



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

Carrera de Derecho y Ciencias Políticas

“ANÁLISIS DEL PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA CONTENIDO EN LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N°07308-2-2019 Y SU IMPACTO EN EL DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”

Tesis para optar el título profesional de:

Abogada

Autora:

Ana Patricia Vasquez Ruiz

Asesor:

Mg. Rodrigo Olano Romero

Trujillo - Perú

2022

ACTA DE AUTORIZACIÓN PARA SUSTENTACIÓN DE TESIS

El asesor Mg. Rodrigo Olano Romero, docente de la Universidad Privada del Norte, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Carrera profesional de DERECHO, ha realizado el seguimiento del proceso de formulación y desarrollo de la tesis de la estudiante:

- Ana Patricia Vásquez Ruiz

Por cuanto, **CONSIDERA** que la tesis titulada: “Análisis del Precedente de Observancia Obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 y su impacto en el Debido Procedimiento Administrativo” para aspirar al título profesional de: *Abogada* por la Universidad Privada del Norte, reúne las condiciones adecuadas, por lo cual, AUTORIZA al o a los interesados para su presentación.

Mg. Rodrigo Olano Romero
Asesor

ACTA DE APROBACIÓN DE LA TESIS

Los miembros del jurado evaluador asignados han procedido a realizar la evaluación de la tesis de la estudiante: Ana Patricia Vásquez Ruiz para aspirar al título profesional con la tesis denominada: “Análisis del Precedente de Observancia Obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 y su impacto en el debido procedimiento administrativo”

Luego de la revisión del trabajo, en forma y contenido, los miembros del jurado concuerdan:

Aprobación por unanimidad

Aprobación por mayoría

Calificativo:

Excelente [20 - 18]

Sobresaliente [17 - 15]

Bueno [14 - 13]

Calificativo:

Excelente [20 - 18]

Sobresaliente [17 - 15]

Bueno [14 - 13]

Desaprobado

Firman en señal de conformidad:

Ing./Lic./Dr./Mg. Nombre y Apellidos
Jurado
Presidente

Ing./Lic./Dr./Mg. Nombre y Apellidos
Jurado

Ing./Lic./Dr./Mg. Nombre y Apellidos
Jurado

DEDICATORIA

A Dios, por haberme dado la vida y permitirme cumplir este sueño y meta tan importante de mi formación profesional.

A mi madre, por ser uno de los pilares más importantes de mi vida, por demostrarme su amor, su apoyo incondicional y por estar siempre dispuesta a escucharme.

A mi padre, a pesar de nuestra distancia física, siento que estas siempre conmigo y aunque nos faltaron muchas cosas por vivir juntos, sé que este momento hubiera sido tan especial para ti como lo es para mí.

A Josué, por su amor, comprensión y preocupación, por alentarme y apoyarme cada momento para ser la mejor y cumplir mis metas profesionales.

AGRADECIMIENTO

A Dios por darme la oportunidad de cumplir este sueño. A la Universidad Privada del Norte, a nuestros queridos docentes, en especial al Mg. Rodrigo Olano Romero, por su paciencia y dedicación al guiarme en el presente trabajo.

TABLA DE CONTENIDOS

ACTA DE AUTORIZACIÓN PARA SUSTENTACIÓN DE TESIS	2
ACTA DE APROBACIÓN DE LA TESIS	3
DEDICATORIA.....	4
AGRADECIMIENTO.....	5
RESUMEN.....	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO II. METODOLOGÍA	30
CAPÍTULO III. RESULTADOS	34
CAPÍTULO IV. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES	93
CAPÍTULO V. RECOMENDACIONES	99
REFERENCIAS.....	100
ANEXOS.....	102

RESUMEN

La presente tesis, tiene como objetivo general analizar el precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 y su impacto en el debido procedimiento administrativo, específicamente en el derecho de defensa del contribuyente. Esta investigación versa sobre resoluciones emitidas por el órgano resolutorio quien constituye la última instancia en materia tributaria y aduanera, asimismo la afectación de la garantía constitucional del debido procedimiento administrativo, específicamente el derecho de defensa consagrado en los incisos 3) y 14) del artículo 139° de la Constitución aplicables en sede administrativa. El tipo de investigación utilizado es básica, cualitativa y descriptiva y el diseño no experimental correlacional de causa - efecto. La recolección de información se obtiene primeramente de fichas de resumen, luego de cuadro resumen de legislación peruana y también de los pronunciamientos publicados en la página web del Tribunal Fiscal dentro de los años 2017 a 2019, asimismo se utiliza la técnica de análisis de casos o jurisprudencia, los cuales se desarrollan a través de un instrumento denominado cuadro resumen de análisis de casos o jurisprudencia. Del análisis de las resoluciones se revela que el Tribunal Fiscal impacta negativamente sobre el derecho de defensa de los contribuyentes.

Palabras clave: precedente de observancia obligatoria, Tribunal Fiscal, debido procedimiento, derecho de defensa, procedimiento de fiscalización, Código Tributario.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1. Realidad problemática

Esta investigación tiene como principal propósito analizar de qué manera el precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal peruano, contenido en la Resolución N°07308-2-2019, impacta el debido procedimiento administrativo.

