

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

Facultad de Derecho



**Informe jurídico sobre la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal**

**No.07308-2-2019**

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título profesional de **Abogado**

Autor:

***Crhis Mattio Vivar Rosales***

Asesor:

***Luis Alberto Durán Rojo***

Lima, 2022

## DEDICATORIA

*A mis padres, por su eterno apoyo y amor.*

*A mis hermanos, la alegría de mi vida.*

*Y a quienes guían mi camino desde el cielo.*



## RESUMEN

El 24 de agosto de 2019 se emitió la Resolución de observancia obligatoria 07308-2-2019 mediante la cual el Tribunal Fiscal fijó como criterio vinculante la imposibilidad de controvertir una observación aceptada mediante una declaración jurada rectificatoria. El presente informe jurídico contiene un análisis crítico de dicho criterio basado en tres premisas: I) La declaración tributaria (rectificatoria) no constituye un acto de determinación definitivo; II) la imposibilidad de reclamar una Resolución de Determinación, pese a existir controversia tributaria, vulnera el derecho de defensa del contribuyente y III) El Tribunal Fiscal supone equivocadamente que el allanamiento tributario tiene asidero en nuestra normativa tributaria.

**Palabras clave:** fiscalización, obligación tributaria, declaración tributaria, aceptación de reparos, derecho de defensa.

## ABSTRACT

On August 24, 2019, Resolution of mandatory observance 07308-2-2019 was issued by which the Tax Court fixed as a binding criterion the impossibility to dispute an accepted tax observation through a rectifying tax affidavit. This legal report contains a critical analysis of such criterion based on three premises: I) The (rectifying) tax affidavit does not constitute a definitive determination; II) the impossibility of claiming a Determination Resolution, despite the existence of a tax controversy, violates the taxpayer's right of defense and III) The Tax Court points out wrongly that the objections acceptance is supported by our tax regulation.

**Keywords:** tax procedure, tax obligation, tax affidavit, acceptance of tax objections, right of defense.

## INDICE DE CONTENIDO

I.	Introducción .....	1
II.	Justificación de la elección de la resolución.....	3
III.	Hechos relevantes del caso... ..	3
IV.	Identificación de los principales problemas .....	5
V.	Análisis del caso.....	7
V.I	La declaración jurada rectificatoria constituye un acto de determinación transitorio.....	7
V.I.1	El nacimiento y determinación de la obligación tributaria .....	7
V.I.2	Las declaraciones tributarias son susceptibles de ser modificadas por el deudor tributario y/o la Administración Tributaria.....	10
V.II	La imposibilidad de someter a controversia un reparo aceptado mediante una declaración jurada rectificatoria constituye una vulneración al derecho de defensa del contribuyente .....	18
V.II.1	¿Cuándo existe la controversia tributaria? .....	18
V.II.2	La resolución de Determinación es un acto administrativo susceptible de ser impugnado por el contribuyente .....	22
V.II.3	El criterio de observancia vulnera el derecho de defensa del contribuyente.....	24
V.III	El allanamiento tributario no ha sido regulado por nuestro ordenamiento jurídico... ..	29
	Conclusiones.....	33
	Referencias bibliográficas .....	35
	Anexos.....	38

## I. **INTRODUCCIÓN**

El procedimiento de fiscalización constituye la principal herramienta mediante la cual la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la “SUNAT” o la “Administración Tributaria”) puede determinar la correcta obligación tributaria y, por consiguiente, optimizar la recaudación tributaria en el país.

En atención a lo anterior, el año pasado se reportó el mejor índice de cumplimiento fiscal en la década, lo cual ha sido posible en gran medida debido a la modernización informática y política prevencionista utilizada en los procedimientos de fiscalización de la SUNAT<sup>1</sup>.

Siendo ello así, es imperativo que la SUNAT se siga abasteciendo de todas las herramientas y facultades necesarias para poder cumplir idóneamente con su función recaudadora.

Sin embargo, resulta igual de relevante el fomento del respeto a las garantías procesales que asisten al contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, a fin de que pueda existir un equilibrio entre la función recaudadora, y el debido procedimiento administrativo del contribuyente.

En este contexto, el caso sobre el cual versa el presente informe jurídico surge a propósito de un procedimiento de fiscalización, en el cual un contribuyente aceptó las observaciones preliminares efectuadas por la SUNAT a través de una declaración rectificatoria.

Así las cosas, el 24 de agosto de 2019 se publicó en el diario oficial El Peruano la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No.07308-2-2019

---

<sup>1</sup> La data correspondiente puede ser verificada en el siguiente link: <https://elperuano.pe/noticia/168216-baja-incumplimiento-en-pago-de-impuestos>

(en adelante, la “Resolución No.07308-2-2019”), mediante la cual se fijó el siguiente criterio vinculante:

*Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el administrado mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos y posteriormente, la Administración gira, como producto de dicha fiscalización, la resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, esto es, sin modificar dicha determinación, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia. (p.19-20).*

Hasta antes de la referida Resolución, existían diversos pronunciamientos contrapuestos en el Tribunal Fiscal sobre la materia que nos ocupa. Así, las Resoluciones Nos.04987-3-2018 y 05427-9-2018 coincidían con dicho criterio; sin embargo, otras como las Nos.08304-1-2017 y 02125-1-2018 consideraban que dichas observaciones “aceptadas” podían seguir siendo objeto de controversia mediante la reclamación y, eventualmente, la apelación.

No obstante, estando hasta hoy vigente el referido criterio, ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Fiscal evalúan el fondo de la controversia respecto a una observación aceptada en el procedimiento de fiscalización.

Siendo ello así, el presente informe jurídico se plantea cuestionar el criterio en cuestión a partir del estudio de la determinación de la obligación tributaria, la finalidad del procedimiento de fiscalización y el debido procedimiento administrativo del contribuyente.

En ese sentido, identificaremos los problemas jurídicos que subyacen de la lectura de la Resolución No.07308-2-2019 y ofreceremos un análisis con nuestra postura respecto a cada uno de ellos.

Finalmente, se ofrecerán las conclusiones a las que se ha arribado luego de analizar constructivamente el tema.

## **II. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA RESOLUCIÓN**

La Resolución No.07308-2-2019 abarca distintos temas de índole tributario sobre los cuales no hay una posición unánime en la doctrina, lo cual hace que la discusión jurídica no se torne monótona y admita posturas críticas novedosas.

Asimismo, el criterio vinculante de dicha Resolución implica que actualmente los contribuyentes diseñen conservadoramente su estrategia de defensa y planificación tributaria en el marco de un procedimiento de fiscalización, debido a que eventualmente no podrán controvertir la correspondiente Resolución de Determinación con la “correcta” determinación de la obligación tributaria.

En tal sentido, no cabe duda de que la Resolución No.07308-2-2019 nos invita a reflexionar sobre la incidencia que dicho criterio tiene en la esfera jurídica del contribuyente y, si es que acaso, vulnera algún derecho de éste.

El rol de la obligación tributaria es cada vez más relevante en un Estado Constitucional de Derecho, por lo que es sumamente necesario que actuemos con diligencia al momento de examinar los criterios de observancia obligatoria que construyen y complementan nuestro sistema jurídico tributario.

## **III. HECHOS RELEVANTES DEL CASO**

La Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización parcial a un contribuyente a fin de verificar la correcta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

En el marco de dicho procedimiento, la Administración Tributaria efectuó diversas observaciones preliminares, entre ellas, una por no sustentar la deducción de una liquidación de compra ni la compra de materias primas.

Teniendo en cuenta lo anterior, el contribuyente presentó una declaración rectificatoria mediante la cual incluyó el importe vinculado a dicha observación

y, por tanto, determinó mayor obligación tributaria respecto a la determinación original.

Posteriormente, la Administración Tributaria notificó la correspondiente Resolución de Determinación incluyendo las siguientes observaciones:

- i) Operaciones no reales<sup>2</sup>; y,
- ii) Deducción de una liquidación de compra y la compra de materias primas vinculadas.

Al no encontrar con arreglo a ley la referida Resolución de Determinación, el contribuyente ingresó un recurso de reclamación contra la misma.

La Administración Tributaria declaró infundado el referido recurso mediante Resolución de Intendencia, por lo que el contribuyente decidió interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal<sup>3</sup>.

Cabe precisar que, en la Resolución de Intendencia, la Administración Tributaria emitió pronunciamiento respecto al reparo incorporado en la declaración jurada rectificatoria.

Ahora, para efectos del presente informe, nos enfocaremos en el reparo antes mencionado pues el criterio de observancia obligatoria bajo análisis está únicamente vinculado al mismo.

En este orden de ideas, el Tribunal Fiscal debía emitir pronunciamiento respecto al caso de un contribuyente que recogió una observación formulada por la Administración Tributaria durante un procedimiento de fiscalización a través de

---

<sup>2</sup> Respecto a esta observación, la Administración Tributaria también observó la tasa adicional del 4.1%. Cabe resaltar que el presente informe no tiene como fin analizar este reparo.

<sup>3</sup> Los argumentos de las partes así como la decisión del Tribunal Fiscal se encuentran detallados en el Anexo 1 del presente informe.



una declaración rectificatoria, circunstancia que fue considerada en la emisión de la correspondiente Resolución de Determinación.

Teniendo en cuenta ello, mediante la Sala Plena No.2019-23 de fecha 12 de julio de 2019, el Tribunal Fiscal deliberó si las observaciones aceptadas mediante una declaración rectificatoria constituyen reparos efectuados por la SUNAT y, por tanto, son susceptibles de controversia.

Al respecto, surgieron dos interpretaciones ante dicho supuesto. Una primera que consideraba que dichas observaciones preliminares no constituían reparos y, por tanto, no podían ser posteriormente controvertidas y, una segunda, que sí las consideraba reparos, por lo que sí podían ser controvertidas.

La interpretación adoptada por mayoría simple (18 votos contra 13) fue la primera. Los fundamentos sobre los cuales se basa esta interpretación están indicados en el Anexo 2.

Por lo anterior, conforme al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal declaró la nulidad de la Resolución de Determinación y la Resolución de Intendencia puesto que la Administración Tributaria emitió pronunciamiento sobre la observación como si se tratase de un de reparo susceptible de controversia.

#### **IV. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

A partir de lo anterior, a continuación expondremos los problemas jurídicos medulares que se suscitan de la lectura de la Resolución No.07308-2-2019:

**(i) ¿La declaración rectificatoria constituye un acto de determinación definitivo?**

El Tribunal Fiscal sostiene que la Resolución de Determinación que coincida con la determinación recogida en una declaración jurada rectificatoria, no efectúa

reparos susceptibles de ser controvertidos. A su juicio, dicha autodeterminación se convierte en definitiva e inalterable.

En tal sentido, resulta relevante evaluar si es que una declaración rectificatoria presentada en el marco de un procedimiento de fiscalización constituye un acto de determinación definitivo, que no puede ser posteriormente modificado por el contribuyente o la Administración Tributaria o, mas bien, se trata de una determinación transitoria sujeta a verificación.

**(ii) ¿El considerar que las observaciones incluidas en una declaración jurada rectificatoria no son susceptibles de controversia tributaria vulnera el derecho de defensa del contribuyente?**

El Tribunal Fiscal distingue dos momentos. Un primero cuando la Administración Tributaria formula *observaciones* a fin de que sean sustentadas (o aceptadas) por el contribuyente y, un segundo, cuando la Administración Tributaria incluye *reparos* (observaciones no aceptadas) en la Resolución de Determinación.

Así, para el Tribunal Fiscal, una observación que fue aceptada mediante una declaración rectificatoria no puede llegar a tener la condición de reparo, y por tanto, no es susceptible de controversia.

En tal sentido, resulta relevante analizar si la mencionada limitación constituye una trasgresión al derecho de defensa del contribuyente teniendo en cuenta que toda Resolución de Determinación puede ser impugnada, sin distinción.

**(iii) ¿Es posible que el criterio del Tribunal Fiscal encuentre asidero en nuestra normativa tributaria vigente?**

Finalmente, también resulta relevante abordar este problema jurídico debido a que el Tribunal Fiscal pretende dar fuerza vinculante a lo determinado en una declaración rectificatoria como si se tratase de un *allanamiento tributario*.

Así, se evaluará si dicha figura ha sido recogida por las normas tributarias y, de no ser así, veremos cómo es su dinámica y aplicación en la legislación comparada.

A continuación, realizaremos un análisis del caso tomando como referencia los tres problemas jurídicos descritos anteriormente.

## **V. ANÁLISIS DEL CASO**

### **V.I. LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA CONSTITUYE UN ACTO DE DETERMINACIÓN TRANSITORIO**

#### **V.I.1. La obligación tributaria: nacimiento y determinación**

La norma tributaria, como cualquier otra norma jurídica, está compuesta por un presupuesto de hecho y una determinada consecuencia jurídica. Así, el presupuesto de hecho involucra un determinado supuesto que, de constatarse en el plano fáctico, permitirá que surtan ciertos efectos jurídicos previstos por ley.

En el ámbito tributario, al mencionado presupuesto de hecho se le ha denominado “hipótesis de incidencia”, a partir de cuya realización nacerá la obligación tributaria.

