bienes muebles de su propiedad en atención a que en el procedimiento de remate se procedió a designar al perito tasador encargado de la valorización del bien embargado, poniéndose en conocimiento de la quejosa y notificándosele a efecto que en el plazo de 3 días formule sus observaciones respecto del informe emitido por la Sunat, siendo que la Administración emitió la resolución indicando que la quejosa no presentó informes técnicos, estudios de costos o documentación que fundamente su desacuerdo con la valorización efectuada, siendo que la cotización emitida por un tercero no cumple con lo establecido por el artículo 24 del Reglamento de Procedimiento de cobranza coactiva, por lo que resolvió no ha lugar lo manifestado en el escrito presentado. Se concluye que contrariamente a lo afirmado por la quejosa, la Administración analizó y emitió pronunciamiento en cuanto a las observaciones formuladas respecto de la valorización de los bienes rematados.

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 solo 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 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 este se produzca, estos 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.

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 este se produzca, se seguirá el procedimiento señalado en el quinto párrafo del presente artículo.

De lo regulado en la presente norma se debe resaltar el plazo que el contribuyente o tercero propietario del bien que ha sido objeto de medida cautelar de embargo, tiene para retirar de los almacenes de la Sunat, siendo relevante verificar que la notificación del levantamiento de la medida se haya efectuado de acuerdo con la ley; y, en ese sentido, el ejecutor coactivo haya emitido y notificado la resolución en la que pone a disposición el bien a favor del ejecutado o el tercero, a efectos del cómputo del plazo que el contribuyente o tercero tiene para retirar el bien embargado. Muchas veces por un defecto en la notificación puede resultar un mal cómputo del plazo de 30 días hábiles que se tiene para retirar el bien respecto del cual se ha levantado la medida cautelar. En dicho caso, el contribuyente tiene expedito su derecho de interponer el recurso de queja, ya que la Administración no estaría observando el plazo establecido en el Código Tributario.

De otro lado, se debe tener en cuenta que si transcurrido el plazo que determina el abandono del bien, el ejecutor coactivo no emite ni notifica resolución alguna que señale que se ha producido el abandono, entonces, no puede sostenerse que no se ha producido la notificación de la resolución que declara el abandono del bien embargado.

Finalmente, debemos resaltar que para el retiro del bien, la Administración requerirá que se efectúe el pago de las costas y los gastos del almacenaje del bien embargado, no siendo ello exigible si el embargo fue declarado. El arancel de costas y el valor que se paga por el almacén de los bienes embargados está regulado en la Resolución de Superintendencia N° 050-96-SUNAT (20/06/1996) y normas modificatorias.

Jurisprudencia

Notificación de la resolución del levantamiento de embargo vía publicación

RTF N° 06904-5-2006 (19/12/2006)

Se declara fundada la queja presentada contra la Sunat por haber emitido la resolución Coactiva que declaró no ha lugar la solicitud de entrega de los bienes embargados presentada por la quejosa a través de su representante, por haberse presentado fuera del plazo de 30 días previsto para su devolución en el artículo 121-A del Código Tributario, contado desde la fecha en que se le notificó la resolución que levantó el embargo que se le había trabado por encontrarse en proceso de reestructuración, atendiendo a que la Sunat no ha precisado en cuál de las causales previstas en el Decreto Supremo N° 102-2002-EF incurrió la quejosa para tener la condición de no hallado o no habido, y que por tanto procediera que se le efectúe la notificación de la resolución que dispuso el levantamiento del embargo a través de publicación, de acuerdo con el inciso e) del artículo 104 del citado Código.

Derecho del tercero a retirar el vehículo embargado sin efectuar el pago de costas y gastos de almacenaje

RTF N° 02441-4-2004 (23/04/2004)

Se declara fundada la queja, indicándose que habiéndose declarado fundada la intervención excluyente de propiedad, el tercerista tiene derecho a retirar el vehículo embargado sin efectuar el pago de costas y gastos por lo que no procede la cobranza de gastos de almacenaje que pretende efectuar la Administración.

Artículo 122.- Recurso de apelación

Solo 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 a 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.

De la presente norma se debe resaltar que al resolver la apelación, la Corte Superior solo verificará si el procedimiento de cobranza coactiva ha sido efectuado de acuerdo con la ley, es decir, si existe un vicio de procedibilidad, no pudiendo pronunciarse sobre las causas que determinaron la exigibilidad de la deuda tributaria ya que ello es analizado por la Administración y el Tribunal Fiscal en el procedimiento contencioso-tributario y que, además, en la vía judicial el ejecutado (entiéndase por ejecutado al sujeto en contra de quien se emitió la resolución de ejecución coactiva) que no está de acuerdo con lo resuelto administrativamente puede interponer la demanda contencioso-administrativa correspondiente.

Definitivamente, la posibilidad de acudir al Poder Judicial representa el interés del legislador por proveer de medios de defensa alternativos al deudor tributario.

Jurisprudencia

Concluido el procedimiento de cobranza coactiva, solo puede interponerse recurso de apelación ante la Corte Superior

RTF N° 00522-5-2001 (23/05/2001)

Se declara improcedente la queja interpuesta en el extremo referido a la solicitud para que el Tribunal Fiscal ordene que se deje sin efecto el remate de un automóvil de su

propiedad. La quejosa había solicitado inicialmente al ejecutor coactivo la devolución del bien embargado aduciendo la nulidad de la notificación de la resolución que se pronunció sobre la impugnación parcial del valor puesto en cobranza, nulidad que fue amparada por la propia Administración. No obstante, el ejecutor coactivo declaró inadmisibles dichas solicitudes debido a que el embargo del vehículo se había trabado respecto de la deuda acotada no impugnada, por lo que consideró que la declaración de nulidad dispuesta no incidía sobre la exigibilidad de dichas deudas ni sobre el embargo trabado para garantizar su pago, procediendo posteriormente al remate del vehículo y a su adjudicación a un tercero. Este extremo de la queja se considera inadmisibles en virtud de lo dispuesto por el artículo 122 del Código Tributario según Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, de acuerdo con el cual una vez concluido el procedimiento de cobranza coactiva (lo que en este caso ocurrió con el remate y adjudicación del vehículo a un tercero) solo puede interponerse recurso de apelación ante la Corte Superior.

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.

En la cobranza coactiva, por tratarse de la ejecución forzada de la cobranza de la deuda tributaria con los bienes del deudor tributario, se requiere necesariamente del auxilio de la fuerza pública. Es por ello que este artículo asegura a la Administración el apoyo inmediato de las autoridades policiales o administrativas, bajo sanción de destitución. Dicho apoyo deberá prestarse sin costo alguno.

Título 3

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Capítulo 1

Disposiciones generales

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.

Como su nombre lo indica, en el procedimiento contencioso-tributario existe una contienda en la que se discute una controversia. El procedimiento se desarrolla en general en dos etapas:

Primera etapa: se inicia con la interposición de un recurso denominado “recurso de reclamación”, el cual puede interponerse contra una orden de pago, una resolución de determinación o una resolución de multa emitida por la Administración.

Segunda etapa: si la decisión de la Administración Tributaria es contraria a los intereses del administrado, este podrá interponer el denominado “recurso de apelación” ante el Tribunal Fiscal.

Excepcionalmente, se señala que en el caso de resoluciones recaídas sobre reclamaciones que hayan sido emitidas por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deben apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. Además, la norma establece que en ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal, lo que evita que se dilate indebidamente el procedimiento contencioso-tributario.

Recurso de apelación interpuesto contra resolución emitida por la municipalidad distrital no es apelable ante el Tribunal Fiscal, sino ante la municipalidad provincial

RTF N° 00843-5-2000 (20/10/2000)

El recurso de apelación interpuesto contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación presentado ante una municipalidad distrital no es apelable directamente ante el Tribunal Fiscal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 96 de la Ley Orgánica de Municipalidades, en concordancia con el artículo 124 del Código Tributario por lo que en el presente caso, procede declarar nulo el concesorio de la apelación.

Nulidad del concesorio de apelación por recurrir al Tribunal Fiscal antes de recurrir a la municipalidad provincial

RTF N° 08917-4-2001 (31/10/2001)

Se declara nulo el concesorio de apelación, por cuanto tratándose de la impugnación de una resolución expedida por el alcalde distrital, correspondía que antes de recurrirse al Tribunal Fiscal se agote el recurso jerárquico ante la municipalidad provincial.

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 encargo 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 actuar las mismas será 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, no siendo 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, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, 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 las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

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.

En el procedimiento contencioso-administrativo solo pueden actuarse determinados medios probatorios, señalados taxativamente:

- Los documentos.
- La pericia.
- La inspección del órgano encargado de resolver.

Respecto de las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria, estos deben ser valorados conjuntamente con los otros medios probatorios. En ese sentido, la sola manifestación obtenida por la Administración Tributaria no puede ser sustento de los reparos y/o las infracciones que se atribuyan al contribuyente.

Consideramos que se admite solo determinados medios probatorios cuya actuación y validez no es fácilmente cuestionable.

El plazo para ofrecer y actuar las pruebas es de:

- Regla general, treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso de reclamación o apelación.
- Normas de precios de transferencia, cuarenta y cinco (45) días hábiles contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso de reclamación o apelación.
- 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, cinco (5) días hábiles.

Jurisprudencia

Valoración de las manifestaciones conjuntamente con otros medios probatorios

RTF N° 03962-5-2005 (24/06/2005)

Se revoca la apelada que declaró fundada en parte la reclamación contra valores girados por Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de diversos periodos y por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario, al advertirse que el reparo establecido por la Sunat (al gasto y al crédito fiscal referidos a operaciones no fehacientes) solo se sustenta en la manifestación del proveedor de la recurrente, sin haberse tenido en cuenta que de acuerdo con el artículo 125 del Código Tributario, las manifestaciones deben ser valoradas conjuntamente con los medios probatorios válidos en el procedimiento contencioso, es decir, los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, advirtiendo el Tribunal que si bien en mérito a la indicada manifestación las operaciones reparadas no son reales, obra en autos documentación contable (facturas con requisitos, guía de remisión y kárdec físico) que sustenta su realización.

Nulidad de resolución emitida antes del vencimiento del plazo probatorio

RTF N° 05838-1-2005 (23/09/2005)

Se acumulan los expedientes dado que guardan conexión entre sí. Se declaran nulas las apeladas dado que de autos se aprecia que con fecha 22 de diciembre de 2003, la recurrente interpuso recursos de reclamación contra diversas resoluciones de determinación, y asimismo se observa que tales recursos fueron resueltos mediante las apeladas, notificadas a la recurrente el 30 de enero de 2004, esto es, antes del vencimiento del plazo de treinta (30) días hábiles previsto en el artículo 125 del Código Tributario, por lo que de conformidad con el numeral 2 del primer párrafo del artículo 109 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, procede la nulidad de dichos actos al haber sido dictados sin observar el procedimiento establecido.

Reclamación resuelta por la Administración antes del vencimiento del plazo probatorio

RTF N° 00448-8-2008 (15/01/2008)

Se declara la nulidad de la apelada por cuanto se observa que la Administración resolvió la reclamación interpuesta contra resoluciones de multa antes del vencimiento del plazo probatorio establecido por el artículo 125 del Código Tributario, teniendo en cuenta que la controversia planteada en dicho recurso de reclamación no versaba exclusivamente sobre aspectos de puro derecho referidos a la interpretación y aplicación de las normas sino que, por el contrario, de acuerdo con lo señalado por el recurrente, existían hechos que probar, de modo que el desconocimiento del plazo probatorio implicaba la vulneración del derecho de defensa del recurrente, quien pudo ofrecer pruebas que acreditaran que no tenía la obligación de presentar la declaración jurada, en tal sentido, no resultaba aplicable el tercer párrafo del artículo 142 del citado Código.