En ese contexto, el problema abordado en la presente investigación no sólo incide en el ámbito dogmático ni colisiona únicamente con el contenido que el desarrollo doctrinario le ha conferido al debido proceso aportado por juristas y por el Tribunal Constitucional a través de sus sentencias.

En ese sentido, un Estado Constitucional como el Perú resulta necesario reflexionar acerca de la naturaleza del debido proceso a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, como máximo órgano de interpretación constitucional, desarrolla y apuntala elementos clave de este derecho fundamental.

En efecto, el debido proceso incorpora una serie de garantías con la finalidad de asegurar un proceso justo y nuestra Constitución ha reconocido este derecho fundamental en el inciso 3 de su artículo 139° al establecer que el ejercicio de la función jurisdiccional debe garantizar la “observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”. (Castañeda Portocarrero, 2020).

El Tribunal Constitucional, afirma que el “derecho al debido proceso comprende una serie de garantías, formales y materiales, de muy distinta naturaleza, que en conjunto garantizan que el procedimiento o proceso en el cual se encuentre inmerso una persona, se realice y concluya con el necesario respeto y protección de

todos los derechos que en él puedan encontrarse comprendidos”. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2005).

El nomen iuris del debido proceso se vincula con su naturaleza, porque no es solo un derecho, sino que, al constituir un derecho fundamental, también se le concibe como un principio de todo ordenamiento procesal –penal, civil, comercial, laboral, contencioso-administrativo, arbitral, parlamentario e incluso entre privados-. Esto debido a que el debido proceso tiene una doble naturaleza de ser un principio/derecho; el cual abarca o comprende un conjunto de derechos subjetivos de las partes de un proceso, como de un conjunto de derechos objetivos que el Estado garantiza mediante la tutela procesal. (Landa Arroyo, 2020).

En relación al contenido de este derecho, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “(...) *el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo sancionatorio -como en el caso de autos-o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. Como ya lo ha precisado en reiterada jurisprudencia este Tribunal, el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural - jurisdicción predeterminada por la ley-, de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones”* (Sentencias del Tribunal Constitucional, 2003, 2002).

Ahora bien, el debido proceso en sede administrativa según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional señala que (...) *El debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución.* (Resolución del Tribunal Constitucional, 2007).

En efecto, acorde con lo prescrito en el artículo 139° de la Constitución, son principios y derechos de la función jurisdiccional, entre otros, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Lo anterior, respondiendo a que nuestro ordenamiento tiende a ser un sistema jurídico armónico y coherente, encuentra su correlato en el procedimiento administrativo, al establecerse en el numeral 1.2 del Artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que por el citado principio —*Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho (...).*

Asimismo, el derecho de defensa es una expresión del derecho al debido proceso y cuya aplicación al procedimiento en sede administrativa ha sido reconocido ampliamente por el Tribunal Constitucional.

Por su parte, Baca y Cusquipoma, en su tesis titulada “*El Domicilio Fiscal y el Acto de Notificación: Aspectos Doctrinarios y su Regulación en la Normatividad*”

Tributaria”, citando a García Toma quien define a las sentencias de principio como aquella tipología de sentencias que interpretan el alcance y sentido de las normas constitucionales, llenan las lagunas y hasta forjan verdaderos precedentes vinculantes (Baca Zavaleta & Cusquipoma Echeverría, 2018).

En ese sentido, el derecho de defensa es medular para que la relación entre la administración y los administrados guarde equilibrio, razón por la cual es de vital importancia el salvaguardar la vigencia de este derecho en toda su extensión, así como en todos los actos y procedimientos de la administración pública.

Señala Bueno y Leyva, en su tesis titulada “*Prohibición de cambio de domicilio fiscal y derecho de defensa del deudor tributario en el procedimiento de cobranza coactiva*”, que el derecho de defensa trata de un derecho que guarda íntima relación con el debido proceso. El derecho de defensa supone que ninguna persona puede ser privada del derecho de defensa en ningún estado del procedimiento. Tal situación constituye una de las condiciones indispensables para que dicho procedimiento sea realizado con arreglo al debido proceso. (Bueno Floriano & Leyva Toribio, 2017).

Refiere Farfán, que el derecho de defensa se encuentra estrechamente ligado al principio de contradicción y al debido procedimiento; derechos fundamentales y de gran relevancia para todo operador del derecho, el que incluso encuentra soporte constitucional. (Fárfan Falcón, 2010).

En ese tenor, los alcances conceptuales del derecho de defensa, en sede constitucional, el máximo intérprete de la Constitución, vale decir el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0649-2002 AA/TC lo ha delineado de la siguiente manera: “(...) *el derecho de defensa consiste en la facultad*

de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos (...).

Como es de notarse, ya el máximo colegiado constitucional ha reconocido al derecho de defensa como una institución inherente al procedimiento administrativo, no limitando su ejercicio al plano netamente jurisdiccional, en consecuencia, debe ser tomado en cuenta en las actuaciones de las administraciones públicas.