En cuanto a la hipótesis de incidencia, Ataliba (1987) indica que “es la descripción legislativamente (necesariamente hipotética) de un hecho a cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria” (p.66).

Es por lo anterior que la hipótesis de incidencia no debe ser confundida con el hecho imponible debido a que convergen en distintos planos. Mientras que la hipótesis de incidencia lo hace en un plano abstracto; el hecho imponible, en un plano fáctico. Dicho de otro modo, un hecho será imponible porque previamente se ha subsumido en la hipótesis de incidencia.

Asimismo, cabe precisar que la verificación de la hipótesis de incidencia implicará necesariamente también la de sus aspectos fundamentales: material, subjetivo, temporal, espacial y mensurable.

Por otro lado, como mencionamos, una vez verificada la hipótesis de incidencia nacerá la obligación tributaria reconociéndose el vínculo jurídico entre el acreedor y deudor tributario.

En ese sentido, no cabe duda de que la obligación de pago del tributo viene a ser el vínculo jurídico que une al particular con el Estado, conformada por una prestación de dar o entregar una suma de dinero a favor del fisco (Sevillano, 2014, p.167).

Lo expuesto hasta este punto es coherente con lo regulado por los artículos 1 y 2 del Código Tributario, según los cuales la obligación tributaria supone un vínculo entre el acreedor y deudor tributario que nace con la realización del hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación.

Ahora bien, el nacimiento de la obligación tributaria no implica por sí mismo que el deudor tributario conozca el monto líquido a pagar al fisco y, por tanto, pueda cumplir con la prestación tributaria.

Una compañía bien puede obtener diversas ganancias de capital y, por tanto, estar consciente de que tiene la obligación de tributar porque existe una norma que considera dicho hecho como imponible; sin embargo, para conocer con exactitud el monto líquido a pagar al fisco es necesario que exista un acto de determinación de dicha obligación tributaria.

De acuerdo con el artículo 59 del Código Tributario, mediante la determinación, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señalando la cuantía y base imponible del tributo. La Administración también puede realizar todo ello y, adicionalmente, identificar al deudor tributario.

En esa línea, el artículo 60 del Código Tributario señala que la determinación de la obligación tributaria puede ser iniciada por declaración del deudor tributario o, también, por denuncia de terceros o propia iniciativa en el caso de la Administración Tributaria.

De los citados artículos se desprende, como no puede ser de otro modo, que la determinación de la obligación tributaria supone que previamente haya nacido dicha obligación y, con ello, se haya verificado la ocurrencia de la hipótesis de incidencia.

En esa línea, Fonrouge (2004) indica que el acto de determinación tiene carácter declarativo toda vez que supone el reconocimiento formal de una obligación preexistente (p.436).

Por su parte, Jarach (1982) afirma que la determinación no altera una relación jurídica existente, pues solo confirma su existencia (p.41) y, en el mismo sentido, Villegas (2001) asevera que no propicia el nacimiento de la obligación tributaria en tanto solo perfecciona una obligación que potencialmente existía desde la ocurrencia de la hipótesis de incidencia (p.334).

Así las cosas, el acto de determinación tiene una naturaleza declarativa en el sentido de que presupone el nacimiento de la obligación tributaria y su finalidad se orienta en coadyuvar al cumplimiento de la respectiva prestación tributaria.

En este contexto, surge la declaración tributaria como una herramienta mediante la cual el contribuyente podrá determinar la obligación tributaria.

Al respecto, el artículo 88.1 del Código Tributario indica que la declaración tributaria viene a ser la comunicación de hechos a la Administración, que podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Nótese que el citado artículo es lo suficientemente diligente para considerar a la declaración tributaria como la base de la determinación, pues como veremos en

el siguiente punto, la declaración tributaria es un acto sujeto a verificación y, por tanto, transitorio o temporal.

Sin perjuicio de lo anterior, creemos que la declaración tributaria no se limita a una mera exteriorización de hechos, esto es, el cumplimiento de un deber jurídico formal; si no que cumple un rol más sofisticado en la correcta determinación de la obligación tributaria.

En efecto, como bien sostiene Lara (2021), la declaración tributaria exige que previamente el administrado realice labores de interpretación de normas jurídicas y análisis de hechos económicos de relevancia tributaria (p.586).

Por dicha razón, el objeto de la obligación tributaria, esto es, el acto de entrega de dinero o especie al fisco se deberá tener como cumplido (aunque provisionalmente) debido a que existe una autodeterminación por parte del deudor tributario, la cual se tiene como veraz y cierta al ser éste quien tiene la mejor aptitud para efectuarla.

A su vez, la Administración Tributaria tendrá como insumo a dicha declaración tributaria para posteriormente, de considerarlo necesario, verificar la correcta determinación de la obligación tributaria.

De lo expuesto, la determinación de la obligación tributaria tiene naturaleza declarativa y puede ser iniciada mediante la declaración tributaria del deudor tributario.

En tal sentido, teniendo en consideración este apartado conceptual, en el siguiente punto se abordará la posibilidad de que dicha declaración tributaria pueda ser o no modificada posteriormente.

#### **V.I.2. Las declaraciones tributarias son susceptibles de ser modificadas por el deudor tributario y/o la Administración Tributaria**

En el punto anterior indicamos que la autodeterminación de la obligación tributaria puede realizarse a partir de la presentación de una declaración tributaria por parte del deudor tributario.

Ahora, en cualquier caso, dicha autodeterminación inicial realizada por el contribuyente podrá ser modificada, ya sea por él mismo (artículo 88.2 del Código Tributario) o la Administración Tributaria (artículo 61 del Código Tributario).

En el primer caso, nos referimos a que el administrado podrá presentar una declaración tributaria sustitutoria, si lo hace dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración, o rectificatoria, si lo hace fuera de dicho plazo.

En el caso de las declaraciones rectificatorias, éstas surtirán efecto con su presentación en caso se determine mayor o igual obligación tributaria y, de ser menor, lo harán luego de 45 días hábiles siguientes a su presentación sin que la Administración Tributaria la haya sometido a verificación.

Cuando se hace referencia a que la Administración Tributaria deba someter a verificación la referida declaración jurada rectificatoria, no se trata del procedimiento de fiscalización o verificación, si no a una comprobación más expeditiva. Así, en la práctica es usual que la Administración Tributaria notifique esquelas al contribuyente para conseguir dicha finalidad.

Ahora, nótese que cuando el Código Tributario hace alusión a que la declaración jurada rectificatoria “surtirá efectos” no hace si no otorgar validez exclusivamente a dicha declaración y no considerar las anteriores y, con ello, tener una declaración que “podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria”.

En el segundo caso, sí nos referimos propiamente a un procedimiento de fiscalización o verificación iniciado por la Administración Tributaria, de tal modo que podrá modificar la autodeterminación del contribuyente cuando compruebe omisión o inexactitud en la misma.

En el caso resuelto por la Resolución No.07308-2-2019, el contribuyente presentó una declaración rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización, por tanto conviene repasar las reglas y finalidad afines a dicho procedimiento.

Según Zegarra (2004), la fiscalización puede ser entendida en tres niveles: i) Un primero, como función fiscalizadora, es decir, un concepto genérico inherente a todo órgano administrador de tributos; ii) Un segundo, como facultad de fiscalización, es decir, una conducta genérica del órgano administrador de tributos cuyo contenido es fijado por ley; y iii) Un tercero, como procedimiento administrativo, dentro del cual se ejercer las atribuciones específicas de fiscalización (p.7).

En el presente trabajo nos estaremos refiriendo a la fiscalización en su tercer nivel, esto es, como un procedimiento administrativo, conforme lo prevé el artículo 112 del Código Tributario.

Así, Sainz de Bujanda (1993), refiriéndose a la inspección tributaria, indica que “es aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectiva en fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (...) y tiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referir directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo” (p.13).

En esa línea, Talledo (1999) señala que este procedimiento pretende determinar la situación jurídica del administrado como consecuencia de la aplicación de un tributo o del goce de un beneficio (p.94).

Por su parte, García de Enterría y Fernández (2001) conciben a este procedimiento como la “ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresas en actos diversos realizados heterogéneamente (por la función o por la naturaleza) por varios sujetos u órganos, operaciones y actos que, no obstante



su relativa autonomía, se articulan en orden a la producción de un acto decisorio final (p.556-557).

De igual modo, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución No.10907-5-2008, ha indicado que el procedimiento de fiscalización es la ordenación de actos procedimentales conducentes a actos resolutivos con incidencia en la situación tributaria del administrado (p.4).

De lo anterior, podemos afirmar que la fiscalización como procedimiento administrativo involucra una serie de actos reglados conducentes a esclarecer una situación jurídica concreta del administrado frente a su obligación tributaria, la cual será plasmada en un acto decisorio fundamentado.

Lo señalado anteriormente también resulta conforme con la finalidad de este procedimiento, la cual no se limita a verificar la determinación de la obligación tributaria, sino que busca obtener una posición definitiva sobre la configuración del hecho imponible, la aplicación e interpretación de normas tributarias, el incumplimiento de obligaciones formales y la configuración de infracciones.

Por parte de la doctrina nacional, Zegarra advierte que la finalidad de este procedimiento es obtener certeza sobre la realización de hechos imposables y sus elementos, no limitándose exclusivamente a la determinación de la deuda tributaria (Ob. Cit., p.18).

En el mismo sentido, en el Acta de Sala Plena 2017-16, el Tribunal Fiscal resalta que la finalidad del procedimiento de fiscalización solo puede ser conseguida mediante la evaluación de la información y/o documentación suministrada por el contribuyente, pues solo de dicha forma se podrá determinar correctamente el cumplimiento de sus obligaciones (p.6).

Como se aprecia, la finalidad del procedimiento de fiscalización es obtener certidumbre sobre la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes, por lo que la Administración Tributaria debe dirigir todas sus actuaciones para concretar dicha finalidad.

Es en este sentido que debe interpretarse el mencionado artículo 61, pues la autodeterminación puede ser siempre sometida a comprobación a efectos de confirmarla o modificarla en caso se constante omisión o inexactitud.

Siendo ello así, cuando la Administración Tributaria lo considere oportuno (pues su ejercicio es discrecional), podrá comunicar el inicio de un procedimiento de fiscalización al sujeto fiscalizado, sea ésta de carácter parcial o definitiva, mediante la notificación de una carta.

En el marco de dicho procedimiento, la Administración Tributaria podrá notificar requerimientos al sujeto fiscalizado con tres objetivos claramente delimitados por el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT<sup>4</sup>, los cuales recoge Dávila (2021) en su denominación a cada uno de ellos, a saber: (i) “requerimiento de recopilación e investigación”, (ii) “requerimiento de sustentación de reparos” y (iii) “requerimiento de comunicaciones de conclusiones”.

Ahora, a partir de dicha distinción, podemos identificar la existencia de cuatro fases a lo largo del procedimiento en cuestión.

Una primera donde la Administración Tributaria recaba documentación y/o información del sujeto fiscalizado; una segunda donde la Administración Tributaria formula observaciones y pide que sean sustentadas y, una tercera, donde la Administración Tributaria podría comunicar sus conclusiones. Esta última circunstancia, según el artículo 75 del Código Tributario, es optativa y/o sugerible mas no obligatoria.

Finalmente, conforme al artículo 10 del citado Reglamento, el procedimiento de fiscalización se tendrá como finalizado al momento que la Administración Tributaria notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa u Orden de

---

<sup>4</sup> Aprobado por Decreto Supremo No.085-2007-EF.

Pago, de corresponder. Consideraremos a esta circunstancia como la cuarta y última fase del procedimiento de fiscalización.

Siendo ello así, es evidente que la finalidad del procedimiento de fiscalización se cumple en el momento en que se notifica la Resolución de Determinación, ya sea que determine omisión tributaria o no, lo cual supone haber transcurrido por las tres fases previas mencionadas anteriormente.

Lo anterior es de suma importancia puesto que la Resolución de Determinación se consolida como el acto administrativo mediante el cual no solo se pone fin a la fiscalización, si no también se comunica la determinación efectuada por la Administración Tributaria. De allí que el artículo 76 del Código Tributario establezca que se trata de un acto que establece la existencia de crédito o deuda tributaria.

Ahora bien, en el caso resuelto por la Resolución No.07308-2-2019, se tiene que la Administración Tributaria formuló sus observaciones a un sujeto fiscalizado y éste incorporó una de ellas en una declaración rectificatoria (segunda fase).

Es decir, hasta dicho momento, se tiene que la determinación que “surte efectos” es específicamente dicha declaración rectificatoria; sin embargo, como hemos señalado, la misma puede ser modificada por otra declaración rectificatoria con el único límite temporal establecido por el artículo 88.2 del Código Tributario, esto es, que no sea presentada luego del plazo indicado por el artículo 75 del mismo Código y, por supuesto, tampoco luego de finalizado el procedimiento de fiscalización.

En adición, al presentarse dicha declaración rectificatoria en un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria también deberá someterla a verificación en atención a la finalidad del procedimiento de fiscalización.