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.

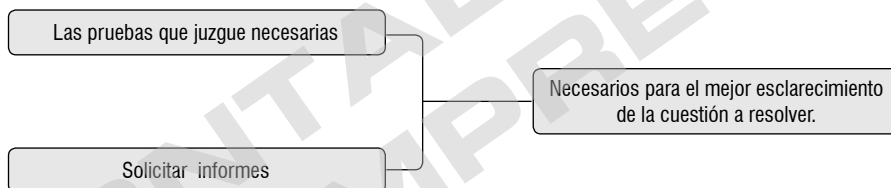
En el caso de la pericia, su costo estará a cargo de la Administración Tributaria cuando sea esta quien la solicite a las entidades técnicas para mejor resolver la reclamación presentada. Si la Administración Tributaria en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras entidades 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.

Para la solución de la controversia se requiere que el órgano administrativo encargado de resolver tenga conocimiento de los hechos ocurridos y los actos administrativos emitidos, su sustento y la forma y circunstancias en que se dieron, para ello debe contar con una serie de elementos probatorios. En ese sentido, el aporte de medios probatorios puede ser:

- De parte: medios probatorios aportados por las partes.
- De oficio: medios probatorios provenientes de la iniciativa del órgano administrativo encargada de resolver.

La finalidad en ambos casos, como se dijo, es tener un conocimiento de los hechos y actos administrativos que permita resolver la controversia. Así, el presente artículo señala que el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio:



En el caso de la pericia, se establece que su costo estará a cargo de:

	Administración Tributaria	El contribuyente
Reclamación	100% del costo de la pericia cuando sea esta la que solicite a las entidades técnicas para mejor resolver.	-
Apelación	50% del costo de la pericia.	50% del costo de la pericia.
	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.	

Como bien señala el artículo 126 del Código Tributario, en lo referido a los peritajes se estará a lo dispuesto en el numeral 176.2 del artículo 176 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual:

Artículo 176.- Peritaje

(...)

176.2 La Administración se abstendrá de contratar peritos por su parte, debiendo solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal o a las entidades técnicas aptas para dicho fin, preferentemente a las facultades de las universidades públicas.

Jurisprudencia

Solicitud por parte de la recurrente para la ampliación del plazo otorgado por la Administración para la presentación de las pruebas pertinentes

RTF N° 02877-2-2007 (27/03/2007)

En el caso de autos, la Administración otorgó a la recurrente 2 día hábiles para presentar la documentación sustentatoria necesaria, siendo que en atención a un principio de razonabilidad se aprecia que dicho plazo no resultaba suficiente –tal como lo anotó oportunamente la recurrente– ya que la documentación que tenía que presentar era considerable. La Administración no cumplió con emitir pronunciamiento sobre el escrito presentado por la recurrente solicitando una ampliación del plazo otorgado para presentar pruebas, vulnerando con ello el procedimiento.

Se ordena la realización de una pericia grafotécnica de la firma que se consigna en la liquidación del Impuesto de Alcabala

RTF N° 14072-2-2008 (17/12/2008)

Se dispone la realización de una pericia grafotécnica de la firma que se consigna en la Liquidación del Impuesto de Alcabala, por cuanto este Tribunal considera necesario disponerla de oficio para establecer si corresponde a la firma del presidente del Consejo Directivo de la recurrente, toda vez que esta cuestiona su veracidad sustentándose en el certificado de inscripción expedido por Reniec; luego de lo cual la Administración deberá hacer llegar a este Tribunal los resultados de la pericia, a efecto de emitir pronunciamiento sobre el asunto materia de controversia.

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 solo 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 solo cabe interponer el recurso de apelación.

La Administración Tributaria goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos relacionados con el asunto controvertido, ello no le facultaría a cambiar sustento y motivación del valor que sustenta el reparo, tampoco puede formular nuevos reparos, ya que ello significaría la vulneración de su derecho de defensa⁽¹⁴⁾. Lo que puede hacer la Administración, en aplicación de la presente norma, es incrementar o reducir el monto del reparo. En caso de incrementarse el monto del reparo deberá comunicar esta situación al administrado para que este presente el alegato (escrito en el que se formulan la posición del administrado respecto del incremento del monto del reparo determinado por la Administración). El referido alegato debe ser presentado dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes de recibida la referida comunicación.

Jurisprudencia

Facultad de la Administración para realizar un nuevo reexamen completo de los aspectos controvertidos

RTF N° 10033-3-2007 (23/10/2007)

Se remiten los actuados a la Administración a fin que dé al recurso presentado el trámite de reclamación. Se indica que la Administración, en ejercicio de la facultad de reexamen establecida en el artículo 127 del Código Tributario, en la instancia de reclamación varió el concepto por el cual se giró el valor impugnado, esto es, determinó una deuda distinta a la que motivó la reclamación, por lo que la impugnación deberá tramitarse como una reclamación, pues de no ser así, se estaría restringiendo el derecho de la recurrente a su legítima defensa en la instancia pertinente, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario. VOTO DISCREPANTE: Si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a modificar o cambiar el sustento y motivación del valor, ya que el reparo consistía en el desconocimiento de los pagos directos del Impuesto a la Renta de primera categoría, y no la renta ficta por cesión gratuita, como en la instancia de reclamación pretende sustentar. En ese sentido, la Administración no podía en base

(14) En cuanto al derecho de defensa la STC N° 06648-2006-HC/TC señaló que: “El derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión, y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés [...]”.

a la verificación efectuada determinar un nuevo reparo, por lo que el voto es en el sentido que se declare nula la apelada.

Reliquidación de deuda en instancia de reclamación, estableciendo una deuda menor en virtud de la facultad de reexamen por parte de la Administración

RTF N° 01784-8-2009 (26/02/2009)

Se revoca la resolución apelada que confirmó la resolución que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra una RD emitida por Impuesto de Alcabala. Se indica que: i) La Administración efectuó la reliquidación de la deuda en la instancia de reclamación, estableciendo una deuda menor en virtud a la facultad de reexamen prevista por el artículo 127 del Código Tributario, conforme consta en el anexo que forma parte integrante de la presente resolución, en tal sentido, la materia de controversia consiste en establecer si la determinación del Impuesto de Alcabala se encuentra arreglada a ley. ii) El hecho generador del Impuesto de Alcabala debe ser entendido como la adquisición de la propiedad de un determinado predio, bien se trate sobre su totalidad o sobre parte de él, siendo este último caso el de la copropiedad, en el que el bien le pertenece por cuotas ideales a dos o más personas, según el artículo 969 del Código Civil y la adquisición de predios a que hace referencia el citado artículo 21 de la Ley de Tributación Municipal, se encuentra referido a la adquisición de la totalidad de un predio o sobre una cuota ideal de este. En este sentido, en este último caso, debe entenderse que la base imponible del referido impuesto, está constituida únicamente por la parte proporcional del valor de autoavalúo del predio, ajustado, de ser el caso. iii) Se indica que en el caso concreto la Administración no ha determinado la deuda materia de autos conforme a ley, toda vez que la base imponible del Impuesto de Alcabala no ha sido calculada sobre la parte proporcional del valor de autoavalúo del predio que le corresponde (73.17%).

Emisión de resolución de cumplimiento y facultad de reexamen

RTF N° 07177-3-2008 (10/06/2008)

Se revoca la apelada en el extremo referido a la determinación del Impuesto a la Renta por regularizar. Se observa que la Administración al emitir la resolución de cumplimiento ha merituado hechos que no habían sido evaluados con anterioridad, argumentando que en la Resolución de Determinación N° 024-003-0002587 se ha descontado S/. 17 580,00 correspondiente al tributo declarado en la declaración rectificatoria Formulario 171 N° 714198, y que en uso de su facultad de reexamen desconoce dicho importe por no haber sido pagado en su totalidad, ni haber sido objeto de fraccionamiento u orden de pago, y toma en cuenta el Impuesto a la Renta pagado en la declaración original por S/. 8 210,00. Se precisa que conforme al criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 01592-5-2002 y 02090-2-2006, la facultad de reexamen que otorga el artículo 127 del Código Tributario, al órgano encargado de resolver, no es irrestricta, ya que debe respetar las demás disposiciones del citado cuerpo normativo, y que de la concordancia con el artículo 156 del referido código, fluye que cuando se trata de resoluciones de cumplimiento, la facultad para redeterminar la deuda está limitada a los parámetros establecidos por este Tribunal en la resolución materia de cumplimiento.

Artículo 128.- Defecto o deficiencia de la ley

Los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley.

Este artículo obliga al órgano administrativo pertinente a resolver la controversia, aun si existiese defecto o deficiencia de la ley. Convirtiéndose esta obligación de la Administración en una garantía para el administrado.

Al respecto, podemos señalar que:

- La deficiencia ocurre cuando la norma no cubre algunos supuestos, es decir, existe un vacío legal. En estos casos se aplica la suplencia, de ser posible.
- El defecto ocurre cuando la norma es confusa.

Artículo 129.- Contenido de las resoluciones

Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirvan de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Este artículo garantiza el respeto de los derechos del contribuyente, pues se establece que las resoluciones deberán contener, necesariamente, los fundamentos de hecho y de derecho que sirven de fundamento de la resolución emitida. Además, se exige el pronunciamiento respecto de todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En ese sentido, si existiera un pronunciamiento que no toma en cuenta todas las cuestiones planteadas por el administrado podría devenir en nulo en aplicación del artículo 109 del Código Tributario.

Jurisprudencia

Omisión de pronunciamiento respecto de lo solicitado por el administrado

RTF N° 08615-8-2008 (15/07/2008)

En virtud del artículo 129 del Código Tributario, se declara la nulidad de la apelada en atención a que la Administración se pronunció sobre la prescripción del Impuesto Predial de periodos que no fueron solicitados por el recurrente, omitiendo pronunciarse sobre el Impuesto Predial de un año que sí fue solicitado.

Falta de pronunciamiento sobre todos los extremos de la solicitud de prescripción

RTF N° 12992-8-2008 (11/11/2008)

En virtud del artículo 129 del Código Tributario, se declara la nulidad de la apelada en atención a que la Administración no se pronunció sobre todos los extremos de la solicitud de prescripción presentada.

Pronunciamiento por parte de la Administración sobre extremos que no fueron materia de la solicitud de prescripción

RTF N° 13241-8-2008 (18/11/2008)

En virtud del artículo 129 del Código Tributario, se declara la nulidad de la apelada en atención a que la Administración se pronunció sobre extremos que no fueron materia de la solicitud de prescripción presentada.

La Administración no emite pronunciamiento sobre los extremos argumentativos de la recurrente contraviniendo lo dispuesto por el Código Tributario

RTF N° 09051-A-2008 (23/07/2008)

Se declara nula la resolución de intendencia que declaró improcedente la solicitud de devolución de tributos pagados en exceso en la declaración única de aduanas numerada el 23 de mayo de 2001 y nulos todos los actos emitidos con posterioridad. Se señala que al resolver la solicitud de devolución formulada por la recurrente, la Administración no emite pronunciamiento sobre los extremos argumentativos de su solicitud, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, razón por la que se ha incurrido en la causal de nulidad prevista en el artículo 109, numeral 2 del referido Código.