En efecto, el derecho de defensa, se encuentra íntimamente ligado al debido procedimiento, en nuestro caso administrativo, se constituye, como lo señala Morón, en una *garantía general de los ciudadanos que ha sido introducido al Derecho administrativo primero por la jurisprudencia derivándola del derecho natural y de los tratados internacionales (...) consiste en el derecho a presentar material probatorio, a exigir que la administración produzca y actúe los ofrecidos por el administrados en tiempo hábil, y a contradecir aquellos que otro administrado o Administración considere relevante para absolver el asunto.* (Moron Urbina , 2002).

A criterio de Baca y Cusquipoma, en su tesis titulada “*El Domicilio Fiscal y el Acto de Notificación: Aspectos Doctrinarios y su Regulación en la Normatividad Tributaria*”, el debido proceso y la defensa en el cumplimiento administrativo o en la vía administrativa previa, es un derecho fundamental de primer orden que asegura la predictibilidad de la actividad formal de la administración pública. Asimismo, garantiza que, cuando la administración pública ejerce potestades, se explique y sea inteligible para el administrado, con lo que se logra actuar relevantes valores del Estado Constitucional de Derecho tales como la transparencia y principios inherentes a éste como la interdicción de la arbitrariedad. (Baca Zavaleta & Cusquipoma , 2018).

Señala Abad (citado por Campos y Díaz) que el debido procedimiento en sede administrativa se señala que “supone una garantía genérica que resguarda los derechos

del administrado durante el poder sanción de la administración. Implica, por ello, el sometimiento de la actuación administrativa a reglas previamente establecidas, las cuales no pueden significar restricciones a las posibilidades de defensa del administrado y menos aún condicionamientos para que tales prerrogativas puedan ser ejercitadas en la práctica. (Campos Lopez & Diaz, Repositorio Institucional UNITRU, 2017).

Asimismo, indica Quiroga (citado por Campos y Díaz) que el derecho al debido proceso se trata de un concepto moderno íntimamente referido a la validez y legitimidad del proceso, mediante el cual se obtienen ciertos mínimos procesales que nos permiten asegurar que el proceso como instrumento sirve adecuadamente para su objetivo y finalidad. (Campos Lopez & Díaz Linares, Repositorio Institucional UNITRU, 2017) .

Por su parte, de acuerdo a Santos, en su tesis titulada “*Enfoque constitucional de los mecanismos de protección del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva*”, la prerrogativa reconocida a favor de la administración de ejecutar coactivamente sus actos, no pueden ser establecidas en términos absolutos, ya que los derechos de los administrados adquieren un alcance distinto en cada caso concreto; si bien el procedimiento de cobranza coactiva pretende brindar celeridad a la cobranza, no puede ocasionar indefensión al deudor tributario. (Santos Nuñez, 2015).

Como podemos observar el autor citado precedentemente realiza un análisis del desarrollo de la institución del debido proceso, en el procedimiento de cobranza coactiva y el logro de un equilibrio o justo medio entre el interés fiscal y la protección de los derechos del administrado.

De manera similar señala Salazar, en su tesis titulada *“El garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano”* que el garantismo tributario permite afianzar el ejercicio de las libertades y derechos individuales del contribuyente afirmando los principios hegemónicos que limitan la potestad tributaria, como el de legalidad o de reserva de ley, de igualdad, de no confiscatoriedad y defensa de los derechos fundamentales. (Salazar Soplapuco, 2016).

El autor citado anteriormente, analiza el garantismo jurídico, como fundamento que permita asegurar el ejercicio pleno de los derechos fundamentales de la persona en calidad de contribuyente.

Ahora bien, como se puede apreciar, nos encontramos ante derechos y garantías mínimas que debe gozar todo administrado, para que un procedimiento pueda seguirse y resolverse con justicia.

Del mismo modo, el derecho al contradictorio en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, señala en la sentencia de 18 de diciembre de 2008, asunto C-349/07, Sopropé: *“el respeto al derecho de defensa debe encontrar aplicación en todas las hipótesis en que la Administración se propone adoptar un acto capaz de producir efectos relevantes en la esfera jurídica del destinatario, al cual se le debe reconocer el derecho de audiencia antes de la conclusión del procedimiento tributario”*.

A su turno, en el ámbito tributario, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece un listado de fuentes de derecho aplicables en esta materia, en ese sentido, en el inciso f) de la citada norma, se considera fuente del derecho tributario a la jurisprudencia.

Ahora bien, la doctrina jurisprudencial, refiere Indacochea que la doctrina jurisprudencial es el “resultado institucional” compuesto por la suma de los criterios

de un determinado órgano, cuya formación no depende completamente de la voluntad de sus miembros sino del uso reiterado por sus componentes (por ejemplo, las salas, juzgados, según corresponda) y del uso reiterado en el tiempo. (Indacochea Prevost, 2015).

Del mismo modo, establece Rubio que, como punto de partida, que la jurisprudencia en sentido genérico (es decir, las resoluciones judiciales que pasan en autoridad de cosa juzgada y los actos administrativos firmes) son normas jurídicas obligatorias para las partes sometidas a la jurisdicción del Poder Judicial o a la atribución resolutoria de la administración pública, según el caso. De esta manera, de principio, podemos decir que la jurisprudencia es siempre fuente del Derecho para las partes y que lo resuelto es de cumplimiento obligado para ellas. (Rubio Correa, 2009).