En efecto, no puede sostenerse que por el simple hecho de incluir una observación en una declaración rectificatoria, ésta ya no constituya un acto sujeto a verificación por parte de la Administración Tributaria, pues en mérito del

principio de verdad material<sup>5</sup>, deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones.

Desde luego, conforme a dicho principio, la Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento de fiscalización, debe comprobar la veracidad de los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un particular.

Lo anterior ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tal como es el caso de las Resoluciones Nos.06048-1-2005 y 04970-2-2003.

En ese sentido, no cabe duda de que, atendiendo al carácter único, integral y definitivo de la determinación de la obligación tributaria, es menester que la Administración Tributaria verifique, de oficio y/o a solicitud del contribuyente, las posibles omisiones o inexactitudes en la determinación de la obligación tributaria consignada en la declaración jurada original o rectificatoria. De modo que, la Resolución de Determinación emitida sea la correcta expresión del tributo a cargo del contribuyente por el período sujeto a fiscalización (cuarta fase).

Ahora, entendemos que, luego de dicho ejercicio, la Administración Tributaria pueda coincidir parcialmente<sup>6</sup> con lo determinado en la declaración rectificatoria; no obstante, esa coincidencia se verá plasmada finalmente en un acto decisorio como lo es la Resolución de Determinación.

---

<sup>5</sup> Respecto a los alcances de dicho principio, el artículo 1.11 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley No.27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General señala que la Administración deberá adoptar todas las medidas probatorias, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados.

En esa línea, el Tribunal Constitucional también ha resaltado el deber de la Administración de verificar correctamente los hechos que sirvieron para efectuar la motivación de sus decisiones, tal como se desprende de la Sentencia recaída en el Expediente No. 00452-2012-PA/TC.

<sup>6</sup> Debido a que no se incorporó todas las observaciones planteadas durante el procedimiento de fiscalización.

Así, es la Resolución de Determinación la cual finalmente reemplazará a la declaración rectificatoria y se consolidará como el acto de determinación definitivo.

Por lo anterior, se puede afirmar que el Tribunal Fiscal equivocadamente sostiene como parte de sus fundamentos que la declaración rectificatoria podrá adquirir la condición de verdad irrestricta o indiscutible si posteriormente la Administración Tributaria no la modifica parcial o totalmente.

A nuestro entender, una declaración tributaria (sea o no rectificatoria) solo podrá adquirir la condición de verdad incuestionable si es que ha transcurrido el plazo de prescripción para que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria<sup>7</sup>.

Por el contrario, si la declaración rectificatoria es presentada durante el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria debe impulsar la verificación de su contenido sin perjuicio de que dicha autodeterminación coincida parcialmente con la determinación que se encuentra aún elaborando.

Nuevamente, hacemos referencia que la determinación de la Administración Tributaria aún está en elaboración, debido a que es la Resolución de Determinación el acto que contendrá la determinación final producto de su labor.

Ahora, aun siguiendo la tesis del Tribunal Fiscal, la declaración rectificatoria presentada por el contribuyente no ha adquirido la condición de verdad incuestionable, pues ha sido modificada parcialmente por la Administración Tributaria al incluir en la Resolución de Determinación un reparo adicional que no estuvo contemplado en dicha declaración rectificatoria.

Por lo expuesto, se debe concluir que mientras la declaración tributaria implica un acto de determinación transitorio; la Resolución de Determinación, será un acto de determinación definitivo.

---

<sup>7</sup> Plazo que será determinado según lo dispuesto por los artículos 43 a 49 del Código Tributario.

## **V.II. LA IMPOSIBILIDAD DE SOMETER A CONTROVERSIA UN REPARO ACEPTADO MEDIANTE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA CONSTITUYE UNA VULNERACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

### **V.II.1. ¿Cuándo existe la controversia tributaria?**

El Tribunal Fiscal sostiene que las observaciones aceptadas por el contribuyente mediante una declaración jurada rectificatoria, no constituyen reparos y por tanto no pueden ser sometidos a controversia.

Del enunciado anterior, es posible extraer dos premisas principales sobre la cual se sustenta la tesis del Tribunal Fiscal. La primera implica hacer una distinción entre observación y reparo<sup>8</sup>, y la segunda está vinculada a que no será sometida a controversia una observación aceptada mediante una declaración rectificatoria.

En contraste, somos de la opinión de que no existe ninguna distinción entre observación y reparo, y existirá controversia tributaria siempre que existan dos posiciones contrapuestas entre el deudor tributario y la Administración Tributaria cuya resolución pueda ser sometida a un tercero, como explicaremos en las siguientes líneas.

---

<sup>8</sup> En otro apartado del Acuerdo de Sala Plena 2019-23, se puede observar que el Tribunal Fiscal indica que la controversia no puede referirse a observaciones que no llegaron a tener la condición o calificación de reparos (p.12).

Posición del Tribunal Fiscal	Nuestra Posición
Observación y reparo son términos diferentes.	No existe distinción entre observación y reparo.
Una observación aceptada mediante declaración rectificatoria no constituye un reparo y, por tanto, podrá ser sometida a controversia (tributaria).	Existirá controversia tributaria siempre que existan posiciones contrapuestas entre el contribuyente y la Administración Tributaria, cuya solución se pueda someter a un tercero.

Sobre la primera premisa, conviene destacar que de una interpretación sistemática de nuestras normas tributarias, se tiene que observación y reparo hacen referencia a un mismo concepto.

Así, el artículo 1 de la Resolución de Superintendencia No.303-2016/SUNAT<sup>9</sup> define al reparo como la observación respecto de la determinación de algún elemento de la obligación tributaria realizado por el deudor tributario en su declaración (p.4).

Por su parte, el literal c) del artículo 39 del Código Tributario establece que “**en los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización (...)**” [El resaltado es nuestro].

De igual modo, el artículo 75 indica la posibilidad de emitir un requerimiento indicando expresamente **las observaciones formuladas durante el procedimiento** [El resaltado es nuestro].

Asimismo, el numeral 6 del artículo 77 señala que Resolución de Determinación expresará los motivos determinantes del **reparo u observación**.

En esa línea, el artículo 127 del Código Tributario hace referencia a que mediante el reexamen solo se **puede modificar los reparos** efectuados en la etapa de fiscalización o verificación.

<sup>9</sup> Cuyo título es “Disposiciones para la presentación de observaciones a la liquidación preliminar y del sustento de dichas observaciones en el procedimiento de fiscalización parcial electrónica de tributos internos”.

Ahora, a nivel de doctrinario, Talledo (2020) sostiene que **el reparo es la observación o cuestionamiento** formulado a la determinación del deudor tributario y, en el contencioso administrativo, viene a ser el eje sobre el cual gira el asunto controvertido (p.127).

Por todo lo mencionado anteriormente, consideramos que reparo y observación hacen alusión al mismo concepto, esto es, un cuestionamiento o cargo a la autodeterminación formulado durante un procedimiento de fiscalización o verificación.

Inclusive, en el Acuerdo de Sala Plena 2019-23, el Tribunal Fiscal hace bien en indicar que existe un reparo “cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario”; sin embargo, se equivoca al distinguirlo de una observación pues ambos términos involucran un cuestionamiento o cargo por parte de la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, entendemos de que el Tribunal Fiscal ha buscado hacer esta diferencia para discriminar las meras observaciones preliminares efectuadas en un procedimiento de fiscalización de las observaciones no aceptadas (reparos) que serán consignadas en la Resolución de Determinación sin advertir que, en el fondo, hacía referencia al mismo concepto.

Ahora bien, partiendo de nuestra premisa según la cual observación y reparo hacen referencia al mismo concepto, es menester evaluar cuándo existirá controversia tributaria.

Como mencionamos, el reparo u observación involucra un cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria, lo cual podrá dar lugar a dos situaciones: La aceptación o refutación a dicho cuestionamiento por parte del deudor tributario.



Según lo expuesto en el acápite anterior, la autodeterminación del deudor tributario no supone un acto de determinación definitiva como sí lo es la Resolución de Determinación.

Por dicha razón, cuando nos referimos a la aceptación del cuestionamiento formulado por la Administración Tributaria, hacemos referencia a la voluntad del deudor tributario de no querer controvertir lo determinado no en una declaración tributaria, si no en la Resolución de Determinación.

Dicho de otro modo, la aceptación de un reparo u observación se materializará únicamente en el hecho de no impugnar la Resolución de Determinación en el plazo legal previsto por ley.

Por el contrario, si el deudor tributario decide controvertir la Resolución de Determinación que recoge un reparo u observación, nos encontraremos ante dos posiciones contrapuestas originándose la controversia tributaria. En tal sentido, la revocación o confirmación de el o los reparos contenidos en una Resolución de Determinación será el objeto de la controversia tributaria.

Sobre el particular, Zolezzi (1967) indica que una controversia tributaria implica un procedimiento reglado mediante el cual se discute distintas etapas de la determinación del tributo o la aplicación de sanciones (p.35).

Por su parte, Peña (2021) agrega que “existirá una controversia tributaria en la medida que se mantengan posiciones contrapuestas entre la Administración Tributaria y los deudores tributarios, lo que puede darse en las distintas etapas del procedimiento contencioso tributario, pudiendo versar las discrepancias sobre hechos o cuestiones netamente de derecho” (p.874-875).

Siendo ello así, la controversia tributaria debe entenderse como el desacuerdo por parte del deudor tributario respecto a las conclusiones y, en general, a la determinación efectuada por la Administración Tributaria. Debido a que el procedimiento de fiscalización culmina con la determinación de la Administración

Tributaria, es el deudor tributario quien tendrá la potestad de impugnar dicho acto y, por tanto, someter la controversia al análisis de un tercero.

Ahora bien, como no puede ser de otro modo, la controversia tributaria no es un fenómeno con vocación de permanencia. Esta concluirá bien por sustracción de la materia o bien cuando ya no sea posible su resolución.

No será posible su resolución cuando no exista un tercero, entendido como un órgano administrativo o jurisdiccional (área de reclamos de SUNAT, Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional), con legitimidad de poder revisar la controversia tributaria y emitir un pronunciamiento para que llegue a su fin.

Son diversas las causas que nos llevan al anterior supuesto, entre ellas, el no impugnar una decisión que puso fin a la controversia tributaria o la adquisición de cosa juzgada por parte de una decisión que puso fin a la controversia tributaria.

En este orden de ideas, no coincidimos con el Tribunal Fiscal en que un reparo (observación aceptada) incluido en una Resolución de Determinación no sea susceptible de controversia tributaria. Lo contrario involucraría concluir que la Resolución de Determinación no es un acto impugnabile, circunstancia que dilucidaremos en el siguiente punto.

## **V.II.2 La Resolución de Determinación es un acto administrativo susceptible de ser impugnado por el contribuyente**

Como lo venimos sosteniendo durante el presente trabajo, la Resolución de Determinación es un acto mediante el cual la Administración Tributaria concluye el procedimiento de fiscalización y pone en conocimiento del contribuyente su determinación de la obligación tributaria, la cual a su vez podrá o no diferir de la autodeterminación.

Para un mejor alcance de la naturaleza de la Resolución de Determinación, es necesario tener en consideración sobre qué tipo de decisión se basa y cuál es la implicancia de ello.

Sobre el particular, el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley No.27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, “LPAG) indica que un acto administrativo se trata de una declaración de una entidad destinada a producir efectos jurídicos sobre la situación jurídica del administrado.

Añade la LPAG en su artículo 3 que los requisitos de validez de los actos administrativos son la competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular.

En línea con lo dispuesto por la LPAG, Morón señala que **“el acto administrativo es el resultado jurídico de un proceso de exteriorización intelectual** que es emanado de cualquiera de los órganos de las entidades, para concretar en un supuesto específico la potestad conferida por la ley” (p.191). [El resaltado es nuestro]

Por su parte, Dromi (2008) indica los siguientes tipos de declaraciones que tienen la aptitud de dar existencia a un acto administrativo: declaraciones decisorias, declaraciones de conocimiento y declaraciones de opinión (p.16).

Lo anterior guarda coherencia con la distinción generalizada que se ha hecho entre actos administrativos de trámite y definitivos, entendiéndose a los primeros como actos de instrucción o preparatorios de una decisión final que, por lo general, no afectan directamente el derecho de los administrados (declaraciones de conocimiento) y, a los segundos, como aquellos que ponen fin al procedimiento administrativo mediante una decisión (declaraciones decisorias).

En este orden de ideas, la Resolución de Determinación es un acto administrativo definitivo que proviene de una declaración decisoria por parte de la Administración, destinada a producir efectos jurídicos en el contribuyente (determinación de la obligación tributaria).

Siendo ello así, en la medida de que dicho acto viole, afecte, desconozca o lesione un derecho o interés legítimo, procederá su contradicción en la vía administrativa de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 120 de la LPAG.

De igual modo, el artículo 135 del Código Tributario considera a la Resolución de Determinación como un acto que puede ser objeto de reclamación en caso el deudor tributario decida proceder con la contradicción.

Nótese que ni el citado artículo ni ninguna otra norma jurídica establece una lista taxativa o abierta de los elementos que deba tener una Resolución de Determinación para que pueda ser reclamada. En suma, basta con que se compruebe la sola existencia de una Resolución de Determinación para que pueda ser susceptible de reclamación.