Calificación del escrito presentado por la Administración

RTF N° 00937-8-2009 (03/02/2009)

En virtud del artículo 129 del Código Tributario, se declara la nulidad de la resolución venida en grado en atención a que la Administración se pronunció como si se tratara de una solicitud de compensación, cuando estaba referida a una solicitud de anulación de código de contribuyente.

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.

A través del desistimiento se renuncia a continuar con los recursos iniciados, este puede realizarse en cualquier etapa del procedimiento.

Esta renuncia del contribuyente, en el caso del procedimiento de reclamación o apelación, debe ser incondicional, además implica el desistimiento de la pretensión.

El desistimiento de una impugnación 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.

Por otro lado, al ser el desistimiento una renuncia al ejercicio de un derecho, se exige que el escrito de desistimiento cumpla con tener la firma legalizada del contribuyente o representante legal, la que podrá efectuarse ante notario o fedatario de la Administración Tributaria. De este modo se garantiza que sea el contribuyente o su representante quien desista de sus recursos, evitándose así cualquier perjuicio posible.

Por otro lado, es potestad del órgano encargado de resolver el aceptar o no el desistimiento.

Finalmente, se señala que en lo no contemplado expresamente en la presente norma se aplicará la Ley del Procedimiento Administrativo General.

A continuación presentamos un modelo de escrito de desistimiento:

MODELO DE ESCRITO DE DESISTIMIENTO

Solicitud de desistimiento
Expediente N°: _____

SEÑOR PRESIDENTE DE LA SALA 2 DEL TRIBUNAL FISCAL

XXXX S.A. con RUC N° 45789563258 y domicilio fiscal en la calle Mariano Carranza 724, Distrito de Cercado de Lima, debidamente representada por su Gerente General, Sr. Jorge Castillo Coloma, con DNI N° 43252589, según poder que se adjunta, a UD. atentamente digo:

Que con fecha 20 de Enero de 2005 presenté recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° _____ que declaró infundado nuestro recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Multa N° _____ el cual es tramitado con N° de Expediente _____.

Que mediante el presente documento comunicamos nuestra voluntad de desistimos de la presentación del referido recurso, conforme lo establece el artículo 130 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Lima, de de 200.....

Firma del representante legal

Nota: 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.

Jurisprudencia

Desistimiento de reclamación de resolución de multa es incondicional

RTF N° 01956-4-2006 (12/04/2006)

Se confirma la apelada que resolvió aceptar el desistimiento presentado por la recurrente puesto que el mismo cumplía con todos los requisitos establecidos en el artículo 130 del Código Tributario. Se establece que de acuerdo con el numeral 190.2 del artículo 190 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el efecto del desistimiento de un medio impugnatorio es dejar firme el acto impugnado, por lo que la Resolución apelada quedó firme en virtud de la aceptación del desistimiento, no procediendo por tanto, que en la presente instancia se analice la sanción impuesta mediante dicha resolución. De otro lado se señala que tal como lo establece el citado artículo 130 del Código Tributario, el desistimiento es incondicional, por lo que el desistimiento presentado por la recurrente no podía encontrarse condicionado a que la sanción impuesta le sea modificada como esta alega.

Aceptación del desistimiento y culminación del procedimiento contencioso-tributario

RTF N° 06290-1-2007 (10/07/2007)

Se confirma la apelada que declaró improcedente la reclamación. Se señala que la recurrente presentó el desistimiento del recurso de reclamación que formuló contra la Orden de Pago N° 211010010787, el que fue aceptado mediante la Resolución de Oficina Zonal N° 215401179/SUNAT de 27 de agosto de 2003, al verificarse que cumplía con los requisitos previstos en el artículo 130 del Código Tributario. Se agrega que como se observa, la recurrente manifestó de forma expresa su voluntad de desistirse de la reclamación, por lo que la Administración, haciendo uso de la potestad otorgada en el citado artículo 130 del Código Tributario, procedió a aceptarla mediante la Resolución de Oficina Zonal N° 215401179/SUNAT, en tal sentido, y de acuerdo con las normas antes expuestas, al haberse aceptado el referido desistimiento culminó el procedimiento contencioso respecto a la Orden de Pago N° 211010010787, no cabe que mediante un nuevo recurso de reclamación la recurrente vuelva a impugnar dicho valor.

No puede solicitarse que se deje sin efecto el desistimiento que ya fue aceptado

RTF N° 06546-1-2007 (13/07/2007)

Se confirma la apelada. Se señala que en el presente caso el 14 de noviembre de 2006, la recurrente presentó el desistimiento de la reclamación que formuló contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 024-012-0013156/SUNAT y 024-012-0013529/SUNAT, el que fue aceptado mediante Resolución de Intendencia N° 0260140019017/SUNAT de 14 de diciembre de 2006, al verificarse que cumplía con los requisitos previstos en el artículo 130 del Código Tributario, como se observa, la recurrente manifestó de forma expresa su voluntad de desistirse de la reclamación, por lo que la Administración, haciendo uso de la potestad otorgada en el citado artículo 130 del Código Tributario, procedió a aceptarla mediante la Resolución de Intendencia N° 0260140019017/SUNAT, lo que se ajusta a ley, en tal sentido, y de acuerdo con las normas antes expuestas, al haberse aceptado el referido desistimiento culminó el procedimiento contencioso respecto a la sanción de cierre de establecimiento dispuesta en las Resoluciones de Intendencia N°s. 024-012-0013156/SUNAT y 024-012-0013529/SUNAT, por lo que no cabe que mediante la presente apelación la recurrente pretenda que tal aceptación se deje sin efecto.

Artículo 131.- Publicidad de los expedientes

Tratándose de procedimientos contenciosos y no contenciosos, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso a los expedientes en los que son parte, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

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.

La importancia de la publicidad de los expedientes radica en que gracias al conocimiento de estos, por parte del contribuyente, es posible el ejercicio del derecho de defensa, incluso en el caso de los procedimientos no contenciosos, pues estos podrían convertirse en contenciosos.

En ese sentido, el ejercicio del derecho de defensa implica que el contribuyente pueda tener acceso a los expedientes, pues de este modo tendrá conocimiento de lo ocurrido dentro del procedimiento, ya que nadie puede defenderse de aquello que desconoce. Pero esta publicidad no puede ser irrestricta, más aún tratándose de materia tributaria, es por ello que el límite a la publicidad de los expedientes es la reserva tributaria.

La reserva tributaria es una garantía para el contribuyente, en el sentido de que la Administración Tributaria debe guardar con carácter de reserva los datos, cifras, informes y otros elementos relacionados con su situación tributaria, los cuales podrán ser utilizados únicamente para los fines propios de la Administración Tributaria. De esta manera, se garantiza que dicha información no sea utilizada por terceros en perjuicio de los contribuyentes o de sus actividades comerciales.

Así, se establece que:

- Tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.
- 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 sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la Administración Tributaria.

Revisión de los expedientes

RTF N° 09571-4-2001 (30/11/2001)

Se declara fundada la queja. La quejosa señala que no le permitieron la revisión del expediente, lo que prueba con acta notarial. Se establece que de acuerdo al artículo 131 del Código Tributario los deudores tributarios y sus abogados tienen derecho a acceder a los expedientes, por lo que se declara fundada la queja, debiendo la municipalidad citar nuevamente a la quejosa para que lleve a cabo la revisión de los mencionados documentos.

Acceso a expedientes tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización

RTF N° 05418-5-2005 (02/09/2005)

Se declara infundada la queja interpuesta contra la Sunat por haber vulnerado el derecho de la quejosa a un debido proceso en la fiscalización que se le está efectuando, al apreciarse que la Administración actuó conforme a ley al no proporcionar a la quejosa un informe que formaba parte de una fiscalización que aún no había culminado, siendo que de acuerdo con el artículo 131 del Código Tributario, tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, con excepción de aquella información de terceros que se encuentre comprendida en la reserva tributaria.

Copias de documentos referidos al procedimiento de fiscalización cuando el valor se ha emitido en mérito a las declaraciones tributarias

RTF N° 00350-1-2006 (20/01/2006)

Se declara infundada la queja interpuesta debido a que según la documentación que obra en autos, las órdenes de pago emitidas se sustentan en las declaraciones juradas presentadas por la recurrente los días 19 de mayo y 22 de septiembre de 2005, y no como consecuencia de la culminación del procedimiento de fiscalización, por lo que se encuentra conforme a ley, que la Administración se haya negado a atender la solicitud de la quejosa de que le otorguen copias de documentos referidos al procedimiento de fiscalización de conformidad con el artículo 131 del Código Tributario.

Acceso a expedientes tributarios

RTF N° 04742-8-2009 (21/05/2009)

Se declara infundada la queja interpuesta por negarse a entregar parcialmente la documentación que solicitó, por cuanto la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública no resulta aplicable a la documentación relacionada con un expediente administrativo, cuando quien solicita el acceso a este es el sujeto que forma parte del procedimiento, previéndose en estos casos, que el derecho al acceso a dicha información se encuentra regulado en el artículo 160 de la Ley del Procedimiento Administrativo

General y/o en una disposición especial, como ocurre en el artículo 131 del Código Tributario respecto de los expedientes tributarios. Se indica que en el presente caso se evidencia que la Administración ha cumplido con proporcionar a la quejosa la documentación solicitada a que se encontraba obligada.

Negativa por parte de la Administración de otorgar copia del memorándum y de los informes solicitados por el quejoso

RTF N° 07303-1-2007 (26/07/2007)

Se declara fundada la queja presentada. Se señala que se verifica que la Administración no ha otorgado copia del memorándum ni de los informes solicitados por el quejoso, cuando de la revisión de los citados documentos no se aprecia que estén contenidos en la excepción prevista en el citado artículo 131 del Código Tributario, por lo que la Administración debe otorgarle copia de dichos documentos.

Capítulo 2

Reclamación

Artículo 132.- Facultad para interponer reclamaciones

Los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación.

El recurso de reclamación es el medio impugnativo con el que se inicia el procedimiento contencioso, a través de él los deudores tributarios (la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable) afectados por actos emitidos por la Administración Tributaria señalan su disconformidad, pudiendo solicitar la nulidad o revocación del referido acto administrativo.

Es preciso señalar que las reclamaciones tienen naturaleza de recurso, en ese sentido, deben ser autorizados o firmados por abogado y deben contener los fundamentos de hecho y de derecho correspondientes. No debe confundirse el recurso de reclamación con una solicitud simple que el deudor tributario puede presentar para realizar un trámite ante la Administración Tributaria.

Jurisprudencia

Falta de interés para actuar por parte del recurrente**RTF N° 09848-5-2001 (14/12/2001)**

Los valores impugnados han sido girados a nombre de otras personas, por lo que conforme con el artículo 132 del Código Tributario, que dispone que quienes se encuentran facultados a interponer reclamación son los deudores tributarios directamente afectados por los actos de la Administración Tributaria, el recurrente carecía de interés para actuar.

Facultad para interponer reclamaciones solo le corresponde a los deudores tributarios**RTF N° 04000-3-2002 (23/07/2002)**

El recurrente impugna un valor que fue emitido a nombre de un tercero, por lo que la Administración Tributaria le notificó un requerimiento a efecto que cumpliera con acreditar las facultades de representación, debiéndose señalar que al término del plazo de 15 días hábiles otorgado no subsanó el requisito de admisibilidad omitido. Se indica que al haberse emitido el valor a nombre del tercero, dicho valor solo surtirá efecto respecto del tercero, por lo que el referido valor únicamente puede ser impugnado por sus representantes, por cuanto la facultad para interponer reclamaciones solo corresponde a los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria, según lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.