En relación a los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria, señalan Caller y Ruiz que la predictibilidad del precedente es una manifestación del principio de seguridad jurídica y es acorde con la observancia del principio de igualdad, toda vez que los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y aplicarlo a cada situación en concreto, y sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, sólo pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable. Esto puesto que la seguridad jurídica no puede llevar a una petrificación o congelación del Derecho. (Caller Ferreyros & Ruiz Reyna Farje, 2013).

Cabe mencionar que, la jurisprudencia constituye una fuente de derecho conforme lo ha expresado el Tribunal Constitucional en el fundamento 34 señalando lo siguiente: *“Consecuentemente, en nuestro sistema jurídico la jurisprudencia también es fuente de derecho para la solución de los casos concretos, obviamente dentro del marco de la Constitución y de la normatividad vigente. (...) En efecto, es*

inherente a la función jurisdiccional la creación de derecho a través de la jurisprudencia.” (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2004)

De lo expuesto, para los efectos del presente trabajo de investigación la doctrina jurisprudencial está referida a un conjunto de criterios que sustentan las decisiones de un determinado órgano resolutor, también mencionar que la jurisprudencia es fuente del derecho y que es de obligatorio cumplimiento para las partes intervinientes, asimismo que el precedente actúa como una suerte de garantía de mayor seguridad jurídica e igualdad para los ciudadanos en un estado de derecho.

Ahora bien, con fecha 24 de agosto de 2019, se ha publicado en el Diario Oficial El Peruano, la Resolución de Observancia Obligatoria N°07308-2-2019, del 14 de agosto de 2019, mediante la cual el Tribunal Fiscal analiza la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, cuyos reparos y/u observaciones fueron aceptados por el contribuyente en la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

Cabe agregar que, previa a la publicación del precedente de observancia obligatoria materia de análisis, la presidenta del órgano resolutor con fecha 12 de julio de 2019 convocó a los vocales a sesión de Sala Plena para debatir lo siguiente: *“Determinar si cuando el deudor tributario acepta, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización y la administración notifica, producto de dicho procedimiento, una resolución de determinación considerando lo determinado en la referida declaración rectificatoria, tales observaciones constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, susceptibles de controversia”.*

En ese sentido, los vocales del Tribunal Fiscal suscribieron el Acta de Sala Plena N°2019-23 señalando que “amerita llevar el tema a Sala Plena, en aplicación del

artículo 154° del Código Tributario, modificado por Ley N°30264, al haberse detectado dualidad de criterio. En efecto, dicho artículo prevé que, de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.”

Es necesario agregar que, en el Acuerdo anteriormente citado se puede observar que existieron dos propuestas que fueron sometidas a votación, es decir, no se estableció el criterio de observancia por unanimidad, puesto que los vocales del tribunal tenían dos criterios diferentes, en ese sentido del total de 31 vocales, 18 consideraron que las observaciones aceptadas mediante declaración rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización no constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, no son susceptibles de controversia y, contrario sensu, los otros 12 vocales consideraron que si son susceptibles de controversia.

En ese sentido, el criterio jurisprudencial vertido por dicho colegiado en la Resolución N° 07308-2-2019, es el 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 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”.*

Por su parte, el Tribunal Fiscal, máximo ente dilucidador de controversias en materia impositiva¹, se constituye por naturaleza como un órgano colegiado resolutor cuya importancia, en un sistema tributario sumamente incierto como el peruano, resulta de vital trascendencia.

Cabe agregar que, el Tribunal Fiscal es un órgano resolutor del Ministerio de Economía y Finanzas, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas y tiene como misión resolver las controversias tributarias en última instancia administrativa que surjan entre la Administración (SUNAT –tributos internos y derechos aduaneros- así como los tributos de los Gobiernos Locales) y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del Sistema Tributario.

COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL – Artículo 98° del TUO del Código Tributario

El Tribunal Fiscal está conformado por:

1. La Presidencia del Tribunal Fiscal, integrada por el Vocal Presidente quien representa al Tribunal Fiscal.
2. La Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus Salas.

¹ En la vía del Procedimiento Contencioso Tributario en etapa administrativa.

3. La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.

4. Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el presidente del Tribunal Fiscal, quien podrá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique la implementación de la especialidad.

Cada Sala está conformada por tres (3) vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además, contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.

Funcionamiento y Atribuciones del Tribunal Fiscal

Las Salas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resoluciones, dos (2) votos conformes, salvo en las materias

de menor complejidad que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales. Para estos efectos, mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobarán las materias consideradas de menor complejidad.

Son atribuciones del Tribunal Fiscal, entre otros²:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.
2. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.
3. Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183°, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.
4. Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.
5. Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.

² <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Por otro lado, es importante agregar que, el Perú es uno de los países de Latinoamérica que presenta mayores índices de informalidad empresarial lo cual conlleva a un alto grado de evasión tributaria. La actividad económica en condiciones de informalidad que existe en nuestro país se le atribuye, entre sus principales causas, el costo de la legalidad, las restricciones legales y actividades de fiscalización establecida por ley.