Por lo expuesto, la Resolución de Determinación es un acto administrativo susceptible de ser impugnado (vía reclamación), sin que exista excepción alguna a dicha regla.

### **V.II.3 El criterio de observancia obligatoria vulnera el derecho de defensa del contribuyente**

El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política considera como uno de los derechos y principios de la función jurisdiccional a la observancia del debido proceso y a tutela jurisdiccional.

Sobre los alcances y el contenido del debido proceso, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.0090-2004-AA/TC indicó lo siguiente:

***“(...) El debido proceso, según lo ha establecido la doctrina en forma consolidada, es ‘un derecho fundamental de carácter instrumental que se encuentra conformado por un conjunto de derechos esenciales (como el derecho de defensa, el derecho a probar, entre otros) (...).***

*Al respecto, este Colegiado en reiteradas ejecutorias ha establecido que **el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139.º de la Constitución no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, "judicial", sino también una "administrativa".*** [El resaltado es nuestro].

Como se advierte de la cita anterior, el Tribunal Constitucional ha señalado expresamente que el derecho al debido proceso se trata de un derecho fundamental conformado por una amplia gama de derechos esenciales, entre los cuales se encuentra el **derecho de defensa**.

Sobre los alcances del derecho de defensa, el cual forma parte del derecho al debido procedimiento administrativo<sup>10</sup>, en la Sentencia recaída en el Expediente No.06648-2006-HC/TC, el Tribunal Constitucional señala que su contenido esencial se verá vulnerado cuando, durante un proceso, se impida a cualquiera de las partes ejercer los medios necesarios para proteger sus derechos e intereses.

En otra oportunidad, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.05085-2006-PA/TC, expresó que el derecho de defensa, en tanto derecho fundamental, se exterioriza como principio de interdicción para hacer frente a cualquier estado de indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que tengan incidencia en la esfera jurídica de alguna de las partes.

Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente No.3741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional concluyó que el establecimiento de una tasa o derecho como condición para interponer un recurso impugnatorio vulnera el derecho de defensa. Para tal efecto, partió de la siguiente premisa:

---

<sup>10</sup> Los alcances del derecho al debido proceso no se limitan a instancias judiciales, sino que, por el contrario, tiene una dimensión "administrativa" y, en consecuencia, todo órgano de la Administración Pública, entre ellos la SUNAT, se encuentran obligados a respetar el derecho al debido procedimiento de los administrados.

Bajo ese tenor se tiene las Sentencias recaídas en los Expedientes Nos.08865-2006-PA/TC, 08105-2005-PA/TC, entre otras.

*“El derecho de defensa garantiza, entre otras cosas, que una persona sometida a una investigación sea esta de orden jurisdiccional o **administrativa**, y donde se encuentren en discusión derechos e intereses suyos, **tenga la oportunidad de contradecir y argumentar en defensa de tales derechos e intereses**. Se conculca, por tanto, cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven imposibilitados de ejercer los medios legales suficientes para su defensa, o cuando, como ocurre en el presente caso, se establezcan condiciones para la presentación de los argumentos de defensa. Evidentemente, no cualquier imposibilidad de ejercer tales medios legales para la defensa produce un estado de indefensión reprochable constitucionalmente. **Esta sólo adquiere tal relevancia cuando la indefensión se genera en una indebida actuación del órgano que investiga o juzga al individuo o cuando, como ocurre en autos se establecen condicionamientos al ejercicio mismo del derecho de defensa.**” [El resaltado es nuestro].*

Como podemos observar de las diversas sentencias citadas anteriormente, el Tribunal Constitucional concibe al derecho de defensa como una garantía procesal mediante la cual un sujeto justiciable está en la aptitud de contradecir una postura que vulnere sus intereses y derechos legítimos.

De allí que toda persona tenga “derecho a que el órgano resolutor le confiera válida y efectivamente la posibilidad de impugnar o controvertir todos los aspectos que motivaron la expedición de una resolución, y de este modo, exponer, acreditar y, de ser el caso, obtener un resultado favorable a sus intereses” (Peña, Ob. Cit., p.872).

Por otro lado, el propio Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, como es el caso de las Resoluciones Nos.05375-2-2003 y 05694-2-2006, ha señalado los alcances del derecho al debido procedimiento administrativo al examinar si durante el procedimiento de fiscalización se respetaron los siguientes derechos del contribuyente: 1) Derecho a ser oído o a exponer sus argumentos, 2) Derecho a ofrecer y producir pruebas y 3) Derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

De lo anterior, se puede apreciar que el Tribunal Fiscal ha señalado expresamente que, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria se encuentra obligada a velar por el respeto al derecho de defensa y, en general, el debido procedimiento del contribuyente.

En esa misma línea, al pronunciarse específicamente sobre el derecho de defensa en etapa de fiscalización, el Tribunal Fiscal a través de diversa jurisprudencia como las Resoluciones Nos.11992-4-2013, 9277-1-2014, 2403-1-2015, entre otras, ha dejado establecido lo siguiente:

*“Que este Tribunal ha dejado establecido, mediante las Resoluciones No.807-2-99, 1060-3-97 y 18177-1-2011, que **el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados (...)**”.* [El resaltado es nuestro].

Como se aprecia, para el Tribunal Fiscal es un indicio de garantía del debido procedimiento administrativo, que durante la fiscalización la SUNAT comunique oportunamente al contribuyente los reparos efectuados, los hechos que los motivan, la base legal correspondiente, así como que solicite al contribuyente sus descargos o la exhibición y/o presentación de documentación sustentatoria, con la finalidad de que el contribuyente pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

Ahora bien, teniendo claro el contenido esencial del derecho de defensa que asiste a todo administrado, corresponde analizar si el criterio de observancia obligatoria vulnera el mismo.

Al respecto, el Tribunal Fiscal descarta que, en el marco de un procedimiento de fiscalización, una observación aceptada mediante declaración rectificatoria pueda ser impugnada por el administrado.

Lo anterior constituye una evidente limitación al derecho de defensa del deudor tributario debido a que éste considera que existe una actuación por parte de la Administración Tributaria (determinación de la obligación tributaria) que no se encuentra conforme a ley y, por tanto, puede pretender ejercer legítimamente su derecho de defensa mediante la contradicción.

En tal sentido, la interposición de un recurso impugnatorio (reclamación) contra el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria (Resolución de Determinación) no puede estar condicionada a si uno de los aspectos controvertidos han sido preliminarmente aceptados puesto que, como vimos anteriormente, aún existe controversia tributaria.

Lo anterior cobra aún más vigencia cuando se verifica la inexistencia de norma jurídica que prohíba impugnar los reparos aceptados en declaraciones rectificatorias.

De igual modo, se debe tener en cuenta que la presentación de una declaración rectificatoria recogiendo un reparo no supone la renuncia tácita a la impugnación, ya que ésta renuncia solamente se exteriorizará con el hecho de no contradecir (en el plazo legal) la determinación definitiva de la Administración Tributaria.

En este punto, conviene resaltar que la interposición de un recurso de reclamación contra una Resolución de Determinación constituye el único y último medio impugnatorio para contradecir la determinación efectuada por la Administración Tributaria.

El hecho de no evaluar la contradicción formulada por el deudor tributario<sup>11</sup> respecto a un reparo aceptado, implicará que la determinación de la Administración Tributaria quede completamente firme y, por tanto, precluya forzosamente la controversia tributaria.

---

<sup>11</sup> Cabe precisar que no se restringe propiamente la admisión del recurso impugnatorio, si no que simplemente no se emite pronunciamiento respecto al aspecto controvertido (fondo) por el deudor tributario.



Dicho de otro modo, el criterio de observancia obligatoria no hace si no dejar en un estado de indefensión permanente e irreversible al deudor tributario que no se encuentra conforme con la Resolución de Determinación.

Ahora, en el Acuerdo de Sala Plena No.2019-23, el Tribunal Fiscal indica que una eventual vulneración al derecho de defensa solo existirá cuando existiendo un reparo (observación no aceptada), se impida al contribuyente interponer algún recurso impugnatorio (p.12).

Al respecto, como vimos en el acápite anterior, no cabe hacer una diferenciación entre un reparo y una observación. Asimismo, conviene enfatizar que en el supuesto que la Administración Tributaria no modifique dicha declaración rectificatoria, ello no implicará que la determinación pueda ser controvertida, pues ésta estará incluida en una Resolución de Determinación que es un acto reclamable.

Por lo expuesto, el criterio de observancia obligatoria vulnera el derecho de defensa del contribuyente al incluir una limitación injustificada a la posibilidad de contradecir la determinación de la Administración Tributaria.

### **V.III. EL ALLANAMIENTO TRIBUTARIO NO HA SIDO REGULADO POR NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO**

De la lectura de los fundamentos del Tribunal Fiscal para justificar la adopción del criterio de observancia obligatoria (Anexo 2), nos llama la atención de que reconozca y dé efectos jurídicos a una figura que no ha sido prevista por el legislador en materia tributaria, esto es, el allanamiento tributario<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> En esa línea, es de advertir que en el Acuerdo de Sala Plena 2019-23, el vocal Márquez Pacheco votó por la segunda interpretación señalada en el primer acápite; sin embargo, expresamente indicó que según su criterio, la presentación de declaraciones rectificatorias no implican la aceptación de reparos.

Con el allanamiento tributario nos referimos a una coordinación por parte de la Administración Tributaria y el deudor tributario con la finalidad de que éste último acepte las observaciones de la primera y, posteriormente, no pueda modificar dicha situación jurídica. Así, esta figura supone la existencia de un acuerdo con efectos jurídicos vinculantes para ambas partes.

Si bien en la práctica es usual que el agente fiscalizador esté en permanente coordinación con el deudor tributario, ésta conducta se circunscribe a la facilitación de su labor fiscalizadora (requerimiento de determinada documentación, explicación de tratamientos contables, aplicación de normas jurídicas, etc.) mas no está se orienta al acogimiento de una figura tributaria que, a la larga, signifique la terminación anticipada del procedimiento de fiscalización.

Por el contrario, identificamos que en la legislación comparada, esta figura sí encuentra sustento normativo con diversas aristas.

A título ilustrativo, a continuación mostramos la experiencia del allanamiento tributario en España, Argentina y México, países que siguen una legislación tributaria parecida a la nuestra:

Norma tributaria	Figura	Contenido
Artículo 156 de la Ley 58/2003 – Ley General Tributaria (España)	Acta de conformidad	<p><i>"Actas de conformidad.</i></p> <p><i>1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.</i></p> <p><i>2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta."</i> [El resaltado es nuestro].</p>
Artículo 69-C y 69-H del Código Fiscal de la Federación de México (México)	Acuerdo conclusivo	<p><i>"Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles."</i> [El resaltado es nuestro].</p>
Ley No. 27430 – Impuesto a las Ganancias (Argentina)	Acuerdo conclusivo voluntario	<p><i>"ARTÍCULO 183.- Incorporáse como artículo sin número a continuación del artículo 16 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el siguiente:</i></p> <p><i>"ARTÍCULO ...- Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley, el Fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.</i></p> <p><i>El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.</i></p> <p><i>El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.</i></p> <p><i>El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.</i></p> <p><i>El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.</i></p> <p><i>Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario.</i></p> <p><i>El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá Título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley.</i></p> <p><i>La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos."</i> [El resaltado es nuestro].</p>

Como podemos advertir, en la legislación comparada, sí se ha previsto normativamente el allanamiento tributario con distintos matices.

Así, en el caso español, el procedimiento de auditoría puede concluir anticipadamente si es que el contribuyente manifiesta su conformidad con una propuesta de regularización ofrecida por la Hacienda, suscribiendo para tal efecto un acta de conformidad.

Dicha acta de conformidad, además de contener la determinación final de la auditoría, podrá dar lugar a la aplicación de reducción de sanciones.

Cabe resaltar que el contribuyente también tiene derecho a suscribir un acta de disconformidad en caso no encuentre conforme la propuesta de regularización ofrecida.

Por otro lado, en el caso mexicano, se regula la posibilidad de que el contribuyente se acoja a un acuerdo conclusivo que tendrá carácter definitivo respecto a los elementos y/o aspectos sobre los cuales se pactó, tan es así que expresamente se prohíbe que posteriormente pueda formularse medio impugnatorio contra dicho acuerdo.

Es sencillo advertir que el Tribunal Fiscal le ha dado exactamente la misma consecuencia jurídica a este acuerdo conclusivo, como si existiese en la norma peruana, pues en dicho caso el allanamiento tributario constituye una auténtica renuncia al derecho de interponer recursos impugnatorios.

Por último, en el caso argentino, se ha regulado el acuerdo conclusivo voluntario como si fuese una conciliación entre la Administración y el contribuyente.

Asimismo, observamos que la posibilidad de suscribir este acuerdo está inmersa en una instancia autónoma que podrá o no ser aperturada por la Administración Tributaria.