Recurso de reclamación formulado por la recurrente en calidad de tercero**RTF N° 11643-5-2007 (06/12/2007)**

Atendiendo a que la recurrente cuestionó los valores a título propio, sin atribuirse la representación del contribuyente cuyo nombre se encontraba consignado en dichos valores, conforme con el artículo 132 del Código Tributario, no resulta procedente que la recurrente en calidad de tercero, formule la reclamación.

Artículo 133.- Órganos competentes

Conocerán de la reclamación en primera instancia:

- 1. La Sunat respecto a los tributos que administre.*
- 2. Los gobiernos locales.*
- 3. Otros que la ley señale.*

El recurso de reclamación es el medio impugnativo con el que se da inicio al procedimiento contencioso, siendo que los entes que actúan como primera instancia dentro del referido procedimiento son: La Sunat, respecto de los tributos que administra, los gobiernos locales, otros que la ley señale. Esto significa que el recurso de reclamación será resuelto en primera instancia por dichos entes.

Jurisprudencia

El recurso de reclamación debe ser resuelto por la Administración

RTF N° 06857-5-2008 (29/05/2008)

Se declara nulo el concesorio de la reclamación interpuesta, debido a que al ser la Administración competente para conocer las reclamaciones, el recurso presentado por la recurrente contra la orden de pago debió ser resuelta por ella y no elevarlo a este Tribunal, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 124 y numeral 2 del artículo 133 del Código Tributario.

No puede interponerse recurso de reclamación respecto de una resolución que ya fue reclamada

RTF N° 00155-8-2008 (08/01/2008)

La recurrente interpuso nuevamente una reclamación contra una resolución de multa, sin tener en cuenta que de conformidad con lo establecido por el artículo 214 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, en concordancia con los artículos 124, 132, 133 del Código Tributario, no cabía formular un segundo recurso contra dicho valor.

Artículo 134.- Improcedencia de la delegación de competencia

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.

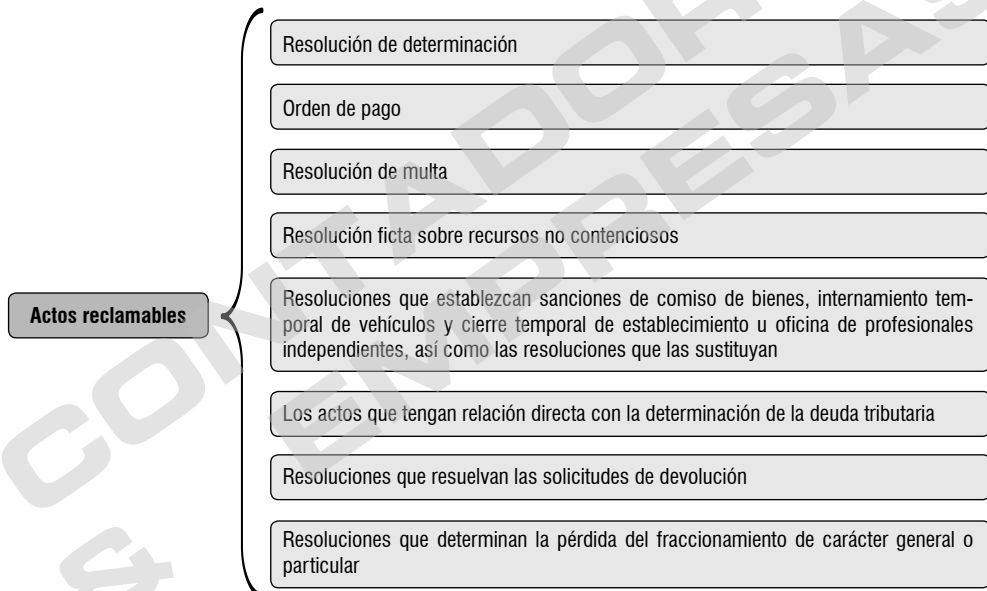
A través de este artículo se garantiza que los órganos que resuelvan las reclamaciones sean los que la ley específicamente señala como tales, no existiendo la posibilidad de delegar dicha facultad.

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, 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 aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

En el presente artículo se identifica cuáles son los actos que pueden ser materia de un recurso de reclamación, en ese sentido, el deudor tributario que se vea afectado con determinado acto administrativo y pretende interponer un recurso de reclamación contra dicho acto, debe verificar si este se encuentra comprendido en el presente artículo. A modo de resumen, presentamos el siguiente gráfico que resume los actos administrativos reclamables.



Jurisprudencia

No es reclamable el documento denominado carta informativa

RTF N° 09537-1-2004 (07/12/2004)

Obra en autos el documento denominado "Carta Informativa 06-91-0000033" a través del cual la Administración pone en conocimiento del recurrente el otorgamiento de

descuentos para los contribuyentes que cumplan con el pago de las deudas generadas hasta el 31 de diciembre de 2002, indicándole los importes de las deudas que tenía pendientes de pago, entre otras, la del Impuesto al Patrimonio Vehicular de 2002, de lo que se infiere su carácter meramente informativo, por lo que no constituye un acto reclamable al no encontrarse en alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 135. Se agrega que a efecto de exigir el pago de la deuda tributaria la Administración deberá emitir los valores contenidos en el artículo 135 del Código Tributario, según la naturaleza de cada tributo, los que podrán ser materia de impugnación, no encontrándose facultada a hacerlo mediante documentos informativos, conforme este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 21-5-99 publicada en el diario oficial El Peruano el 10 de junio de 1999 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Artículo 136.- Requisito 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 esta 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.

Este artículo establece que en el caso de resoluciones de determinación y de multa, no es requisito el pago de la deuda tributaria que se impugna (*solvo et repete*). En ese sentido, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda que no reclama actualizada hasta la fecha en que realice el pago, pues se trata de una deuda que es reconocida por el deudor tributario.

No se exige el pago previo en el caso de resoluciones de determinación debido a que, como su nombre lo indica, este es un acto de determinación de deuda efectuado por la Administración respecto del cual el deudor tributario puede discrepar. En el caso de resoluciones de multa, no se exige el pago previo al tratarse de resoluciones que son emitidas por imputarse al deudor tributario la comisión de alguna infracción con lo cual puede el deudor tributario no estar de acuerdo y, por tanto, hacer uso del recurso de reclamación correspondiente. Como vemos tanto la resolución de determinación como la resolución de multa son actos administrativos de imputación de deuda o comisión de infracción, respectivamente.

Diferente es la situación frente a las órdenes de pago, pues, estos generalmente se emiten respecto de una deuda autodeterminada por el contribuyente, es

decir, que es el mismo contribuyente quien determina la deuda, por lo que se exige acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto 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.

Jurisprudencia

No puede exigirse el pago de la deuda no reclamada cuando se cuestiona el íntegro de esta

RTF N° 11298-8-2008 (23/09/2008)

Se advierte del recurso reclamación y del escrito de subsanación que la recurrente cuestionó el íntegro de la liquidación contenida en la resolución de determinación, por lo que no procedía que la Administración exigiera el pago de alguna supuesta deuda no reclamada; en tal sentido, no procedía que la Administración exigiera a la recurrente el pago de alguna parte de la deuda reclamada al amparo del primer párrafo del artículo 136 del Código Tributario, debiendo la Administración admitir a trámite la reclamación presentada.

Artículo 137.- Requisitos de admisibilidad

La reclamación se iniciará de acuerdo con los requisitos y condiciones siguientes:

- 1. Se deberá interponer a través de un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el que además deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. A dicho escrito se deberá adjuntar la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante resolución de superintendencia.*
- 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, estas se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquel 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 aquel 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, estas 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 seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de seis (6) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración.*

En caso la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, este 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 precedentemente. 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. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio. Los plazos señalados en seis (6) meses variarán a nueve (9) tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. 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.

En aplicación de la presente norma, el escrito de reclamación debe contener el número de registro hábil del abogado; en su sentido, no se exige la presentación de un documento que acredite la habilidad del abogado, como a veces erróneamente se interpreta la presente norma y se exige la presentación del referido documento. Si la Administración determina que el abogado es inhábil requerirá al administrado para que efectúe la subsanación correspondiente.

Respecto del plazo para interponer el recurso de reclamación debe considerarse que de manera general este es de veinte (20) días hábiles siguientes de notificado el valor, pudiendo reclamarse vencido dicho plazo efectuando el pago previo de la deuda que se reclama; sin embargo, en los casos de valores vinculados al comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento, el plazo para reclamar es de cinco (5) días hábiles siguientes de notificado el valor.

En ese sentido, al recibir el valor y determinar que este será materia de reclamación es importante establecer cuál es el plazo con que cuenta el deudor tributario para interponer el recurso de reclamación. Muchas veces se considera erróneamente como único plazo: veinte días (20), el cual como se ha señalado no es correcto.

En el caso de solicitudes de devolución, cuando este no es resuelto dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes de su presentación, el contribuyente está facultado para interponer la reclamación dando por denegada su solicitud lo que se conoce como denegatoria ficta de la solicitud de devolución.

Jurisprudencia

Notificación no efectuada de acuerdo con la ley

RTF N° 03343-5-2007 (12/04/2007)

Al verificarse que las resoluciones de determinación y de multa no fueron notificadas en el domicilio fiscal de la recurrente, como correspondía, sino en una oficina de la empresa ubicada en Caravelí, no habiéndose en consecuencia efectuado la referida diligencia de acuerdo a Ley, se revoca la resolución que declara inadmisibles las reclamaciones, debiendo entenderse que operó su notificación tácita a la fecha de presentación de la reclamación.

Plazo para interponer reclamación contra comiso de bienes

RTF N° 00590-4-2004 (30/01/2004)

Al haberse verificado que la recurrente presentó su recurso de reclamación fuera del plazo de cinco (5) días establecido en el artículo 137 del Código Tributario se confirma la resolución apelada que declara 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.

Reclamación interpuesta en forma extemporánea contra la resolución que declaró la pérdida del fraccionamiento

RTF N° 07009-2-2002 (05/12/2002)

Se declara nula la resolución apelada, disponiéndose que la resolución constituya precedente de observancia obligatoria. La controversia consiste en determinar si procede admitir a trámite la reclamación interpuesta en forma extemporánea contra la resolución que declaró la pérdida del fraccionamiento, es decir, si resulta aplicable a las reclamaciones contra resoluciones que declaran la pérdida del fraccionamiento el segundo y tercer párrafos del artículo 137 del Código Tributario, que establecen requisitos para subsanar la extemporaneidad. Se indica que dicho asunto fue materia del Acuerdo de Sala Plena N° 2002-15, en el cual se adoptó como criterio que resulta inadmisibles los recursos de reclamación de las resoluciones que declaran la pérdida del fraccionamiento, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de 20 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 137 del Código Tributario, cuando no se cumpla con la subsanación contemplada por el segundo y tercer párrafos del mismo artículo. El fundamento de dicha posición es que la referencia que hace la décimo primera disposición final del código Tributario al primer párrafo del artículo 137, no impide la aplicación del resto del artículo, más aún si tal restricción no se encuentra expresamente establecida por norma alguna, siendo que interpretar lo contrario implicaría restringir el acceso a la vía del procedimiento contencioso-tributario a dichos casos de extemporaneidad. El mismo razonamiento se efectúa respecto a las apelaciones interpuestas fuera de plazo en el caso de pérdida de fraccionamiento. Por lo expuesto, en el caso se declara la nulidad de la resolución que declaró inadmisibles la reclamación debido a que la Administración no cumplió con requerir previamente a la recurrente que acredite el pago de la deuda o afiance la misma, requisitos que deberá requerirle a efecto de admitir a trámite la reclamación interpuesta.