El tema de la informalidad en los sectores económicos y la evasión tributaria en el Perú es importante porque tiene su impacto en el desarrollo de las empresas y por ende en el crecimiento económico de nuestro país. Data de muchos años, se acentúa con la presencia del comercio ambulatorio, es decir, negocios que no se encuentran registrados ante la administración tributaria, según lo establece la ley como requisito para que formalmente sean controlados y supervisados como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

Asimismo, la evasión tributaria que presenta este sector es latente, a causa de este fenómeno conlleva múltiples efectos negativos en la economía nacional y desarrollo social de nuestro país.

En consecuencia, el Estado debería implementar un sistema impositivo más sencillo, con la finalidad que el micro comerciante e industrial que aún se encuentra en la informalidad pase a ser formal, esto sumado a una adecuada política de comunicación y asistencia, permitirá mejorar el cumplimiento de las obligaciones y generar mayores recursos fiscales para la creación de infraestructura y mejoramiento de los servicios públicos.

En esta parte del presente trabajo de investigación se desarrolla los derechos y deberes que tiene el contribuyente, de acuerdo con el artículo 92° del Código Tributario, los contribuyentes tienen, entre otros, los siguientes derechos:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas.
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio.
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.
- g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.
- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.
- i) Formular consulta a través de las entidades representativas y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.
- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas a la Administración Tributaria.
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- m) Contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.

- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.
- p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Resulta importante mencionar que los contribuyentes también tienen entre sus derechos, el régimen de incentivos y de gradualidad aplicable a las infracciones tributarias.

A su turno, de conformidad al artículo 87° del mismo cuerpo legal, son deberes de los contribuyentes, entre otros, los siguientes:

1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria.
2. Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera.
3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago.
4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.
6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

7. Conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

Como se puede apreciar en los párrafos precedentes los administrados tienen derechos y obligaciones que se encuentran contenidos en el Libro segundo del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N°133-2013-EF. Al respecto, los derechos de los administrados no deben comprenderse como una enumeración taxativa y cerrada, toda vez que en ésta se indica que además de los derechos expresamente señalados, los administrados podrán ejercer los derechos conferidos por la Constitución Política del Perú, por el Código Tributario o por leyes específicas, por ejemplo, los contenidos en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N°27444, aprobado por Decreto Supremo N°004-2019-JUS. En ese sentido, esto último se aplica supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Cabe agregar, que en el Artículo 55° de la Ley del Procedimiento Administrativo General se establecen los derechos de los administrados respecto al procedimiento administrativo, entre otros, los siguientes:

1. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copia de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones previstas por ley.

2. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre la naturaleza, alcance y de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.

3. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.

4. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.

Ahora bien, al verificar los derechos instituidos en el Código Tributario citado líneas arriba, se puede observar que algunos de ellos están directamente vinculados con procedimientos tributarios, como por ejemplo la prescripción, la devolución o el beneficio tributario del fraccionamiento y/o aplazamiento, los cuales quedan sujetos a la aprobación, o declaración de procedencia por parte de la Administración Tributaria, por lo que la sola invocación o presentación de la solicitud no tiene como consecuencia la aceptación inmediata de los mismos, en consecuencia no se aplica en ninguno de los casos el silencio administrativo positivo.

Ahora bien, en el presente trabajo vamos a colocar mayor énfasis en el grupo de derechos que está relacionado con el ejercicio del derecho a recurrir los actos de la Administración Tributaria es decir los relacionados con la interposición de recursos impugnatorios, tales como la reclamación, apelación o demanda contencioso administrativo, lo cual constituye un reflejo del derecho de defensa que asiste a todos los contribuyentes y ciudadanos en general ante las actuaciones y/o fallos emitidos por las entidades públicas.

En relación a los derechos mencionados en la Ley N°27444, debemos concluir que también deben ser observados por la Administración Tributaria, por cuanto si bien uno de los fines de mayor importancia es la recaudación fiscal, en consecuencia, no debe

dejarse de lado que la actuación de ésta debe ajustarse siempre a parámetros mediante los cuales no se realicen abusos en contra de los contribuyentes.

En la otra cara de la moneda se encuentran las obligaciones de los contribuyentes, los mismos que son de obligatorio cumplimiento, en tal sentido, por citar un ejemplo tenemos que es deber de los administrados cumplir con el pago de sus tributos, y consecuentemente el Estado perciba esos ingresos que por concepto de tributos le corresponde, toda vez que la recaudación fiscal le permite atender las necesidades de la población en lo social, educativo, salud, seguridad, entre otros.

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

Por su parte, el Reglamento de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal, aprobado por Resolución Ministerial 223-2011-EF/43, en su artículo 30°, inciso b), establece dentro de las funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal el “uniformar la jurisprudencia y aprobar criterios que constituyan jurisprudencia de observancia

obligatoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario.