De igual modo, advertimos que la Administración no podrá discutir en otro fuero los alcances de este acuerdo conclusivo; no obstante ello, no identificamos una prohibición similar para el contribuyente, lo cual nos puede hacer suponer que en este caso se reconoce y dota de efectos jurídicos al allanamiento tributario sin que ello implique la renuncia al derecho de interponer recursos impugnatorios, como sí ocurre en la legislación mexicana.

En este orden de ideas, si bien el criterio de observancia obligatoria no encuentra asidero en nuestra legislación, resulta interesante como la figura del

allanamiento tributario sí ha sido contemplada en la legislación comparada con distintos matices, siendo un reto su inclusión en nuestro país.

Por lo expuesto, el criterio del Tribunal Fiscal no tiene asidero normativo en nuestro sistema jurídico tributario.

## **CONCLUSIONES**

El análisis efectuado en el presente informe jurídico nos conlleva a las siguientes conclusiones:

1. La determinación de la obligación tributaria tiene naturaleza declarativa y puede ser iniciada mediante la declaración tributaria del deudor tributario, debido a que éste se encuentra en una posición ideal e inmejorable para manifestar su real situación jurídica tributaria.
2. La autodeterminación realizada en una declaración tributaria puede ser sometida a modificación y/o verificación por parte del propio deudor tributario o la Administración Tributaria, en mérito de la finalidad del procedimiento de fiscalización.
3. La autodeterminación consignada en una declaración original o rectificatoria no constituye un acto de determinación definitivo, como sí lo es la Resolución de Determinación emitida por la Administración Tributaria en el marco de un procedimiento de fiscalización.
4. De una interpretación sistemática de nuestras normas tributarias, se puede afirmar que no existe ninguna distinción entre observación y reparo pues ambos términos hacen alusión a cuestionamientos o cargos efectuados por la Administración Tributaria en el marco de un procedimiento de fiscalización.
5. La Resolución de Determinación recoge los reparos u observaciones formulados por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización y, al ser un

acto administrativo basado en una declaración decisoria, es susceptible de ser impugnado.

6. El criterio de observancia obligatoria vulnera el derecho de defensa del contribuyente al incluir una limitación injustificada a la posibilidad de contradecir la determinación de la Administración Tributaria. Ello implica una situación de indefensión permanente, pues la reclamación es la única vía idónea para controvertir lo determinado en la Resolución de Determinación.
7. Teniendo en cuenta que la Resolución No.07308-2-2019 viene siendo cuestionada en el Poder Judicial, sugerimos que esta institución con mayor tino emita un pronunciamiento dejando sin efecto su aplicación.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acta de reunión de Sala Plena 2019-23 (Tribunal Fiscal, 12 de julio de 2019).

Acta de reunión de Sala Plena 2017-16 (Tribunal Fiscal, 21 de septiembre del 2107).

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Sentencia recaída en el expediente 0090-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional)

Sentencia recaída en el expediente 3741-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional)

.Sentencia recaída en el expediente 06648-2006-HC/TC (Tribunal Constitucional)

Sentencia recaída en el expediente 05085-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional)

Dávila, C. (2021). *Tipos de requerimientos durante la fiscalización tributaria: debido procedimiento y el derecho a la defensa: Marzo 2021*. Recuperado del sitio web de El Círculo de Derecho Administrativo – CDA: <https://prometheo.pe/tipos-de-requerimientos-durante-la-fiscalizacion-tributaria-debido-procedimiento-y-el-derecho-a-la-defensa/>

Dromi, R. (2008). *El acto administrativo* (Cuarta edición). Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.

Fonrouge, G. (2004). *Derecho financiero* (Novena edición). Buenos Aires: Feyde.

García de Enterría y Fernández. (2001). *Curso de Derecho Administrativo* (Décima edición). Madrid: Civitas Ediciones S.L.

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible*. Teoría General del Derecho Sustantivo (Tercera edición). Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.

Lara, J. (2019). ¿Son impugnables los reparos que son recogidos en declaraciones rectificatorias? Análisis de la RTF de observancia obligatoria N°07308-2-2019. *Rev. Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 70(1), 573-692.

Morón, U. (2017). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.

Peña, V. (2019). ¿Existen límites para la impugnación de una resolución de determinación que contiene reparos que fueron reconocidos mediante una declaración rectificatoria presentada durante un procedimiento de fiscalización?: Análisis del criterio contenido en la resolución del tribunal fiscal N°07308-2-2019. *Rev. Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 70(1), 857-891.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2016). Resolución de superintendencia No.303-2016.

Sainz de Bujanda, F. (1993). La inspección tributaria. *Rev. Del Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas*, 42(1),13.

Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Ministerio de Economía y Finanzas (2013). Texto único ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto supremo No.133-2013, Diario Oficial El Peruano.

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2013). Texto único ordenado de la ley de procedimiento administrativo general - Ley No.27444, Ministerio de Justicia, aprobado por Decreto supremo N°004-2019-JUS, Diario Oficial El Peruano.

Talledo, C. (1999). La determinación como acto jurídico. *Rev. De la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*, 23(1), 85-97.

Talledo, C. (2020). *Manual del Código Tributario*. Lima: Editorial Economía y Finanzas.



Resolución del Tribunal Fiscal 07308-2-2019 (Tribunal Fiscal, 14 de agosto de 2019).

Resolución del Tribunal Fiscal 10907-5-2008 (Tribunal Fiscal, 11 de Septiembre del 2008).

Resolución del Tribunal Fiscal 07062-3-2018 (Tribunal Fiscal, 18 de septiembre del 2018).

Resolución del Tribunal Fiscal 11992-4-2013 (Tribunal Fiscal, 19 de julio del 2013).

Resolución del Tribunal Fiscal 9277-1-2014 (Tribunal Fiscal, 5 de agosto del 2014).

Resolución del Tribunal Fiscal 2403-1-2015 (Tribunal Fiscal, 6 de marzo del 2015).

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Séptima edición). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Zegarra, J. (2004). *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú*. Recuperado de: <https://prometheo.pe/tipos-de-requerimientos-durante-la-fiscalizacion-tributaria-debido-procedimiento-y-el-derecho-a-la-defensa/>

Zolezzi, A. (1967). *La controversia tributaria (Tesis de bachillerato en Derecho)*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho, Lima.

## ANEXOS

### ANEXO 1

Reparo	Posición del Contribuyente	Posición de la Administración Tributaria	Decisión del Tribunal Fiscal
<p><b>Operaciones no reales</b></p>	<p>No corresponde que mediante el Resultado del Requerimiento No.0522160000812, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se formule por primera y única vez las observaciones vinculadas a este reparo. De igual modo, la Administración Tributaria no verificó que las adquisiciones hubieran afectado las cuentas de resultados del ejercicio fiscalizado ni consideró que se proporcionó documentación suficiente para desvirtuar el reparo.</p>	<p>El contribuyente no presentó documentación suficiente que acredite la fehaciencia de las operaciones.</p>	<p>Mediante el Requerimiento No.0522160000812, la Administración Tributaria sí solicitó sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que no se advierte ninguna vulneración al derecho de defensa. Asimismo, respecto a la afectación de las cuentas de resultados, ello no fue un argumento incluido en la reclamación. Por último, la documentación no permitía sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas.</p>
<p><b>Deducción de una liquidación de compra y la compra de materias primas vinculadas</b></p>	<p>La Resolución no recoge expresamente los argumentos del contribuyente. Sin embargo, se corrobora que el reparo fue materia de impugnación desde etapa de reclamación.</p>	<p>El contribuyente incluyó el reparo impugnado en una declaración jurada rectificatoria.</p>	<p>No existe controversia tributaria pues la observación fue recogida por el contribuyente en su declaración jurada rectificatoria. Por ello, no correspondía que sea analizado por la Administración Tributaria en etapa de reclamación.</p>

## ANEXO 2

Interpretación adoptada	Fundamentos
Segunda Interpretación	Al presentar una declaración jurada, se presume que el deudor tributario ha realizado una evaluación previa de los hechos y las normas aplicables por lo que la información suministrada debe haber sido consignada de forma correcta y sustentada.
	La presentación de una declaración jurada constituye un acto voluntario y forma que reconoce una situación jurídica tributaria ante la Administración Tributaria.
	Si bien la información suministrada mediante una declaración jurada se tiene como cierta provisionalmente, ésta adquirirá el carácter de verdad incuestionable si la Administración Tributaria no la modifica total o parcialmente mediante una resolución firme.
	Las observaciones formuladas durante el procedimiento de fiscalización no tendrán la condición de reparos si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante una declaración jurada rectificatoria antes de finalizar dicho procedimiento.
	Solo existirá un reparo siempre y cuando la Administración Tributaria modifique o rectifique la declaración jurada suministrada por el deudor tributario.
	<u>Aún</u> cuando se aceptase que el Tribunal Fiscal pueda revisar las observaciones que fueron aceptadas por el deudor tributario mediante declaración jurada rectificatoria, ésta no podrá ser modificada por el deudor tributario toda vez que ya culminó el procedimiento de fiscalización.



# Tribunal Fiscal

N° 07308-2-2019

EXPEDIENTE N° : 10471-2018  
INTERESADO : ██████████  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Arequipa  
FECHA : Lima, 14 de agosto de 2019

VISTA la apelación parcial interpuesta por ██████████, con R.U.C. N° ██████████, contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002932/SUNAT, emitida el 31 de mayo de 2018 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0016711 a N° 052-003-0016723 y la Resolución de Multa N° 052-002-0007129, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que reitera lo afirmado durante el procedimiento de fiscalización y en su reclamación, esto es, que dado que el Requerimiento N° 0522160000812 fue emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, no correspondía que en su resultado se formularan reparos por operaciones no reales que no habían sido previamente señalados en anteriores requerimientos, asimismo, que la Administración no recibió sus descargos al resultado del citado requerimiento, tal como se aprecia en la respuesta a su solicitud de prórroga, así como tampoco ha considerado la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización respecto de las adquisiciones a sus proveedores, lo que vulnera su derecho de defensa.

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 señala que el 7 de diciembre de 2016 realizó un pago ascendente a S/. 17 571,00 por lo que los valores emitidos devienen en improcedentes<sup>1</sup>.

Que mediante escrito ampliatorio afirma que cumplió con responder y presentar lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0522160000812, sin que en este se hiciera mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores, no obstante, mediante su resultado, por primera y única vez le comunicaron los reparos, lo que vulnera su derecho a la defensa y al debido proceso, más aún si no se emitió ningún otro requerimiento que le permitiera contradecir los argumentos consignados en tal resultado y levantar las observaciones.

Que aduce que se repararon las adquisiciones sin que se verificara que hubieran afectado las cuentas de resultados del ejercicio 2014, asimismo, que las guías de remisión solo fueron usadas como sustento de la recepción de los bienes mas no de su traslado puesto que sus proveedores eran quienes contrataban los servicios de transporte, además, que las obligaciones incumplidas por estos no pueden serle imputadas y que el hecho que no contaran con activos fijos y personal no implicaba que no tuvieran capacidad económica ni operativa para desarrollar sus actividades, observándose incluso que existían las direcciones consignadas en las facturas y nadie negó que vivieran en dichas direcciones.

Que refiere que si bien en el cruce de información los transportistas señalaron que no prestaron servicios de transporte a los proveedores, ello no se encuentra sustentado documentariamente.

Que invoca el criterio adoptado en las Resoluciones N° 07849-5-2016, N° 12795-3-2012, N° 06440-5-2005 y N° 05352-2-2006.

<sup>1</sup> El contribuyente no cuestiona parte de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2014 impuesta por no sustentar la compra de materias primas.

∞      ⊕      //      1      /



# Tribunal Fiscal

N° 07308-2-2019

Que la Administración indica que como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por operaciones no reales, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta N° 160051438100-01-SUNAT y Requerimiento N° 0521160000252 (folios 1311 y 1320), respecto del costo de ventas y gastos, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por operaciones no reales, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1%, entre otros<sup>2</sup>, al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario sobre la base de dicho reparo, además, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores recurridos (folios 1680 a 1712).

Que asimismo, observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750622494 (folios 1844 a 1850), en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria presentada<sup>3</sup>.

## Procedimiento de Fiscalización

Que si bien la recurrente alega que en el Requerimiento N° 0522160000812 no se hizo mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores y que mediante su resultado, por primera y única vez, le comunicaron sobre el reparo por operaciones no reales, ello no resulta atendible, debido a que mediante el citado requerimiento (folios 1295 a 1299) la Administración le solicitó explícitamente que sustentara contable, tributaria y documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza y cuantía de cada operación económica anotada en el Registro de Compras, detalladas en el cuadro consignado en su punto 1, dejándose constancia en su resultado que no acreditó su realidad, por lo que se encontraba arreglado a ley que, basándose en dicho resultado, al emitirse los valores cuestionados se reparara su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en cuanto a la prórroga para la presentación de la documentación solicitada mediante el Requerimiento N° 0522160000812 (folios 1377 y 1378), cabe indicar que el 22 de diciembre de 2017, la recurrente solicitó una prórroga de 5 días hábiles adicionales al plazo indicado en el aludido requerimiento, cuyo vencimiento fue el 7 de octubre de 2016, esto es, cuando había vencido el plazo para solicitar prórrogas establecido en el artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización<sup>4</sup>, así

<sup>2</sup> Como se mencionó, la recurrente no cuestionó parte de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por la observación por no sustentar la compra de materias primas en los periodos de agosto a diciembre de 2014.