Artículo 138.- Reclamación contra denegatoria ficta de devolución

(Derogada mediante Decreto Legislativo N° 953).

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 estos tengan vinculación entre sí.

En la presente norma se establece la posibilidad de que el deudor tributario interponga un recurso de reclamación y en ella comprenda resoluciones de determinación, de multa, órdenes de pago que estén vinculadas. Esta situación se produce, por ejemplo, cuando en una fiscalización la Administración determina que el contribuyente omitió ingresos y, por tanto, emite la resoluciones de determinación correspondiente y, a su vez, establece que se ha incurrido en la infracción de declarar cifras y datos falsos. En este caso, en aplicación de la presente norma es posible que se presente un solo escrito de reclamación.

Jurisprudencia**Recursos de reclamación que deben interponerse de forma independiente****RTF N° 08882-3-2007 (21/09/2007)**

En el presente caso se confirma la apelada que declaró inadmisibile el recurso de reclamación interpuesto contra la resolución de determinación, girada por Impuesto a la Renta de diciembre de 1997 y dos órdenes de pago, giradas por omisión al pago del Impuesto a la Renta de febrero de 1998 y al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario de agosto de 2004. Se indica que ha quedado acreditado que las deudas tributarias consignadas en los valores impugnados corresponden a tributos y periodos distintos, esto es no tenían vinculación directa entre sí, y por ende el recurrente debió interponer recursos de reclamación independientes respecto de estos valores, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 139 del Código Tributario, lo cual no hizo pese a que se le notificó para tal efecto.

Recurso de reclamación que puede interponerse en forma conjunta

RTF N° 03431-5-2008 (18/03/2008)

En el presente caso se revoca la resolución apelada que declara inadmisibile la reclamación contra las resoluciones de determinación y resolución de multa, debido a que tal como lo establece el artículo 139 del Código Tributario, los deudores tributarios podrán interponer reclamación en forma conjunta respecto de resoluciones de determinación y resoluciones de multa siempre que estas tengan vinculación directa entre sí, lo cual ocurre en el presente caso, dado que todos los valores impugnados han sido emitidos tomando en cuenta el mismo reparo, por lo que podían ser reclamados en un mismo recurso.

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 inadmisibile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio.

Cuando se haya reclamado mediante un solo recurso dos o más resoluciones de la misma naturaleza y alguna de estas no cumpla los requisitos previstos en la ley, el recurso será admitido a trámite solo respecto de las resoluciones que cumplan con dichos requisitos, declarándose la inadmisibilidat respecto de las demás.

En aplicación de la presente norma, el contribuyente tiene la posibilidad de subsanar la omisión de algún requisito de admisibilidad, debiendo tenerse en cuenta que la Administración está en la obligación de comunicarle al administrado, mediante un requerimiento, cuál es el requisito de admisibilidad que requiere se subsane, de no producirse dicha subsanación, la Administración está habilitada para declarar la inadmisibilidat del recurso de reclamación.

Jurisprudencia

Requerimiento de subsanación**RTF N° 04084-A-2008 (31/03/2008)**

Se señala que el artículo 140 del Código Tributario prevé que cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, la Administración deberá notificar al reclamante para que en el término de quince días hábiles los subsane, en ese sentido se aprecia del reclamo que el abogado patrocinante no se encuentra plenamente identificado, al no constar el nombre del mismo, no obstante ello, la Administración no cumplió con requerir a la recurrente la subsanación de dicho requisito de admisibilidad otorgándole el plazo legal correspondiente conforme a las reglas del artículo 140 citado, por lo tanto deviene en nula la apelada, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y por consiguiente en nulo todo lo actuado con posterioridad.

Plazo de subsanación**RTF N° 12192-3-2008 (21/10/2008)**

Se señala que el 8 de junio de 2005 la Administración procedió a notificar a la recurrente el Requerimiento N° 0150550004113 a fin de que cumpliera con la subsanación respectiva, conforme con lo previsto por el artículo 140 del Código Tributario, habiendo vencido el plazo otorgado el 30 de junio de 2005 sin que la recurrente hubiera cumplido con subsanar el requisito omitido, presentando un escrito en el que señalaba que existían circunstancias que evidenciaban la improcedencia de la cobranza sin indicar el motivo de ello, por lo que procede confirmar la inadmisibilidad declarada por la apelada.

Acreditación del pago previo de las órdenes de pago impugnadas**RTF N° 12645-3-2008 (30/10/2008)**

Se señala que de acuerdo con lo previsto por el artículo 140 del Código Tributario, mediante los requerimientos, la Administración solicitó a la recurrente que dentro del término de quince (15) días hábiles, acreditara el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria contenida en las órdenes de pago, lo que no cumplió, por lo que la inadmisibilidad declarada se encuentra arreglada a ley.

Falta de acreditación de circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente en el caso de órdenes de pago**RTF N° 13827-3-2008 (10/12/2008)**

Se señala que en autos no se ha acreditado la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente conforme con lo establecido por el numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario, por lo que la recurrente debía efectuar el pago de la totalidad de la deuda reclamada a efecto de que se

admitiera a trámite su recurso. Se precisa que la Administración procedió a notificar a la recurrente conforme a ley, el 18 de octubre de 2005 mediante el Requerimiento N° 0260550011557 a fin de que cumpliera con la subsanación respectiva, según lo previsto por el artículo 140 del Código Tributario. Se agrega que el 9 de noviembre de 2005 venció el plazo para subsanar la omisión al pago previo de la deuda tributaria para admitir a trámite el recurso de reclamación sin que la recurrente hubiera cumplido con ello, por lo que la Administración procedió con arreglo a ley a declarar la inadmisibilidad de la reclamación materia de autos, procediendo confirmar la resolución apelada.

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

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 de la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, este deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y periodos señalados en el artículo 137. 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. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto 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.

En aplicación del presente artículo, el administrado, en la reclamación, no puede presentar un medio probatorio que le fue requerido en la fiscalización y este no fue presentado. Al respecto, debe verificarse que el plazo para la presentación de un documento debe haber sido efectuado conforme a ley, de lo contrario no se aplicaría lo dispuesto en el presente artículo.

Debemos precisar que el hecho de que los documentos requeridos en la fiscalización no hayan sido presentados por cuanto estos se encuentran en manos del

contador de la empresa y este se niega a entregarlos, en principio no es un supuesto que acredite que la entrega no se generó por causa del contribuyente, ya que el deudor tributario está en la obligación de contar con los documentos que acreditan sus operaciones. En todo caso, si se produjera dicha situación puede el representante legal o deudor tributario ejercer las acciones legales que correspondan para recuperar los documentos que pertenecen a la empresa.

Jurisprudencia

Plazo de presentación de documentos en la fiscalización

RTF N° 00921-5-2004 (20/02/2004)

Se declaran nulos los requerimientos de fiscalización y los valores girados por Impuesto General a las Ventas en el extremo referido a los reparos al débito fiscal sustentados en dichos requerimientos, siguiéndose el criterio de la RTF N° 00148-1-2004, jurisprudencia de observancia obligatoria, que ha establecido que el requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario es nulo en los 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.

Medios probatorios requeridos en etapa de fiscalización

RTF N° 01814-3-2004 (24/03/2004)

Se señala que la recurrente en la etapa de fiscalización, no obstante haber sido requerida para sustentar los gastos ajenos al giro del negocio no presentó prueba alguna que levantase las observaciones efectuadas, y si bien en la etapa de reclamación presentó como prueba la Certificación Técnica de Consumo de Materiales no corresponde admitirla en aplicación del artículo 141 del Código Tributario.

Pérdida de documentos

RTF N° 04503-1-2006 (18/08/2006)

Se indica que la recurrente no exhibió los comprobantes de pago de compras que sustentan su crédito fiscal no obstante que fue requerida para tal efecto. Se señala que en la denuncia policial por el extravío de las citadas facturas no se ha especificado la numeración de las mismas, ni se puso a disposición de la Administración las copias de comprobantes de quienes transfirieron los bienes conforme a lo dispuesto por el numeral 11 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Se indica que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario no procede aceptar en la presente instancia las cartas mediante las cuales la recurrente solicitó a dos de sus proveedores las copias de los comprobantes extraviados, pues dichas pruebas no fueron exhibidas durante la fiscalización y la recurrente no ha acreditado

que la omisión de la presentación en dicha oportunidad no se generó por su causa, ni ha cancelado o afianzado el monto reclamado.

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.

Se establece el plazo con el que cuenta la Administración para resolver el recurso de reclamación. Ello no significa que vencido el plazo, la Administración ya no puede resolver el recurso de reclamación sino que el administrado puede interponer su recurso de apelación por denegatoria ficta del recurso de reclamación. En ese sentido, vencido el plazo que tiene la Administración para resolver el recurso de reclamación, el administrado tiene dos opciones: seguir esperando que la Administración emita la resolución que resuelve su recurso de reclamación o interponer el recurso de apelación por denegatoria ficta de reclamación.

Jurisprudencia

Plazo para el pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria respecto del recurso de reclamación**RTF N° 09235-3-2008 (31/07/2008)**

Se declara improcedente la queja presentada en el extremo que se solicita que se ordene el pronunciamiento inmediato de la Administración respecto del recurso de reclamación presentado el 25 de abril de 2008. Se señala que respecto a lo solicitado por la quejosa, en el sentido que se ordene a la Administración que emita pronunciamiento en relación con el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Multa N° 173-002-0014344, cabe precisar que de acuerdo a la documentación acompañada por la contribuyente, aquella interpuso recurso de reclamación el 25 de abril de 2008, siendo que a la fecha no ha transcurrido el plazo de nueve (9) meses a que hace alusión el artículo 142 del Código Tributario, y en caso este transcurra sin que la Administración emita pronunciamiento, la quejosa podrá considerarla denegada e interponer recurso de apelación contra la resolución ficta para que sea conocida por este Tribunal, por lo que la queja no es la vía para ello.

Capítulo 3**Apelación y queja****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.

Este artículo establece la última instancia, encargada de resolver las controversias en materia tributaria, es el Tribunal Fiscal cuya atribución y funciones está regulada en el artículo 101 del Código Tributario. Así, dicho ente puede pronunciarse, entre otros, sobre las apelaciones en materia tributaria, general (Impuesto a la Renta, IGV, ITAN, etc) y local (tributos municipales), asimismo, apelaciones respecto de aportaciones a EsSalud y a la ONP, y apelaciones sobre materia de tributación aduanera.

Jurisprudencia

Competencia del Tribunal Fiscal

RTF N° 06591-A-2005 (27/10/2005)

El contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución que desestimó la solicitud de nulidad de notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09454-A-2004. Se precisa que el Código Tributario establece que 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, asimismo que es competente para conocer las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, por cuanto, tratándose de otras solicitudes no contenciosas, estas se tramitarán de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General. En ese sentido, se concluye que no corresponde que el referido asunto sea analizado en esta vía, debiendo hacerse valer la pretensión del recurrente en la acción contencioso-administrativa que pudiera presentar, en la que se determinará si la notificación se efectuó conforme a ley, criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06159--2003 del 28 de octubre de 2003.