Señala Frisancho en su tesis titulada: “Lectura crítica de las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 en materia del principio de causalidad de los gastos”, que de acuerdo a una interpretación razonable de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, se considera que la jurisprudencia es fuente de interpretación (Sevillano, 2014). No obstante, es necesario determinar el significado del término jurisprudencia. En este punto, cabe diferenciar la doctrina jurisprudencial del precedente vinculante. Este último es un criterio de interpretación fijado expresamente como tal, con carácter general, de obligatorio cumplimiento y sujeto a publicación en el Diario Oficial el peruano. (Frisancho Jibaja, 2018).

Refiere Caller Ferreyros y Ruiz Reya Farje que los precedentes que regulan nuestro ordenamiento jurídico los podemos clasificar en precedentes jurisdiccionales y precedentes administrativos, según el órgano que los emita. Así, los precedentes jurisdiccionales son los emitidos por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial; por otro lado, los precedentes administrativos son aquellos emitidos por las entidades de la Administración Pública, incluidos los que emitan sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales. Tal es el caso del Tribunal Fiscal que, en materia tributaria, es la segunda y última instancia administrativa que resuelve las controversias en materia tributaria. La interpretación del sentido y alcance de las normas tributarias ha llevado al Tribunal Fiscal a emitir precedentes de observancia obligatoria, para lo cual se requiere que dicho precedente sea aprobado como tal por el Pleno del Tribunal Fiscal y sea plasmado en una resolución que se pronuncie sobre un caso en particular. Esto es, que a través del precedente se resuelva una

controversia en particular. (Caller Ferreyros & Ruiz Reyna Farje, Revista de Derecho Themis, 2013)

1.2. Formulación del problema

¿Cuál es el impacto del precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 en el debido procedimiento administrativo?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo general

Determinar el impacto del precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 en el debido procedimiento administrativo.

1.3.2. Objetivos específicos

Analizar el debido procedimiento en sede administrativa, específicamente en materia tributaria.

Determinar la naturaleza del precedente de observancia obligatoria en el sistema jurídico.

Analizar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de los años 2017 al 2019 y su impacto en el debido procedimiento, específicamente en el derecho de defensa de los contribuyentes.

1.4. Hipótesis

1.4.1. Hipótesis general

El Precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 vulnera el derecho al debido procedimiento administrativo, debido a que restringe el derecho de defensa del administrado.

1.4.2. Hipótesis específicas

La precedente materia de análisis asume erradamente que la presentación de una declaración jurada rectificatoria con las observaciones determinadas en un procedimiento de fiscalización no constituyen reparos efectuados por la administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia.

El precedente administrativo debe ser una herramienta que garantice la predictibilidad en la actuación de las Administraciones Públicas y brinde seguridad jurídica para evitar situaciones de arbitrariedad.

1.5. Variables

V1: Independiente: Precedente de observancia obligatoria contenida en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019.

V2: Dependiente: Impacto en el debido procedimiento administrativo.

CAPÍTULO II. METODOLOGÍA

2.1. Tipo de investigación

El tipo de investigación en la que se ubica el presente trabajo por su naturaleza es básica, en razón que busca analizar el problema, mediante la descripción cualitativa y se utilizará un cuadro resumen para analizar el impacto del precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal RTF N°07308-2-2019 y el debido procedimiento administrativo.

Asimismo, el presente trabajo es descriptivo porque no habrá manipulación de variables, lo que se pretende es analizar la realidad jurídica, con la finalidad de establecer que se ha vulnerado el debido procedimiento administrativo y el derecho a la doble instancia con la publicación de la resolución de observancia obligatoria N°07308-2-2019.

2.2. Población y muestra (Materiales, instrumentos y métodos)

La población objeto de estudio son las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, en dichos pronunciamientos los vocales del tribunal tienen dos criterios diferentes, unos consideran que las observaciones aceptadas mediante declaración rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización no constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, no son susceptibles de controversia y, contrario sensu, otros vocales consideran que si son susceptibles de controversia.

La muestra está compuesta por 15 resoluciones del Tribunal fiscal, estas son: RTF N°04987-3-2018, N°05427-9-2018, N°01296-2-2018, N°08304-1-2017, N°02125-1-2018, N°07751-10-2019, N°08259-5-2019, N°09290-1-2019, N°08464-1-2019, N°08614-4-2019, N°07815-9-2019, N°07945-9-2019, N°08518-1-2019, N°09282-11-2019 y N°09482-11-2019.

Técnicas e instrumentos de recolección y análisis de datos En el presente trabajo de investigación se utilizará la técnica de análisis de documentos con su respectivo instrumento denominado ficha de resumen, en la cual comprenderá datos importantes del autor, el título de la investigación y un breve resumen relacionado a uno de los objetivos. Asimismo, se empleará la técnica de análisis de legislación nacional con su concerniente instrumento, esto es, cuadro resumen de legislación peruana el cual contendrá la denominación de la norma jurídica, la fecha de publicación, título, resumen y comentario de la investigadora. También, en esta investigación se aplica la técnica de análisis de jurisprudencia con su respectivo instrumento el cuadro de análisis de casos de jurisprudencia, en la cual se consigna la entidad o tribunal, el órgano resolutor, el número de expediente, el asunto, la procedencia, la fecha de emisión de la resolución, la materia controvertida, el resumen del caso, el análisis del caso, la parte resolutoria y finalmente el comentario de la resolución. Finalmente, para la obtención de la información se realiza la consulta de buscadores como Scielo, Redalyc, DOI, Google académico, libros, revistas indizadas y la página web oficial del Tribunal Fiscal.