<sup>3</sup> La recurrente presentó una segunda declaración jurada rectificatoria el 15 de diciembre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750623225 (folios 1851 a 1857), en la que determinó igual obligación tributaria que la consignada en la primera declaración jurada rectificatoria presentada, por lo que surtió efectos con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario.

<sup>4</sup> Dicho artículo señala que cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el requerimiento, el sujeto fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplirse con lo requerido, y que de no cumplirse con el citado plazo, esta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

como también el plazo señalado en el anotado requerimiento, sin que se apreciase que se adjuntara a dicha solicitud documentación sustentatoria alguna o se presentasen descargos a la observación efectuada.

Que en ese orden de ideas no se advierte vulneración al debido procedimiento y derecho de defensa, más aun si en autos se observa que la recurrente sí ejerció dicho derecho al haber interpuesto los recursos previstos en el presente procedimiento contencioso tributario.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que no se emitió ningún otro requerimiento con posterioridad al Requerimiento N° 0522160000812, que le permitiera contradecir los argumentos consignados en su resultado y, por ende, levantar las observaciones efectuadas, no resulta amparable, puesto que luego de la notificación del resultado de un requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, no existe obligación por parte de la Administración de requerir, una vez más, sustento a las observaciones realizadas en el curso de un procedimiento de fiscalización.

## **Resolución de Determinación N° 052-003-0016718 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2014**

### *Operaciones no reales*

Que conforme se aprecia en el Anexo N° 3 de la citada resolución de determinación y punto 1 al Resultado de Requerimiento N° 0522160000812 (folios 1285 a 1293 y 1700), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales.

Que de acuerdo con lo previsto en el citado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta.

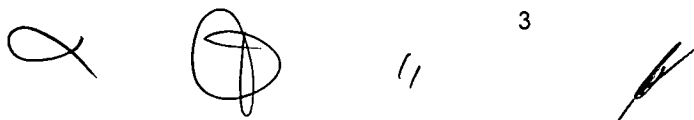
Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002, N° 03025-5-2004 y N° 00886-5-2005, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en las Resoluciones N° 04100-4-2007 y N° 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que asimismo, en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de dichos comprobantes o su registro contable.

Que según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y N° 05640-5-2006, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, debe contarse con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigarse todas las circunstancias del caso, que comprende el análisis de la contabilidad, el cruce de información con los proveedores, la





# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, entre otros y, actuarse los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, y no basándose exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 19094-2-2011, Nº 09247-10-2013 y Nº 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 0522160000812 (folios 1297 y 1298), notificado el 30 de setiembre de 2016, la Administración indicó a la recurrente que observó que los importes de las operaciones anotadas en el Registro de Compras, ascendente a S/. 855 794,00, detalladas en el cuadro consignado en dicho punto 1 (folio 1298), habían sido deducidos como costo y/o gasto para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por lo que le solicitó que sustentara contable, tributaria y documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza y cuantía de cada operación económica, para lo cual debía presentar documentos originales de fecha cierta y proporcionar las copias correspondientes con la firma del representante legal, además, de responder por escrito las preguntas señaladas en los incisos A a R del mencionado requerimiento.

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de octubre de 2016 (folios 830 a 834 y 840), la recurrente manifestó, entre otros, que las operaciones observadas fueron adquisiciones de pieles de res, que los proveedores ofrecieron personalmente sus productos en los establecimientos de recepción, que no se solicitaron cotizaciones, proformas, presupuestos o valorizaciones, así como tampoco se celebraron contratos sino que se elaboraron órdenes de compra internas, que las compras se realizaron al crédito sin cronogramas de pago y sin que se emitieran documentos al respecto y que los proveedores se encargaban del traslado de los bienes, asimismo, adjuntó facturas observadas, Guías de Remisión - Remitente, vouchers de depósito, cheques, vouchers de caja egresos, constancias de transacciones bancarias, liquidaciones de caja efectivo, recibos de pago, Libro Caja y Bancos, copias de cuaderno de control interno, tickets de balanza, órdenes de compra, hoja de legalización del Libro de Inventarios y Balances, hoja de notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2014, un documento denominado "Control de Pesos" y un cuadro denominado "Al 31/12/2014".

Que en el punto 1 al Resultado de Requerimiento Nº 0522160000812, cerrado el 6 de diciembre de 2017 (folios 1285 a 1293), la Administración dejó constancia de lo señalado y adjuntado por la recurrente y precisó que las órdenes de compra carecían de fecha, firma y número de unidades, los importes que figuraban en las facturas de las operaciones observadas no correspondían en su totalidad a los anotados en el Libro Caja y Bancos al ser mayores, no acreditó la utilización de medios de pago y que no presentó Guías de Remisión - Transportista, cotizaciones, proformas, presupuestos ni valorizaciones ni alguna otra documentación adicional a efectos de sustentar sus operaciones.

Que asimismo, indicó que realizó cruces de información con los supuestos proveedores ~~REDACTED~~ así como con las empresas transportistas y/o propietarios de los vehículos que se consignaban en las Guías de Remisión - Remitente, no obstante, los primeros no sustentaron haber efectuado ventas a la recurrente, debido a que no acreditaron con documentación alguna la realización de las operaciones observadas y no tenían

9           4



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

capacidad económica ni operativa para llevarlas a cabo y que los segundos manifestaron que no prestaron los servicios de transporte a los supuestos proveedores.

Que por lo expuesto, al no haberse sustentado contable, tributaria ni documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza ni cuantía de las adquisiciones, concluyó que eran no reales, por lo que desconoció su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (folios 1786 a 1788), la recurrente tiene como actividad "Curtido y Adobo de Cueros".

Que las operaciones reparadas se encuentran contenidas en las facturas emitidas por [REDACTED] (folios 812, 841 a 845, 847 a 849, 851 a 854, 856 a 859, 861, 862, 864, 865, 867 a 875 y 1298), por la compra y traslado de cueros y pieles de res.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente para desvirtuar el mencionado reparo se tienen las facturas observadas, vouchers de depósito, vouchers de caja egresos, constancias de transacciones bancarias, liquidaciones de caja efectivo, recibos de pago, cheques, copias de cuaderno de control interno, órdenes de compra, tickets de balanza, Guías de Remisión - Remitente, hoja de legalización del Libro de Inventarios y Balances, hoja de notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2014, copia del Libro Caja y Bancos, un documento denominado "Control de Pesos" y un cuadro denominado "Al 31/12/2014"

Que las copias de las citadas facturas observadas así como su anotación en el registro contable, según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 01218-5-2002, Nº 03025-5-2004 y Nº 00886-5-2005, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignaban, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que las copias de cuaderno de control interno y órdenes de compra (folios 462 a 465, 467 a 469, 471 a 473, 475, 476, 478, 479, 483 a 485, 487, 489 a 491, 493 a 497, 499, 500, 502 a 504, 506, 508, 510, 512, 513, 516, 518, 521, 524, 529, 531, 533, 535, 537 a 539, 543 a 545, 547, 550, 551, 553, 554, 556, 557, 560, 562, 564, 568, 569, 571, 574, 575, 578, 580, 581, 584, 585, 588 a 590, 593, 594, 599, 602, 605 a 607, 610, 612, 613, 615, 618, 619, 621, 624, 625, 628, 634, 635, 637 a 639, 641, 643, 645 a 647, 649 a 712, 745, 748, 752, 757, 759, 764, 766, 768, 769, 774, 779, 784, 790, 801, 804, 809, 813, 816, 828 y 829), constituyen documentación interna elaborada por la recurrente que carece de fecha cierta, apreciándose además que el primer tipo de documento solo contiene anotaciones a mano sobre la mercadería de esta y el segundo, no consigna firma ni señal de conformidad de los supuestos proveedores, por lo que no permiten sustentar la fehaciencia de las operaciones reparadas.

Que los tickets de balanza, hoja de legalización del Libro de Inventarios y Balances, hoja de notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2014 y un documento denominado "Control de Pesos" (folios 466, 470, 474, 477, 480 a 482, 486, 488, 492, 498, 501, 505, 507, 509, 511, 514, 515, 517, 519, 520, 522, 523, 525 a 528, 530, 532, 534, 536, 540 a 542, 546, 548, 549, 552, 555, 558, 559, 561, 563, 565 a 567, 570, 572, 573, 576, 577, 579, 582, 583, 586, 587, 591, 592, 595 a 598, 600, 601, 603, 604, 608, 609, 611, 614, 616, 617, 620, 622, 623, 626, 627, 629 a 633, 636, 640, 642, 644, 648, 728 a 731, 734, 737, 740, 741, 751, 789, 822 y 823), no permiten acreditar la realización de las operaciones materia de reparo toda vez que solo dan cuenta de los datos de diversos vehículos y mercaderías, legalización del Libro de Inventarios y Balances, devolución de pieles así como de información contable acerca de facturas por pagar.

Que la copia del Libro Caja y Bancos (folios 713 a 728), no acredita la realidad de las operaciones observadas, toda vez que se trata de un libro y/o registros contables en el cual se detallan las operaciones comerciales durante un determinado periodo, no apreciándose en autos que la recurrente hubiera presentado documentación adicional que acreditara la efectiva realización de las operaciones cuestionadas.





# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Que los vouchers de depósito, vouchers de caja egresos, constancias de transacciones bancarias, liquidaciones de caja efectivo, recibos de pago, cheques, Guías de Remisión - Remitente y el cuadro denominado "Al 31/12/2014" (folios 732, 733, 735, 736, 738, 739, 742 a 744, 746, 747, 749, 753 a 756, 760, 761, 770 a 773, 775 a 777, 780, 781, 785, 786, 791, 795, 796, 797, 802, 803, 805, 806, 807, 810, 814, 817 a 820, 821, 824 a 827, 841 a 845, 846, 848, 850, 854, 855, 857, 860, 863, 866, 869, 870, 874 y 875), por sí solos no acreditan la fehaciencia de las operaciones observadas, ya que solo dan cuenta de que la recurrente habría efectuado pagos a los supuestos proveedores, no habiendo adjuntado cotizaciones, proformas, presupuestos o valorizaciones ni documentación adicional que sustentara el ingreso y recepción a su local de las adquisiciones ni la realización de las operaciones materia de reparo.

Que además, la Administración efectuó cruces de información con los supuestos proveedores ~~REDACTED~~ así como con las empresas transportistas y/o propietarios de los vehículos que se consignaban en las Guías de Remisión - Remitente, no obstante, los primeros no sustentaron haber efectuado ventas a la recurrente, debido a que no acreditaron con documentación alguna la realización de las operaciones observadas y no tenían capacidad económica ni operativa para llevarlas a cabo y que los segundos manifestaron que no prestaron los servicios de transporte a los supuestos proveedores (folios 20, 28, 37, 45, 79 a 81, 132 y 196).

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones a que se refieren las indicadas facturas, pese a que fue requerida expresamente por la Administración y dado que debía mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acreditaran que los comprobantes que sustentaban su derecho correspondían a operaciones reales, lo que no se ha verificado en el presente caso, el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en relación a que se repararon las adquisiciones sin que se verificara que hubieran afectado las cuentas de resultados del ejercicio 2014, cabe señalar que ello es un aspecto que no fue cuestionado al reclamar, por lo que en virtud a lo dispuesto en el artículo 147º del Código Tributario,<sup>5</sup> no puede ser cuestionado al apelar, criterio que ya ha sido sostenido por este Tribunal en la Resolución Nº 03464-2-2016, entre otras.

Que a título ilustrativo cabe precisar que los datos de las operaciones observadas (folio 1298), fueron tomados de la documentación contable presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento Nº 0522160000714, según se advierte de su resultado (folio 1305), a fin de sustentar los gastos y el costo de ventas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidos en su declaración jurada anual, por lo que se encuentra acreditado que las adquisiciones materia de reparo afectaron las cuentas de resultados de dicho ejercicio.

Que lo referido por la recurrente respecto a que las guías de remisión solo fueron usadas como sustento de la recepción de los bienes mas no de su traslado puesto que sus proveedores eran quienes contrataban los servicios de transporte, carece de sustento, pues durante el procedimiento de fiscalización no ofreció documentación que sustentara sus afirmaciones.

Que lo indicado por la recurrente en relación a que no se le puede imputar responsabilidad por el incumplimiento de sus proveedores respecto de sus obligaciones tributarias durante los cruces de información y que el hecho que estos no contaran con activos fijos y personal no implicaba que no tuvieran capacidad económica ni operativa para desarrollar sus actividades, observándose incluso que existían las direcciones consignadas en las facturas y que nadie negó que vivieran en dichas direcciones,

<sup>5</sup> Artículo 147º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

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 está al resolver la reclamación.