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 de 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.

El presente artículo regula la interposición del recurso de reclamación por denegatoria ficta de reclamación, cuando habiendo vencido los plazos establecidos para que la Administración resuelva el recurso de reclamación, esta no emite pronunciamiento. No obstante, debemos precisar que respecto del plazo que tiene la Administración para resolver el recurso de reclamación, debe entenderse que este es de nueve (9) meses, y en el caso de que la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de precios de transferencia doce (12) meses, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 142 del Código Tributario. En la presente norma se señala que el plazo es de seis (6) y nueve (9) meses, respectivamente. Entendemos que ello se debe a que al efectuar la modificación del Código Tributario mediante Decreto Legislativo N° 981, (dentro de ellos la sustitución del primer párrafo del artículo 142) no se consideró la modificación del artículo 144.

Jurisprudencia

Derecho que tiene el contribuyente para interponer apelación contra la resolución denegatoria ficta

RTF N° 01140-1-2009 (06/02/2009)

Se indica que de la revisión de los escritos de queja presentados se advierte que la pretensión de la quejosa se encuentra dirigida a que este Tribunal ordene a la Administración que resuelva sus recursos de reclamación. Se indica que al haber transcurrido el plazo establecido en el artículo 144 del Código Tributario, el contribuyente tiene expedito su derecho para interponer la apelación contra la resolución denegatoria ficta y considerar como denegada su petición.

Silencio administrativo negativo

RTF N° 01911-8-2009 (03/03/2009)

Se declaran improcedentes las quejas presentadas por cuanto la quejosa cuestiona la demora de la Administración en emitir pronunciamiento respecto de la reclamación formulada, por cuanto la queja no es la vía pertinente para controvertir la falta de pronunciamiento de la Administración, siendo que el quejoso tiene expedito su derecho para hacer uso del silencio administrativo negativo a que se refiere el artículo 144 del Código Tributario.

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 caso de que se cumpla 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.

La presentación física del recurso de apelación se efectúa ante las oficinas de la Administración Tributaria, el cual luego de verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad eleva el expediente al Tribunal Fiscal, contando para ello con un plazo de treinta (30) días hábiles contados desde la fecha de presentación del recurso. Si bien la apelación debe ser presentada ante el órgano que dictó la resolución apelada, quien la resolverá será el Tribunal Fiscal.

Jurisprudencia

Plazo para elevar apelación ante el Tribunal Fiscal

RTF N° 05061-8-2009 (28/05/2009)

Se declara infundada la queja presentada en el extremo referido a la no elevación de un recurso de apelación, en atención a que la Administración indica que la apelación contra la resolución relacionada con la prescripción del Impuesto Predial, fue presentada sin cumplir con los requisitos de admisibilidad, toda vez que fue suscrito por abogado inhábil, por lo que requirió al quejoso la subsanación de tal omisión a efecto de continuar con la tramitación de su recurso; siendo que si bien según del cargo de notificación del Requerimiento éste fue notificado cuando ya había vencido el plazo de treinta (30) días hábiles que le otorga el artículo 145 del Código Tributario, dado que el artículo 145 del Código Tributario establece que solo en el caso que el recurso de apelación cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos, la Administración Tributaria elevará el expediente al Tribunal Fiscal, lo cual supone una previa verificación del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad previstos por el artículo 146 del citado código, lo que ha ocurrido en el caso de autos con la emisión del referido requerimiento cuyo plazo otorgado aún no se encuentra vencido, la queja presentada resulta infundada.

Plazo para elevar el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal**RTF N° 14279-2-2008 (29/12/2008)**

Se declara fundada la queja en el extremo referido a la falta de elevación del recurso de apelación, por cuanto del sistema de ingreso y salida de expedientes del Tribunal Fiscal se tiene que el mencionado recurso de apelación no ha sido elevado a este Tribunal, pese a haber transcurrido en exceso el plazo establecido en el artículo 145 del Código Tributario.

Artículo 146.- Requisitos de la apelación

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 un 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.

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 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 periodo de seis (6) meses y renovarse por periodos 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 seis (6) meses variarán a nueve (9) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

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.

En la presente norma, al igual que para el caso del recurso de reclamación, se establecen los supuestos de inadmisibilidad del recurso. Básicamente, debe observarse el cumplimiento del plazo para interponer el recurso de apelación, siendo este de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación de la resolución apelada; no obstante, en el caso de resoluciones emitidas como consecuencia de aplicación de precios de transferencia, dicho plazo es de treinta (30) días hábiles siguientes de notificada la resolución que resuelve el recurso de reclamación.

Al igual que en caso del recurso de reclamación, en el escrito debe señalar el número de registro hábil del abogado, no siendo necesario presentar físicamente una constancia de habilidad, salvo que la Administración requiera al contribuyente subsane el requisito de admisibilidad vinculado con la habilidad del abogado, en cuyo caso se presentará el documento que acredita la referida habilidad.

Finalmente, debemos mencionar que es posible interponer recurso de apelación aun cuando ha vencido el plazo para apelar, para ello debe acreditarse el pago de la deuda apelada actualizada. Dicha apelación debe presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha en que se efectuó la notificación de la resolución impugnada.

Jurisprudencia

Apelación fuera de plazo**RTF N° 11920-3-2008 (10/10/2008)**

Se señala que la recurrente interpuso recursos de apelación contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 126-4-00347/SUNAT y 126-014-0000224/SUNAT, el 30 de noviembre y 15 de diciembre de 2005, respectivamente, es decir, con posterioridad al vencimiento del plazo de seis (6) meses previsto por el artículo 146 del Código Tributario, esto es, cuando había operado la caducidad para su interposición. En tal sentido, la Administración procedió con arreglo a ley al declarar la inadmisibilidad de los citados recursos mediante las Resoluciones de Intendencia N°s. 126-015-0000072/SUNAT y 126-015-0000073/SUNAT de 27 de enero de 2005, al considerar que se habían interpuesto fuera del plazo de seis meses establecido por el artículo 146 del Código Tributario, por lo que procede confirmar las apeladas.

Requerimiento de pago previo para la admisión de la apelación fuera de plazo**RTF N° 11657-4-2008 (30/09/2008)**

Se declara nula la apelada que declaró inadmisibile la apelación contra la resolución de intendencia que a su vez declaró inadmisibile la reclamación contra las resoluciones de multa, debido a que si bien la apelación se realizó en forma extemporánea, la Administración no efectuó el requerimiento de pago previo conforme lo dispuesto en el artículo 146 del Código Tributario.

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 ésta al resolver la reclamación.

El administrado al presentar el recurso de apelación no puede discutir o cuestionar aquello que no cuestionó en la reclamación, salvo en caso de que se trate de un aspecto que la Administración ha incorporado al emitir la resolución que resuelve la reclamación.

Jurisprudencia

No procede emitir pronunciamiento en la etapa de apelación respecto de los argumentos de la recurrente que no fueron esgrimidos en la etapa de reclamación

RTF N° 06189-2-2008 (14/05/2008)

Se señala que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario, no procede emitir pronunciamiento en la etapa de apelación respecto de los argumentos de la recurrente que no fueron esgrimidos en la etapa de reclamación.

Cuestionamientos en vía de apelación que no fueron señalados al formular la reclamación

RTF N° 06181-2-2005 (11/10/2005)

Se indica que de autos se aprecia que la recurrente pretende cuestionar en la vía de apelación aspectos que no señaló al formular reclamación, por lo que no procede emitir pronunciamiento al respecto, conforme con lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario. De autos se tiene que la recurrente pretende cuestionar nuevamente la determinación de la deuda contenida en órdenes de pago sobre Fonavi - Cuenta Propia, respecto a la que se emitió pronunciamiento en resoluciones que tienen el estado de firmes al no haber sido impugnadas por la recurrente, por lo que no procede amparar lo solicitado en este extremo.

Artículo 148.- Medios probatorios admisibles

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.

De lo dispuesto por el presente artículo, podemos destacar que en el caso de un medio probatorio no presentado oportunamente puede aceptarse este cuando

el administrado cancele el monto de la deuda tributaria actualizada, vinculada a la prueba no presentada y/o exhibida en la primera instancia.

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.

De la presente norma se desprende que la Administración Tributaria es considerada como parte en el procedimiento de apelación, estando facultada para contestar la apelación interpuesta por el administrado, presentar los medios probatorios y efectuar las demás actuaciones dentro del procedimiento de apelación. Esta norma no faculta a la Administración a interponer recurso de apelación.

Jurisprudencia

La Administración Tributaria no está facultada para interponer recurso de apelación

RTF N° 00147-8-2008 (08/01/2008)

Se declara improcedente la apelación formulada por la Administración contra una resolución emitida por la municipalidad provincial, puesto que no procede que la municipalidad distrital impugne una resolución emitida por la municipalidad provincial, ya que es el contribuyente el que puede hacer uso de los recursos impugnativos y no la Administración, salvo el caso previsto expresamente por el artículo 149 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.

Artículo 150.- Plazo para resolver la apelación

El Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce (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.

La Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los cuarenticinco (45) 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.*
- Cuando considere de aplicación el último párrafo del presente artículo.*
- 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 intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo será de un (1) día. Asimismo, en los expedientes de apelación, las partes pueden presentar alegatos dentro de los dos meses siguientes a la presentación de su recurso.

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.

En el presente artículo se establecen los plazos que tiene el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de apelación; no obstante, ello no significa que vencidos estos plazos el Tribunal no puede resolver los recursos de apelación presentados. Es más, en mérito a la carga procesal que soporta dicho ente administrativo, las apelaciones no se resuelven dentro de los plazos fijados en este artículo.

Debemos resaltar que luego de efectuado el uso de la palabra, el administrado tiene un plazo de tres (3) días para presentar sus alegatos, es decir, un escrito en el cual se plasme los argumentos expuestos en el informe oral.

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.

Un recurso de apelación es calificado como de puro derecho cuando mediante ella no se discuten o cuestionan hechos sino la aplicación de determinada norma tributaria. El recurso de apelación de puro derecho, al igual que las otras apelaciones, debe ser presentada ante la Administración Tributaria, siendo este órgano el que deberá elevar la apelación al Tribunal Fiscal. Se debe resaltar que antes de resolver, el Tribunal debe pronunciarse sobre la calificación del recurso, es decir, señalar si se trata de apelación de puro derecho, pues de no ser calificado como tal el recurso presentado, el Tribunal dispondrá que el recurso sea devuelto a la Administración para que este sea tramitado como reclamación.

La Administración no puede calificar de oficio una apelación como de puro derecho**RTF N° 09992-8-2008 (19/08/2008)**

Se declara la nulidad del concesorio de las apelaciones interpuestas en atención a que este Tribunal en la RTF N° 999-2-2001 ha señalado que la interposición del recurso de apelación de puro derecho es una facultad del recurrente y no de la Administración Tributaria, por lo que al no haber sido invocado el artículo 151 del Código Tributario, no procede que la Administración de trámite de apelación de puro derecho al escrito presentado por la recurrente. Se indica que si bien el artículo 151 del Código Tributario faculta a los interesados a interponer recurso de apelación de puro derecho a fin de obviar instancias del procedimiento contencioso-tributario y acceder directamente al Tribunal Fiscal, de los escritos presentados por la recurrente no se advierte que en

estricto haya formulado apelación de puro derecho ni que se haya invocado el mencionado dispositivo, por lo que mal puede la propia Administración aplicar de oficio ese artículo, correspondiendo que se otorgue el trámite de reclamación, criterio expuesto en la RTF N° 601-2-99.