TECNICA	INSTRUMENTO
Análisis de documentos	Ficha de Resumen.
Análisis de legislación nacional	Cuadro Resumen de Legislación Peruana.
Análisis de jurisprudencia	Cuadro Resumen de análisis de casos.

CUADRO RESUMEN DE LEGISLACION PERUANA				
LEGISLACION	FECHA DE PUBLICACION	TITULO	RESUMEN	COMENTARIO
Elaboración propia				

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	
TITULO	
EDITORIAL/BASE DE DATOS	
AÑO	
RESUMEN	
Elaboración propia	

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	
N° DE LA RESOLUCIÓN	
N° DE EXPEDIENTE	
ASUNTO	
PROCEDENCIA	
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	
MATERIA CONTROVERTIDA	
RESUMEN DEL CASO	
ANALISIS	
PARTE RESOLUTIVA	
COMENTARIO	

2.3.Procedimiento

Se procede a buscar resoluciones en la página web del Tribunal Fiscal sobre casos en los cuales algunas de las salas del órgano resolutor consideran que las observaciones aceptadas mediante declaración rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización no constituyen reparos efectuados por la administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia y contrario sensu otras de las salas consideran que son susceptibles de controversia. En ellas se ha registrado investigaciones relacionadas con alguna de las variables de estudio en un total de 34 investigaciones que han permitido enriquecer el trabajo con información sobre el objeto de estudio. Asimismo después de obtener toda

la información de las fuentes mencionadas se procede a trabajar los instrumentos teniendo en cuenta para ello el análisis jurisprudencial del Tribunal Fiscal en materia tributaria, los cuales se tomó para el análisis 15 resoluciones cuyos números de resoluciones son: RTF N° 04987-3-2018, N°05427-9-2018, N°01296-2-2018, N°08304-1-2017, N°02125-1-2018, N°07751-10-2019, N°08259-5-2019, N°09290-1-2019, N°08464-1-2019, N°08614-4-2019, N°07815-9-2019, N°07945-9-2019, N°08518-1-2019, N°09282-11-2019 y N°09482-11-2019.

De igual forma se realiza la búsqueda en artículos de revistas jurídicas respecto al debido procedimiento en sede administrativa, específicamente en el ámbito tributario.

2.4.Consideraciones Éticas

Cabe señalar que, la presente investigación se elabora de forma original por su investigadora, en ese sentido, se referencia las fuentes documentadas y consultadas de acuerdo con las normas APA, de las cuales se toma la información, la misma que se utiliza para la construcción de este trabajo de investigación.

De la misma manera, con los resultados de la presente investigación, la investigadora no busca defender a alguien en específico, muy por el contrario, esperamos que en todo momento se respeten los derechos fundamentales de los administrados en el procedimiento contencioso tributario, es decir, tanto en primera instancia mediante la presentación del recurso de reclamación ante la administración tributaria y en segunda instancia a través de la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

CAPÍTULO III. RESULTADOS

En este capítulo de la presente investigación corresponde explicar los resultados que se han obtenido sobre el alcance del debido procedimiento en sede administrativa, por lo que se desarrolló el contenido de las normas que garantizan el citado derecho, asimismo se abordó lo que implica el precedente de observancia obligatoria en nuestro sistema jurídico y finalmente se analizó 15 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal entre los años 2017 a 2019 y, el impacto en el debido procedimiento respecto al derecho de defensa de los contribuyentes como consecuencia del criterio establecido en la citada resolución.

OBJETIVO 1: Analizar el contenido del derecho al debido procedimiento en sede administrativa, específicamente en materia tributaria.

Resultados obtenidos a partir de la aplicación del instrumento cuadro resumen de legislación peruana, en el cual se desarrolló las normas que integra los alcances del derecho al debido procedimiento en sede administrativa, en particular sobre materia tributaria, teniendo en cuenta que el Tribunal Constitucional en la STC 7289-2005-AA/TC, FJ 5 señala que El derecho fundamental al debido proceso, tal como ha sido señalado por este Tribunal en reiterada jurisprudencia, es un derecho –por así decirlo– continente puesto que comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal, en tal sentido se citó inicialmente el artículo de nuestra Constitución Política del Perú que establece el mencionado derecho fundamental, asimismo el Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, aprobado por Decreto Supremo N°004-2019-JUS en la cual se desarrolla el principio del debido procedimiento administrativo y finalmente los artículos

104°, 124° al 127°, 129° y 131° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N°133-2013-EF, los cuales desarrollan algunas de las normas del ordenamiento jurídico-tributario relacionadas a las formas de notificación de los actos administrativos, las etapas de procedimiento contencioso tributario, los medios probatorios aceptados en la vía administrativa, la facultad de reexamen, el contenido de las resoluciones y el acceso de los deudores tributarios o sus representantes o apoderados a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados.

Asimismo, se utilizó el instrumento ficha de resumen, mediante las cuales con el soporte de la doctrina se examinó el contenido del derecho al debido procedimiento en sede administrativa, especialmente en materia tributaria.