//



# Tribunal Fiscal

N° 07308-2-2019

no resulta atendible, debido a que, conforme con lo antes expuesto, se advierte que la actuación de la Administración no se sustentó únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información, sino básicamente en que la recurrente, a quien le correspondía la carga de la prueba, no acreditó la realidad de las operaciones a que se referían las facturas observadas, por lo que aun en el supuesto que los proveedores contaran con capacidad económica u operativa no se encontraría acreditada la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que si bien la recurrente considera que los transportistas debieron sustentar documentariamente que no prestaron servicios de transporte a los supuestos proveedores, ello resulta irrelevante, por cuanto en autos (folios 20, 28, 37, 45, 79 a 81, 132 y 196), se aprecia que los mencionados transportistas manifestaron que no efectuaron tales servicios, sin que fuera necesario que acompañen documentación sustentatoria, sino que, por el contrario, le correspondía a la recurrente acreditar la realización de las operaciones consignadas en las facturas observadas.

Que además, tampoco es de aplicación lo expuesto en las Resoluciones N° 12795-3-2012, N° 06440-5-2005 y N° 05352-2-2006, al versar sobre la imputación de responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones por parte de los proveedores, en tanto que, en el presente caso, la determinación del reparo analizado no se sustentó únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información a los supuestos proveedores, sino que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones reparadas.

## *Deducción de una liquidación de compra y la compra de materias primas vinculadas*

Que en autos se aprecia que en el curso del procedimiento de fiscalización la Administración observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750622494 (folios 1844 a 1850), en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria presentada<sup>6</sup>.

Que sobre los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>7</sup>, en el curso de un procedimiento de fiscalización, en el que la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido consideradas en todo o en parte por el deudor tributario en dicha rectificatoria y por las que la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación coincidente, en todo o en parte, con lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria<sup>8</sup>, debe determinarse si las mencionadas observaciones, que fueron aceptadas por el deudor tributario, considerándolas al presentar su declaración jurada rectificatoria, constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, si son susceptibles de controversia.

Que sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones. En efecto, conforme con la primera interpretación, dichas observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto,

<sup>6</sup> La recurrente presentó una segunda declaración jurada rectificatoria el 15 de diciembre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750623225 (folios 1851 a 1857), en la que determinó igual obligación tributaria que la consignada en la primera declaración jurada rectificatoria presentada, por lo que surtió efectos con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario.

<sup>7</sup> La cual ha surtido efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario.

<sup>8</sup> Es decir, existe coincidencia entre la Administración y el administrado en cuanto a los aspectos que fueron materia de la declaración jurada rectificatoria y que previamente fueron observados por la Administración, siendo que en ocasiones, dichos aspectos rectificatorios son mencionados en la resolución de determinación. Cabe precisar que en el supuesto analizado la resolución de determinación puede haber sido emitida o no por algún monto, no obstante, lo importante a efecto del análisis es la mencionada coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario en la declaración rectificatoria y el valor.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

no son susceptibles de controversia en el procedimiento contencioso tributario, aun cuando en el valor emitido se detallan cuáles fueron las observaciones, e incluso si éste las recoge como "reparos", puesto que no se ha modificado la determinación del deudor tributario contenida en la declaración rectificatoria<sup>9</sup>.

Que por otro lado, según la segunda interpretación, aun cuando el deudor tributario haya considerado y recogido las observaciones que se hicieron en el procedimiento de fiscalización, presentando una declaración jurada rectificatoria, dichos puntos rectificadas han sido recogidos en la resolución de determinación como parte del fundamento de su emisión, la cual, es un acto administrativo que contiene el resultado de la labor de la Administración destinada a constatar si lo declarado por el deudor tributario es conforme a ley, por lo que no existe impedimento para cuestionar dichas observaciones, considerando que la finalidad del procedimiento de fiscalización es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria y que posteriormente, en el procedimiento contencioso tributario, corresponde evaluar los actos administrativos emitidos por la Administración que contienen dicha determinación, salvaguardando los derechos del deudor tributario<sup>10</sup>.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2019-23 de 12 de julio de 2019, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: "Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia." de acuerdo con los siguientes fundamentos:

*"El artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que 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, y 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.*

*Por su parte, conforme con el artículo 60 del citado código la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario, o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.*

*El primer párrafo del artículo 61 del anotado código, establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, 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.*

*Asimismo, el artículo 75 del referido código dispone que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Asimismo, según el artículo 76, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración 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.*

*Cabe indicar que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.*

<sup>9</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 4987-3-2018, 05427-9-2018.

<sup>10</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08304-1-2017 y 02125-1-2018.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

*En ese sentido el primer párrafo del artículo 10 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, prevé que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexo.*

*Dado que la determinación del deudor tributario se inicia por acto o declaración de este, debe considerarse que el numeral 88.1 del artículo 88 del citado código prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, dispone que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria y que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.*

*Por su parte, el numeral 88.2 del anotado artículo 88 dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Agrega que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.*

*En relación con los efectos de la declaración rectificatoria, señala que ésta surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.*

*Asimismo, se dispone que la declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior<sup>11</sup>.*

*Dicha norma prevé que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del anotado código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.*

*Ahora bien, conforme con lo señalado en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre contribuyente y Administración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen<sup>12</sup>.*

<sup>11</sup> Al respecto, se prevé que "Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial".

<sup>12</sup> En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10006-10-2014, 05725-1-2016, 06816-8-2016, 07621-4-2016, 08317-2-2016, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

De otro lado, en relación con la determinación de la obligación tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria<sup>13</sup>, se ha señalado que: "...el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"<sup>14</sup>".

Asimismo, se indicó que de acuerdo con el Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imposables declarados por éste<sup>15</sup>.

En relación con la autoliquidación realizada por el deudor tributario, se señaló que: "Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda<sup>16</sup>. Así, los hechos imposables declarados sirven de base para la autoliquidación".

Así también, se indicó que: "En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago<sup>17</sup>, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria".

De otro lado, en cuanto al contenido de la declaración, se señaló que lo que el deudor tributario consigne en ésta afectará la determinación de la obligación tributaria, por lo que el Código Tributario prevé en su artículo 88 que aquél debe consignar en dicha declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se agregó que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, se indicó en dicha resolución, cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe

<sup>13</sup> En la que se estableció como criterio de observancia obligatoria que: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre de 2009.

<sup>14</sup> En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, Curso de Derecho Financiero Español, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

<sup>15</sup> En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, La Autoliquidación Tributaria, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 27.

<sup>16</sup> Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, Op. Cit., p. 150.

<sup>17</sup> En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables<sup>18</sup>, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

Al respecto, se previó que: "Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse antes de presentar la declaración determinativa<sup>19</sup> y genera una doble responsabilidad: la primera, en relación con los montos a ingresar al fisco (que deben ser los determinados), y la segunda en relación con la infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad<sup>20</sup>".

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación efectuada por el deudor tributario, TALLEDO MAZÚ explica que: "es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídica tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal". A ello agrega que: "Es un acto de reconocimiento (...) Es más bien la admisión de una situación jurídica, y, al mismo tiempo, el señalamiento de su contenido. La pretensión fundamental del acto es manifestar una realidad jurídica. Esa es su esencia. El resultado pretendido por el acto es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos por él señalados". Asimismo, en relación a sus efectos, indica que: "En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme...". En tal sentido, indica que: "Tales efectos se mantienen sólo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme de la Administración (Código, art. 61) o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (Código, art. 88)"<sup>21</sup>.

De otro lado, en cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación efectuada por la Administración, el citado autor explica que: "tiene la naturaleza de acto administrativo. Cuando no determina una obligación tributaria, el acto sólo expresa el juicio de la Administración sobre la situación jurídica del sujeto al cual se refiere. Cuando declara la existencia y cuantía de la obligación, la expresión de ese juicio puede ir acompañada de una exigencia de pago". Asimismo, en relación a su efecto, señala que: "el efecto propio de la determinación administrativa, una vez firme, es definir la situación jurídica del sujeto respecto del tributo y, en su caso, periodos considerados"<sup>22</sup>.

De lo expuesto se aprecia que nuestra normativa reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar total o parcialmente la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y periodo concretos, determinación que supone una

<sup>18</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIHEL, José, "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión" en: Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Palestra, 2006, Lima, P. 470. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto "porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación". Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Op. Cit., p. 548.

<sup>19</sup> Ello es concordante con lo dispuesto por el artículo 42 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 [Nota: actual artículo 51 del Texto Único Ordenado de la citada ley, aprobado por D.S. N° 004-2019-JUS], según el cual todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

<sup>20</sup> En este sentido, véase: MONTERO TRAIHEL, José, Op. Cit., p. 471.

<sup>21</sup> Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, "La determinación como acto tributario" en: Cuadernos Tributarios, N° 23, IFA, 1999, pp. 86 y ss.

<sup>22</sup> En este sentido, véase: TALLEDO MAZÚ, César, Op. Cit., pp. 92 y ss.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

acción única, integral y definitiva<sup>23</sup>, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario, por lo que una vez efectuada ésta y plasmada en una resolución de determinación, culmina la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente, estando impedida de desconocer sus propios actos<sup>24</sup>.

Al respecto, en los fundamentos de la Resolución N° 04638-1-2005 se indicó que es reconocida la obligación de la Administración Tributaria de respetar sus propios actos de determinación siendo que la liquidación de la Administración es un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone su declaración de voluntad sobre el an y el quantum de la obligación tributaria material, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto.

Por consiguiente, finalizado el procedimiento de fiscalización, se advierte que por un lado, hay una limitación para el deudor tributario puesto que el artículo 88 del Código Tributario prevé que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del anotado código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva<sup>25</sup>, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. Igualmente, por otro lado, la determinación de la Administración Tributaria se entiende única, integral y definitiva salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario<sup>26</sup>.

Considerando el marco expuesto, se analizará el supuesto en el cual, en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido consideradas por el deudor tributario a efecto de presentar una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y en el que posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación que recoge total o parcialmente lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria<sup>27</sup>. En dicho marco, debe determinarse si las mencionadas observaciones, que fueron aceptadas por el deudor tributario, considerándolas a efecto de presentar su declaración jurada rectificatoria, constituyen reparos y por tanto, si son susceptibles de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

Como se ha indicado, cuando el deudor tributario presenta una declaración relacionada con la determinación de la obligación tributaria, declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible y liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación, siendo que dicha declaración determinativa no constituye un mero aporte mecánico de datos sino que implica una evaluación previa de los hechos y las normas aplicables, por lo que en ésta deben consignarse en forma correcta y sustentada los datos solicitados por la Administración. Asimismo, dicha declaración se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En efecto, el deudor tributario está obligado por ley a presentar dicha declaración consignando información correcta y conforme con la realidad, para lo cual, debe realizar previamente la valoración señalada.

<sup>23</sup> En el caso de fiscalizaciones parciales, se entiende que la fiscalización es integral, única y definitiva en cuanto a los elementos y aspectos que fueron materia de fiscalización.

<sup>24</sup> En este sentido, véase la RTF N° 04638-1-2005, de observancia obligatoria.

<sup>25</sup> Por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización.

<sup>26</sup> Como se ha indicado anteriormente, en el caso de fiscalizaciones parciales, se entiende que la fiscalización es integral, única y definitiva en cuanto a los elementos y aspectos que fueron materia de fiscalización.

<sup>27</sup> Es decir, existe coincidencia entre la Administración y el administrado en cuanto a los aspectos que fueron materia de la declaración jurada rectificatoria y que previamente fueron observados por la Administración, siendo que en ocasiones, dichos aspectos rectificados son mencionados en la resolución de determinación. Cabe precisar que en el supuesto analizado la resolución de determinación puede haber sido emitida o no por algún monto, no obstante, lo importante a efecto del análisis es la mencionada coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario en la declaración rectificatoria y el valor.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

En efecto, mediante dicha declaración determinativa, que constituye un acto voluntario y formal, se reconoce una situación jurídica tributaria ante la Administración Tributaria, esto es, su finalidad es manifestar una realidad jurídica. Como explica TALLEDO MAZÚ, el resultado que se pretende con esa determinación es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos señalados en ésta, por lo que en general, la descripción de la situación jurídica realizada por el deudor tributario en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente.

Presentada dicha declaración, genera responsabilidad en relación con los montos determinados y declarados y en cuanto a una posible infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad.

Ahora bien, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración, quien podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud total o parcial en la información proporcionada por aquél, emitiendo una resolución de determinación que altere todo o parte de la determinación efectuada por el deudor tributario.

Así, como explica TALLEDO MAZÚ, si bien la determinación inicial del deudor tributario se tiene por cierta provisionalmente, adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica total o parcialmente mediante resolución firme. Al respecto, los efectos de la determinación declarada por el deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificadora por éste (y dicha rectificación surta efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario) o modificada por la Administración, siendo que en ambos casos dicha modificación puede ser total o parcial.