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.

La presente norma establece el plazo que tiene el administrado para interponer el recurso de apelación contra las resoluciones que resuelven reclamaciones contra sanciones de cierre, comiso e internamiento temporal de vehículos. Como se observa el plazo en dichos casos es de cinco (5) días hábiles, contados desde el día hábil siguiente a la notificación de la resolución impugnada; en ese sentido, debe tenerse especial cuidado respecto al plazo de interposición de recurso en los referidos casos, ya que muchas veces el administrado por desconocimiento deja pasar dicho plazo en el entendido que se aplica lo dispuesto por el artículo 146 del Código Tributario, lo cual hace que la apelación sea declarada inadmisibles por extemporánea.

Apelación extemporánea

RTF N° 00720-5-2004 (11/02/2004)

Se declara nulo el concesorio de la apelación interpuesta contra la resolución que declaró infundada la reclamación que dispuso la aplicación de la sanción de comiso a

la recurrente por la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174 del Código Tributario, al haber sido presentada fuera del plazo de 5 días a que se refiere el artículo 152 del citado Código, por lo que la Sunat debió declarar inadmisibles la apelación, siguiéndose al respecto el criterio recogido en la RTF N° 00433-2-2004, jurisprudencia de observancia obligatoria que ha establecido que resultan inadmisibles los recursos de reclamación y de 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 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.

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.

En aplicación del presente artículo, los administrados tienen derecho a formular solicitud de ampliación de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, última instancia administrativa en materia tributaria, respecto de los puntos omitidos al emitir dicha resolución.

La solicitud de ampliación, se presenta directamente ante la mesa de partes del Tribunal Fiscal, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal.

El Tribunal califica como improcedente las solicitudes que se presenten pretendiendo alterar el contenido sustancial de la resolución que ya ha sido materia de pronunciamiento o se presenten contra resoluciones que resuelven estas solicitudes, las que no serán admitidas a trámite.

MODELO DE SOLICITUD DE AMPLIACIÓN DE RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Sumilla: Solicitud de ampliación
Expediente: N°

SEÑOR PRESIDENTE DEL TRIBUNAL FISCAL

La empresa.....SAC, identificada con Registro Único de Contribuyentes N°.....domicilio fiscal ubicado en....., debidamente representado por su Gerente General Sr....., identificado con Documento Nacional de Identidad. N° atentamente dice:

Que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 153, Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 155-99-EF, mediante la presente solicitamos ampliación de la resolución del Tribunal Fiscal N°, en base a lo siguiente

- 1.- La recurrente presentó recurso de queja, referido al procedimiento de cobranza coactiva de las Resoluciones de Determinación N°s. 10-02.03-005931, N° 10-02-03-00761940 y N° 10-02-03-00761941.
- 2.- La Resolución del Tribunal Fiscal N°, que declaró improcedente el recurso de queja no ha emitido pronunciamiento sobre lo siguiente:
 - a) (...)
 - b) (...)
 - c) (...)
- 3.- Que el artículo 153 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF dispone que 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.

POR TANTO:

A Ud. señor presidente del Tribunal Fiscal solicitamos admitir la presente solicitud y declararlo procedente en su oportunidad, emitiéndose la resolución correspondiente.

Lima de de 200

Gerente General

Jurisprudencia

Improcedencia de solicitud de ampliación de resolución**RTF N° 10020-5-2001 (19/12/2001)**

Se declara improcedente la solicitud de ampliación de la RTF N° 52-3-99. Se establece que este Tribunal no puede pronunciarse sobre hechos o situaciones que son objeto de probanza a través de una solicitud de ampliación de resolución, máxime, cuando ellos son invocados por la recurrente precluido el término probatorio, dado que ello contraviene el artículo 153 del Código Tributario, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 364-3-97 de 25 de abril de 1997. De otro lado, se señala que la solicitud de la recurrente no se encuadra dentro de alguno de los supuestos previstos por el artículo 153 del Código Tributario, por lo que resulta improcedente.

Improcedencia de solicitud de ampliación de resolución**RTF N° 04601-3-2005 (20/07/2005)**

Se declara improcedente la solicitud de corrección de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01481-3-2005 toda vez que de su revisión no se observa la existencia de error material o numérico que amerite su corrección, advirtiéndose más bien de la solicitud presentada que la recurrente pretende que se efectúe una nueva evaluación de lo resuelto por este Tribunal a efecto que se modifique el fallo contenido en dicha resolución, lo que no resulta procedente de acuerdo con lo previsto en el artículo 153 del Código Tributario.

Improcedencia de recurso de nulidad**RTF N° 00537-4-2005 (26/01/2005)**

Se declara improcedente el recurso de nulidad interpuesto contra la RTF N° 8641-4-2004, toda vez que de acuerdo con el artículo 153 del Código Tributario, contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal no procede la interposición del recurso de nulidad. Asimismo, se indica que de considerarse el recurso presentado como uno de ampliación, el mismo resultaría inadmisibile al haber sido presentado fuera del plazo de 5 días establecido en el artículo 153 del Código Tributario.

Artículo 154.- Jurisprudencia de observancia obligatoria

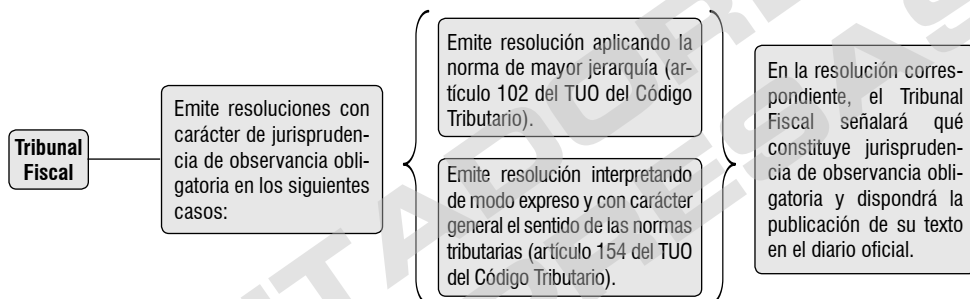
Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará qué 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.

En la presente norma se establecen los supuestos en los cuales el Tribunal Fiscal al resolver emite jurisprudencias de observancia obligatoria, disponiendo la publicación de este en el diario oficial *El Peruano*, pudiendo graficar ello del siguiente modo:



Los efectos que generan las resoluciones de observancia obligatoria son:

- Constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria. Es decir, estos no podrán resolver en contra del criterio establecido vía resolución de observancia obligatoria.
- La Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa. Lo que implica que deberá acatar el criterio sin llegar a generar una controversia de un tema respecto del cual el Tribunal Fiscal ya ha establecido criterio de observancia obligatoria.

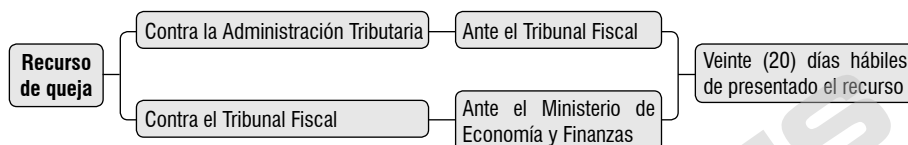
Artículo 155.- Recurso de queja

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.*

El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario. Así tenemos que el recurso de queja puede ser presentado contra la Administración Tributaria y contra el Tribunal Fiscal.



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 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.

La resolución emitida por el Tribunal Fiscal, última instancia administrativa en materia tributaria, debe ser cumplida por la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Cuando sea necesario que la Administración Tributaria deba emitir una resolución de cumplimiento, el trámite de este debe iniciarse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes de la notificación efectuada al deudor tributario.

Jurisprudencia

Incumplimiento de la Administración a lo ordenado por el Tribunal Fiscal

RTF N° 01353-3-2000 (20/12/2000)

Se declara fundado el recurso de queja interpuesto por cuanto la Administración Tributaria, no obstante, que ha transcurrido el plazo establecido en el artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, no ha dado cumplimiento a lo ordenado por este Tribunal en su Resolución N° 850-3-2000, que ordenó a la Administración Tributaria a devolver a la recurrente los pagos indebidos relacionados al Impuesto a los Juegos por el periodo de junio de 1997 a mayo de 1998, previa verificación de los pagos indebidos realizados por dicho concepto.

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° 27584, Ley que regula el proceso contencioso-administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso-Administrativa de la Corte Superior respectiva, 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 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

De acuerdo con lo dispuesto por la presente norma, la demanda contencioso-administrativa se rige por lo regulado en la Ley N° 27584, Ley que regula el procedimiento contencioso-administrativo.

En aplicación de la Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo regulado en la Ley N° 27484, en la demanda contencioso-administrativa se debe tener en cuenta lo siguiente:

Competencia

La demanda contencioso-administrativa contra la resolución emitida por el Tribunal Fiscal se interpone en primera instancia ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior. En ese caso, la Sala Civil de la Corte Suprema resuelve en apelación y la Sala Constitucional y Social en casación, si fuera el caso.

Demandante

Tiene legitimidad para interponer la demanda el titular de la situación jurídica sustancial protegida que haya sido vulnerado por la actuación administrativa impugnada materia del proceso.

Demandado

La demanda contencioso-administrativa se dirige contra la entidad administrativa que expidió en última instancia el acto o la declaración administrativa impugnada. En materia tributaria, es el Tribunal Fiscal.

Intervención del Ministerio Público

En el procedimiento contenido, si el administrativo del Ministerio Público interviene como dictaminador, antes de la expedición de la resolución final y en casación. En este caso, vencido el plazo de quince (15) días para emitir dictamen, el fiscal devolverá el expediente con o sin el dictamen, bajo responsabilidad funcional.

Plazo para interponer la demanda

Cuando se impugne la resolución emitida por el Tribunal Fiscal el plazo es de tres meses computados desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada.

Agotamiento de la vía administrativa

Para interponer la demanda contencioso-administrativa es requisito agotar la vía administrativa. En materia tributaria, la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, ya que dicho ente es la última instancia en materia administrativa tributaria.

Remisión de los actuados en vía administrativa

Admitida la demanda, el juez ordena a la entidad administrativa a fin de que el funcionario competente remita copia certificada del expediente relacionado con la actuación impugnada, en un plazo que no puede exceder de quince días hábiles

Efectos de la admisión de la demanda

La admisión de la demanda no impide la ejecución del acto administrativo, salvo que el juez mediante una medida cautelar disponga lo contrario.

Plazos

Los plazos aplicables en el procedimiento de demanda contencioso-administrativa son los siguientes:

Plazo	Actos
Tres días	Para interponer tachas u oposiciones a los medios probatorios, contados desde la notificación de la resolución que lo tiene por ofrecidos.
Cinco días	Para interponer excepciones o defensas, contados desde la notificación de la demanda.
Diez días	Para contestar la demanda , contados desde la notificación de la resolución que la admite a trámite.
Quince días	Para emitir el dictamen fiscal o devolver el expediente al órgano jurisdiccional, contados desde su recepción.
Tres días	Para solicitar informe oral, contados desde la notificación de la resolución que dispone que el expediente se encuentra en el estado de dictar sentencia.
Quince días	Para emitir sentencia, contados desde la vista de la causa. De no haberse solicitado informe oral ante el juez de la causa, el plazo se computará desde la notificación a las partes del dictamen fiscal o de la devolución del expediente por el Ministerio Público.
Cinco días	Para apelar la sentencia, contados desde su notificación.

CONTADORES
& EMPRESAS

ÍNDICE GENERAL

Presentación.....	5
Resumen de contenidos.....	7

TÍTULO PRELIMINAR

NORMA I : Contenido	11
NORMA II : Ámbito de aplicación.....	11
NORMA III : Fuentes del Derecho Tributario	15
NORMA IV : Principio de legalidad - reserva de la ley	16
NORMA V : Ley de presupuesto y créditos suplementarios	19
NORMA VI : Modificación y derogación de normas tributarias	19
NORMA VII : Transparencia para la dación de incentivos o exoneraciones tributarias	20
NORMA VIII : Interpretación de normas tributarias	20
NORMA IX : Aplicación supletoria de los principios del Derecho.....	25
NORMA X : Vigencia de las normas tributarias.....	26
NORMA XI : Personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias.....	28
NORMA XII : Cómputo de plazos.....	30
NORMA XIII : Exoneraciones a diplomáticos y otros	31
NORMA XIV : Ministerio de Economía y Finanzas	31
NORMA XV : Unidad impositiva tributaria	32

LIBRO PRIMERO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Título 1

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1.- Concepto de la obligación tributaria.....	35
Artículo 2.- Nacimiento de la obligación tributaria	36
Artículo 3.- Exigibilidad de la obligación tributaria	36
Artículo 4.- Acreedor tributario.....	39
Artículo 5.- Concurrencia de acreedores.....	43
Artículo 6.- Prelación de deudas tributarias.....	43
Artículo 7.- Deudor tributario	46
Artículo 8.- Contribuyente.....	46
Artículo 9.- Responsable	46
Artículo 10.- Agentes de retención o percepción.....	46

Título 2

DEUDOR TRIBUTARIO

Capítulo 1

Domicilio fiscal

Artículo 11.- Domicilio fiscal y procesal	47
Artículo 12.- Presunción de domicilio fiscal de personas naturales	48

Artículo 13.- Presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas.....	48
Artículo 14.- Presunción de domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero	49
Artículo 15.- Presunción de domicilio fiscal para entidades que carecen de personalidad jurídica	49

Capítulo 2

Responsables y representantes

Artículo 16.- Representantes - responsables solidarios	53
Artículo 17.- Responsables solidarios en calidad de adquirentes	55
Artículo 18.- Responsables solidarios	55
Artículo 19.- Responsables solidarios por hecho generador	57
Artículo 20.- Derecho de repetición	57
Artículo 20-A.- Efectos de la responsabilidad solidaria	57
Artículo 21.- Capacidad tributaria	63
Artículo 22.- Representación de personas naturales y sujetos que carecen de personería jurídica	64
Artículo 23.- Forma de acreditar la representación	66
Artículo 24.- Efectos de la representación.....	69

Título 3

TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo 1

Disposiciones generales

Artículo 25.- Transmisión de la obligación tributaria.....	70
Artículo 26.- Transmisión convencional de la obligación tributaria.....	72
Artículo 27.- Extinción de la obligación tributaria	73

Capítulo 2

La deuda tributaria y el pago

Artículo 28.- Componentes de la deuda tributaria	81
Artículo 29.- Lugar, forma y plazo de pago.....	84
Artículo 30.- Obligados al pago	86
Artículo 31.- Imputación del pago	87
Artículo 32.- Formas de pago de la deuda tributaria	89
Artículo 33.- Interés moratorio.....	92
Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta	99
Artículo 35.- Pago en moneda nacional de deudas determinadas en moneda extranjera.....	99
Artículo 36.- Aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.....	99
Artículo 37.- Obligación de aceptar el pago	110
Artículo 38.- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso	111
Artículo 39.- Devoluciones de tributos administrados por la Sunat	112

Capítulo 3

Compensación, condonación y consolidación

Artículo 40.- Compensación	115
Artículo 41.- Condonación	122
Artículo 42.- Consolidación.....	123

Capítulo 4

Prescripción

Artículo 43.- Plazos de prescripción	124
Artículo 44.- Cómputo de los plazos de prescripción	126

Artículo 45.- Interrupción de la prescripción	128
Artículo 46.- Suspensión de la prescripción	131
Artículo 47.- Declaración de la prescripción	133
Artículo 48.- Momento en que se puede oponer la prescripción	135
Artículo 49.- Pago voluntario de la obligación prescrita	135

LIBRO SEGUNDO

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS

Título 1

ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 50.- Competencia de la Sunat.....	139
Artículo 51.- Competencia de Aduanas.....	139
Artículo 52.- Competencia de los gobiernos locales	139
Artículo 53.- Órganos resolutores.....	139
Artículo 54.- Exclusividad de las facultades de los órganos de la Administración	140

Título 2

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo 1

Facultad de recaudación

Artículo 55.- Facultad de recaudación.....	141
Artículo 56.- Medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva	141
Artículo 57.- Plazos aplicables a las medidas cautelares previas	146
Artículo 58.- Medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago	148

Capítulo 2

Facultades de determinación y fiscalización

Artículo 59.- Determinación de la obligación tributaria	149
Artículo 60.- Inicio de la determinación de la obligación tributaria	150
Artículo 61.- Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario.....	151
Artículo 62.- Facultad de fiscalización	151
Artículo 62-A.- Plazo de fiscalización	158
Artículo 63.- Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta.....	161
Artículo 64.- Supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta	162
Artículo 65.- Presunciones	166
Artículo 65-A.- Efectos en la aplicación de presunciones	168
Artículo 66.- 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.....	172
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	174
Artículo 67-A.- Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos	178
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	180
Artículo 69.- Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios	183

Artículo 70.- Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.....	188
Artículo 71.- Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero	190
Artículo 72.- Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios	191
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	194
Artículo 72-B.- Presunción de renta neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios	195
Artículo 72-C.- Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas	199
Artículo 72-D.- Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores	208
Artículo 73.- Improcedencia de acumulación de presunciones	212
Artículo 74.- Valorización de los elementos determinantes de la base imponible	212
Artículo 75.- Resultados de la fiscalización o verificación	213
Artículo 76.- Resolución de determinación	214
Artículo 77.- Requisitos de las resoluciones de determinación y de multa	215
Artículo 78.- Orden de pago	217
Artículo 79.- Orden de pago presuntiva	220
Artículo 80.- Facultad de acumular y suspender la emisión de resoluciones y órdenes de pago	222
Artículo 81.- Suspensión de la verificación o fiscalización	223

Capítulo 3

Facultad sancionadora

Artículo 82.- Facultad sancionadora	223
---	-----

Título 3

OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 83.- Elaboración de proyectos	226
Artículo 84.- Orientación al contribuyente	227
Artículo 85.- Reserva tributaria	228
Artículo 86.- Prohibiciones de los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria	232

Título 4

OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 87.- Obligaciones de los administrados	233
Artículo 88.- La declaración tributaria	236
Artículo 89.- Cumplimiento de obligaciones tributarias de las personas jurídicas	238
Artículo 90.- Cumplimiento de obligaciones tributarias de las entidades que carecen de personería jurídica	239
Artículo 91.- Cumplimiento de obligaciones tributarias de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas	239

Título 5

DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 92.- Derechos de los administrados	240
Artículo 93.- Consultas institucionales	241
Artículo 94.- Procedimiento de consultas	242
Artículo 95.- Deficiencia o falta de precisión normativa	243

Título 6

OBLIGACIONES DE TERCEROS

Artículo 96.- Obligaciones de los miembros del Poder Judicial y otros	244
Artículo 97.- Obligaciones del comprador, usuario y transportista	244

Título 7

TRIBUNAL FISCAL

Artículo 98.- Composición del Tribunal Fiscal	246
Artículo 99.- Ratificación de los miembros del Tribunal Fiscal	247
Artículo 100.- Deber de abstención de los vocales del Tribunal Fiscal	247
Artículo 101.- Funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal	248
Artículo 102.- Jerarquía de las normas	250

LIBRO TERCERO

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Título 1

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 103.- Actos de la Administración Tributaria	253
Artículo 104.- Formas de notificación	254
Artículo 105.- Notificación mediante la página web o publicación	263
Artículo 106.- Efectos de las notificaciones	265
Artículo 107.- Revocación, modificación o sustitución de los actos antes de su notificación	267
Artículo 108.- Revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación	268
Artículo 109.- Nulidad y anulabilidad de los actos	274
Artículo 110.- Declaración de la nulidad de los actos	279
Artículo 111.- Actos emitidos por sistemas de computación y similares	281
Artículo 112.- Procedimientos tributarios	282
Artículo 113.- Aplicación supletoria	285

Título 2

PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Artículo 114.- Cobranza coactiva como facultad de la Administración Tributaria	286
Artículo 115.- Deuda exigible en cobranza coactiva	288
Artículo 116.- Facultades del ejecutor coactivo	290
Artículo 117.- Procedimiento	294
Artículo 118.- Medidas cautelares - medida cautelar genérica	297
Artículo 119.- Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva	302
Artículo 120.- Intervención excluyente de propiedad	307
Artículo 121.- Tasación y remate	311
Artículo 121-A.- Abandono de bienes muebles embargados	315
Artículo 122.- Recurso de apelación	317
Artículo 123.- Apoyo de autoridades policiales o administrativas	318

Título 3

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Capítulo 1

Disposiciones generales

Artículo 124.- Etapas del procedimiento contencioso-tributario	319
Artículo 125.- Medios probatorios	320
Artículo 126.- Pruebas de oficio	322
Artículo 127.- Facultad de reexamen	324
Artículo 128.- Defecto o deficiencia de la ley	327
Artículo 129.- Contenido de las resoluciones	327
Artículo 130.- Desistimiento	328
Artículo 131.- Publicidad de los expedientes	331

Capítulo 2

Reclamación

Artículo 132.- Facultad para interponer reclamaciones	334
Artículo 133.- Órganos competentes	335
Artículo 134.- Improcedencia de la delegación de competencia	336
Artículo 135.- Actos reclamables	336
Artículo 136.- Requisito del pago previo para interponer reclamaciones	338
Artículo 137.- Requisitos de admisibilidad	339
Artículo 138.- Reclamación contra denegatoria ficta de devolución	343
Artículo 139.- Reclamación contra resoluciones de diversa naturaleza	343
Artículo 140.- Subsanción de requisitos de admisibilidad	344
Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos	346
Artículo 142.- Plazo para resolver reclamaciones	348

Capítulo 3

Apelación y queja

Artículo 143.- Órgano competente	349
Artículo 144.- Recursos contra la resolución ficta denegatoria que desestima la reclamación	350
Artículo 145.- Presentación de la apelación	352
Artículo 146.- Requisitos de la apelación	353
Artículo 147.- Aspectos inimpugnables	355
Artículo 148.- Medios probatorios admisibles	356
Artículo 149.- Administración Tributaria como parte	357
Artículo 150.- Plazo para resolver la apelación	357
Artículo 151.- Apelación de puro derecho	359
Artículo 152.- Apelación contra resolución que resuelve las reclamaciones de cierre, comiso o internamiento	360
Artículo 153.- Solicitud de corrección, ampliación o aclaración	361
Artículo 154.- Jurisprudencia de observancia obligatoria	363
Artículo 155.- Recurso de queja	364
Artículo 156.- Resoluciones de cumplimiento	365
Artículo 157.- Demanda contencioso-administrativa	366