En el primer caso, la modificación proviene de un acto voluntario formal que, como se ha mencionado, no responde a un acuerdo entre el deudor tributario y la Administración, incluso si ésta se presenta en el ámbito de una fiscalización, por lo que aquél es responsable por su presentación y contenido, así como de los efectos que produce. Al respecto, cabe precisar que los efectos de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine igual o mayor obligación, no son distintos según el ámbito en el que se presente. En tal sentido, ya sea que ésta se presente antes o durante un procedimiento de fiscalización, el efecto será el mismo, puesto que el artículo 88 del Código Tributario no ha hecho diferencias sobre el particular, de lo contrario, se crearía un tipo de declaración rectificatoria que, pese a surtir efectos conforme con el citado artículo 88, no alteraría la determinación realizada por el deudor tributario.

En el segundo caso, la modificación de la determinación del deudor tributario es fruto de la verificación o fiscalización que realiza la Administración Tributaria, la que se ejecuta a partir de lo declarado por aquél y es plasmada en un acto administrativo, esto es, la resolución de determinación. Al respecto, dicha labor fiscalizadora se ejerce considerando la última declaración jurada presentada que surtió efectos y los posibles reparos se efectuarán a partir de aquélla.

Ahora bien, cuando finaliza la fiscalización con la notificación de una resolución de determinación, puede que no exista discrepancia entre lo determinado por el administrado y lo determinado por la Administración, siendo que la coincidencia<sup>28</sup> puede deberse a que durante el trámite del procedimiento el administrado ha presentado declaraciones juradas rectificatorias que han surtido efectos, mediante las que ha considerado observaciones que la Administración detectó.

En efecto, puede ocurrir que finalizada la fiscalización su resultado coincida con lo determinado y declarado por el administrado, ya sea porque desde un inicio lo declarado es conforme a ley o porque en el trámite de la fiscalización el administrado rectificó su declaración antes de la notificación de la resolución de determinación.

<sup>28</sup> La coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración puede ser total o parcial dado que en el curso de la fiscalización el deudor tributario podría reconocer todas o algunas de las observaciones que efectúe la Administración.





# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Como se aprecia, estos dos supuestos tienen en común la concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración, por lo que la resolución de determinación reflejará dicha concordancia y tendrá como única finalidad poner fin al procedimiento de fiscalización<sup>29</sup>. Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta.

Al respecto, debe considerarse que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, "cuando se rectifique la declaración tributaria", esto es, se entiende que existe un reparo cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario, siendo que en el presente caso, la modificación o rectificación por parte de la Administración no se configura debido a que existe concordancia entre la determinación tributaria del administrado y la de ésta debido a la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización mediante la cual se reconocieron observaciones<sup>30</sup>.

Así, conforme con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el requerimiento puede ser utilizado, entre otros fines, para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento o para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Por su parte, según el artículo 6 del mismo reglamento, el resultado del requerimiento puede utilizarse, entre otros, para notificar los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el administrado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas.

Según lo indicado, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, a través de los requerimientos y resultados de los requerimientos que notifica la Administración, el deudor tributario puede analizar las observaciones que ésta efectúa a la determinación plasmada en su declaración y si a partir de ello concluye que su declaración fue incorrecta y que las observaciones tienen sustento, puede proceder a rectificar lo declarado mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, recogiendo en su propia determinación las observaciones efectuadas por la Administración, haciéndolas suyas, declaración que, como ya se ha indicado, es un acto voluntario y formal, la cual además, se presume cierta y tiene carácter de jurada.

En tal sentido, si el resultado de la fiscalización que es comparado con la última declaración del deudor tributario que surtió efectos es coincidente con ésta, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los términos del numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario. Cabe destacar que dicha situación es igual a la que se produciría si la Administración, en el curso del procedimiento de fiscalización no efectuase observación alguna por estar conforme con lo determinado y declarado originalmente por el administrado. En efecto, ambos casos tienen en común la concordancia entre lo determinado por la

<sup>29</sup> Respecto de estos puntos en los que existe coincidencia.

<sup>30</sup> Al respecto, cabe precisar que puede que el administrado recoja en su declaración rectificatoria todas o parte de las observaciones de la Administración, en tal sentido, no existirá reparo en aquellos puntos de coincidencia.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

*Administración y la última declaración determinativa presentada por el administrado que surtió efectos, por lo que la resolución de determinación que se emita tendrá como único propósito poner fin al procedimiento de fiscalización.*

*Por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como "reparos"<sup>31</sup>, dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración<sup>32</sup>.*

*Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso, como se ha explicado anteriormente, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.*

*Cabe destacar que si se considerase que las observaciones que fueron recogidas por el administrado en su declaración rectificatoria son reparos porque la Administración las menciona o consigna al emitir la resolución de determinación, y que por ello son susceptibles de discusión en el procedimiento contencioso tributario, ello implicaría desconocer los efectos de la última declaración jurada que presentó el administrado, lo que no se encuentra previsto por el artículo 88 del Código Tributario<sup>33</sup>. En efecto, la comparación entre la posición de la Administración y la del administrado estaría en función a declaraciones anteriores de éste que han perdido eficacia<sup>34</sup>.*

*De otro lado, debe tenerse presente que si se aceptase que es posible que el Tribunal Fiscal revise las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración y de ser el caso, revoque la resolución apelada, no puede perderse de vista que la declaración jurada que presentó el administrado no podrá ser modificada por éste (porque ya culminó la fiscalización), ni ha sido modificada por la Administración (porque emitió una resolución de determinación conforme con dicha declaración) ni puede ser modificada en el procedimiento contencioso tributario.*

*Por lo tanto, dicha declaración se mantendrá inalterada aun cuando el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las observaciones que formuló la Administración y que fueron consideradas por el administrado al presentar su declaración jurada rectificatoria, por lo que la Administración podría, por ejemplo, girar una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, la que se considerará emitida conforme a ley en tanto se atenga a dicha declaración. Asimismo, en caso que la declaración rectificatoria presentada implique la determinación de una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada, quedará acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.*

<sup>31</sup> Lo que podría ocurrir, por ejemplo, si la declaración rectificatoria se presenta luego de emitirse la resolución de determinación pero antes de que ésta sea notificada.

<sup>32</sup> De lo contrario, se estaría considerando como "reparo" aquello que sí estaba contenido en la determinación del administrado, lo que no sería acorde con el artículo 77 del Código Tributario, que hace referencia a la existencia de un reparo u observación, cuando se "rectifique", esto es, se modifique la declaración tributaria, lo que no ocurre en el supuesto analizado.

<sup>33</sup> Sobre el particular, esto no significa que se le otorgue carácter definitivo a la declaración rectificatoria, ni una contravención al artículo 76 del Código Tributario, puesto que el hecho de haberse efectuado dicha presentación no pone fin al procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración puede proseguir con la fiscalización y efectuar observaciones adicionales, de ser el caso. El carácter definitivo de la determinación viene dado por lo recogido por la Administración en la resolución de determinación que pone fin al procedimiento, que en este caso, es coincidente con lo declarado, siendo que dada la coincidencia, no hay reparo que pueda ser controvertido.

<sup>34</sup> Las que a su vez ya no tenían efectos por haberse presentado la declaración rectificatoria.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

*En efecto, conforme con el criterio de la Resolución N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria, "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Al respecto, cabe indicar que en caso de haberse presentado una declaración rectificatoria en la que se determinó una obligación tributaria mayor, a efecto de recoger las observaciones halladas por la Administración en la fiscalización, dicha declaración surtirá efectos de forma inmediata, cometiéndose la infracción mencionada. En tal sentido, si se considerase que dichas observaciones constituyen verdaderos reparos susceptibles de impugnación, se estaría desconociendo los efectos de la declaración rectificatoria presentada y por lo tanto, tampoco se consideraría cometida la mencionada infracción.*

*Asimismo, si se señalase que dichas observaciones aceptadas constituyen reparos, desconociéndose los efectos de la declaración rectificatoria, deben tomarse en cuenta los efectos que se producirían en cuanto a los regímenes de incentivos y gradualidad, aplicables a las sanciones, puesto que estos implican mayores o menores rebajas según se rectifique o no lo declarado. Así, por ejemplo, el artículo 179 del Código Tributario prevé que la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación y que dicho régimen se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos. En tal sentido, podría ocurrir que el administrado se haya acogido parcialmente a dicho régimen con una escala y perderlo por considerar que existe un reparo y que este es impugnado.*

*Lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir los actos administrativos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley<sup>35</sup>. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es, que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario<sup>36</sup>, lo es, sino que al no contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo.*

*Por consiguiente, se concluye que si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."*

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

<sup>35</sup> Esto es, que cumplan los requisitos para su presentación y se presenten dentro de los plazos establecidos o, de ser el caso, se cumplan los requisitos para la admisión de recursos extemporáneos.

<sup>36</sup> Conforme con el artículo 135 del citado código, puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.



# Tribunal Fiscal

N° 07308-2-2019

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264<sup>37</sup>.

Que en virtud a lo expuesto, dado que las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del 2014 por no sustentarse la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas vinculadas, fueron incluidas como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del 2014 efectuada por la recurrente, no podían calificar como reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que en ese sentido y dado que la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718 considera las observaciones por no sustentarse la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas vinculadas como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente y la apelada se pronuncia sobre ellos, como si correspondieran a reparos susceptibles de controversia, tanto la citada resolución de determinación, como la apelada, han vulnerado el procedimiento legalmente establecido, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario<sup>38</sup>, corresponde declarar su nulidad, en dichos extremos, debiendo considerarse como Adiciones para Determinar la Renta Neta Imponible<sup>39</sup>, la suma consignada por la recurrente en el PDT N° 692 N° 750614225, esto es S/. 392 151,00, lo que determinará una renta neta imponible para el Impuesto a la Renta del 2014 de S/. 1 459 464,00.

## **Resoluciones de Determinación N° 052-003-0016711 a N° 052-003-0016717 y N° 052-003-0016719 a N° 052-003-0016723 – Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014**

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según texto aplicable al caso de autos, para efecto de este impuesto se entendía por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resultaba renta gravable de la tercera categoría, en tanto significara una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados y que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se regulaba en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinaba mediante la aplicación de la tasa del 30% sobre su renta neta y que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

<sup>37</sup> Norma que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

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 éste 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.

<sup>38</sup> El numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

<sup>39</sup> Casilla 103 en el PDT 692.



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Que por su parte, el artículo 13º-B del reglamento de la aludida ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, incorporado por el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24º-A de la ley constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de acuerdo al criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, además, que dicha tasa adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4.1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que según el criterio adoptado en las Resoluciones Nº 02526-4-2016 y Nº 02373-3-2017, si bien la no utilización de medios de pago en la cancelación de las facturas observadas no permite sustentar costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo al artículo 8º de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley Nº 28194, la suma cancelada objeto de reparo no constituye dividendos presuntos al no constituir una disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario, en razón de corresponder a una operación de la empresa debidamente contabilizada.

Que los aludidos valores (folios 1684 a 1697 y 1702 a 1711), fueron emitidos por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de del ejercicio 2014, entre otros<sup>40</sup>, sobre la base del reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales, según se aprecia del punto 4 al Resultado de Requerimiento Nº 0522160000812 (folios 1283 y 1284).

Que dado que en esta instancia se ha mantenido el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales, corresponde mantener la aplicación de la aludida tasa adicional en dicho extremo, toda vez que por su naturaleza constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en consecuencia, la aplicación de Tasa Adicional del 4,1%, en el extremo impugnado, se encuentra ajustada a ley, por lo que corresponde mantener la acotación realizada por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **Resolución de Multa Nº 052-002-0007129 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario**

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado

<sup>40</sup> Aspectos no cuestionados.



# Tribunal Fiscal

N° 07308-2-2019

indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente.

Que la Nota 21 de la mencionada tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° Código Tributario.

Que en la citada resolución de multa (folios 1680 a 1682), se aprecia que fue girada al amparo del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se sustenta en la determinación que resultó de las observaciones y reparos efectuados al concluirse el procedimiento de fiscalización, esto es, en el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales, contenido en la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718, así como a las observaciones por no sustentar la deducción de una liquidación de compra ni la compra de materias primas, aceptadas con la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias mediante Formularios PDT 692 N° 0750622494 y N° 0750614225 (folios 1844 a 1857).

Que dado que con la presentación de las referidas declaraciones juradas rectificatorias se determinó una obligación tributaria mayor a la originalmente declarada, con lo cual se acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y que en esta instancia se ha mantenido el reparo por operaciones no reales, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con las mencionadas resoluciones de multa y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° 1808-2018-EF/TF.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718 en el extremo que considera las observaciones por no sustentarse la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas vinculadas como reparos y la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002932/SUNAT de 31 de mayo de 2018 en el extremo se pronuncia sobre ellos.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002932/SUNAT de 31 de mayo de 2018, en el extremo impugnado, en lo demás que contiene.
3. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

***“Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como***

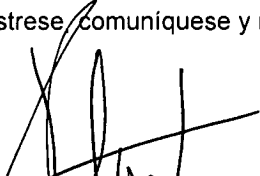



# Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

*producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."*

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
CASTAÑEDA ALTAMIRANO  
VOCAL PRESIDENTE

  
VELÁSQUEZ LÓPEZ-RAYGADA  
VOCAL

  
TERRY RAMOS  
VOCAL

  
Huelga Liños  
Secretario Relator  
VLR/HLI/EM/njt.