CUADRO RESUMEN DE LEGISLACION PERUANA					
	LEGISLACIÓN	FECHA DE PUBLICACIÓN	TÍTULO	RESUMEN	COMENTARIO
1	Constitución Política del Perú, numeral 3 del art. 139°	1993	Principios de la Administración de Justicia	Son principios y derechos de la función jurisdiccional: 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.	La Constitución Política del Perú reconoce la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional; sin embargo, ha sido el Tribunal constitucional, máximo intérprete de nuestra carta magna, quien ha incluido la observancia del debido procedimiento en materia administrativa.
2	Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, aprobado	Diario El Peruano 25 de enero de 2019	Principios del procedimiento administrativo.	Título Preliminar - Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo. 1. El procedimiento administrativo se	La observancia del debido proceso no se limita a las formalidades y aspectos

	por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS			<p>sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:</p> <p>1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo</p>	<p>sustantivos propios de un procedimiento judicial, sino que se extiende particularmente a los procedimientos administrativos, cuya regulación legislativa se encuentra vinculada a la Constitución, según el Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en su artículo IV, numerales 1.1 y 1.2 del Título Preliminar de la mencionada ley.</p>
3	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Derecho a ser notificado válidamente	<p>Artículo 104°.- Formas de Notificación. La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:</p> <p>b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.</p>	<p>Evidentemente, una garantía mínima del «debido procedimiento» consiste en otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que conozcan los actos y las diligencias que sigue la</p>

				<p>Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.</p>	<p>Administración Pública. Precisamente, el acto de la notificación tiene por finalidad otorgar la posibilidad de que los contribuyentes tengan conocimiento de la existencia de un procedimiento, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución del mismo.</p> <p>No obstante ello, el CT no siempre garantiza que la vigencia de este derecho, pues, por ejemplo, el literal b) del artículo 104° del CT dispone que la notificación por correo electrónico se considerará efectuada con el depósito de aquél. Para tal efecto, se habilita a la SUNAT a fijar qué deudores tributarios deberán fijar un correo electrónico para efecto de la notificación por este medio.</p> <p>Evidentemente, una notificación que no permita confirmar la recepción del acto administrativo que se pretenda notificar –como en el caso del correo electrónico–,</p>
--	--	--	--	---	---

					constituye una vulneración al derecho a que se produzca una notificación, impidiendo conocer efectivamente el contenido de los actos administrativos.
4	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Derecho a interponer recursos impugnatorios/Derecho a la defensa.	Artículo 124°.- Etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario. Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario: a) La reclamación ante la Administración Tributaria. b) La apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.	La posibilidad de recurrir las resoluciones administrativas permite que los administrados soliciten a la Administración que efectúen una nueva revisión de las decisiones que se hubieran adoptado. Mediante ello, pues, los contribuyentes tienen el derecho a que se rectifiquen los errores que la Administración haya podido cometer.
4	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Derecho a ofrecer y producir pruebas	Artículo 125° del Código Tributario Medios probatorios. Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.	Se encuentra referido a que los administrados están facultados a presentar, sin excepción, las pruebas que juzgue convenientes para su mejor defensa, y a que la Administración actúe aquéllas que proponga. De acuerdo con el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa

					<p>son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, juntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.</p> <p>Como se puede apreciar, la norma señalada limita sustancialmente los medios probatorios que pueden actuarse en el Procedimiento Contencioso-Tributario, vulnerando así, el derecho a la libertad de prueba –manifestación del debido</p>
5	<p>Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF</p>	<p>Diario El Peruano 22 de junio de 2013</p>	<p>Derecho a ofrecer y producir pruebas de oficio</p>	<p>Artículo 126°.- Pruebas de Oficio</p> <p>Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.</p> <p>En el caso de la pericia, su costo estará a cargo de la Administración Tributaria cuando sea ésta quien la solicite a las entidades técnicas para mejor resolver la reclamación presentada. Si la Administración Tributaria en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras entidades técnicas o cuando el Tribunal Fiscal</p>	<p>La redacción del primer párrafo no deja dudas, pues al facultar a la Administración Tributaria a pedir las pruebas, lo hace en el entendido que esto se realiza “para mejor resolver...”, en buena cuenta, en la búsqueda de la verdad material.</p>

				disponga la realización de peritajes, el costo de la pericia será asumido en montos iguales por la Administración Tributaria y el apelante	
6	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Facultad de Reexamen	<p>Artículo 127°.- Facultad de Reexamen</p> <p>El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.</p> <p>Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.</p>	En el entendido la facultad de reexamen deriva del principio de “ <i>verdad material</i> ”, se suele aceptar doctrinariamente la posibilidad que la actuación del órgano resolutor pueda permitir a la administración establecer que la situación inicial del administrado debe agravarse a la luz de los nuevos hechos encontrados o reevaluados
7	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable.	<p>Artículo 129° del Código Tributario. Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°.</p>	Básicamente, consiste en el derecho a que la Administración se pronuncie sobre todas y cada una de las cuestiones formuladas en el expediente. Ello implica el derecho a que en la resolución que ponga fin al procedimiento recaiga un pronunciamiento sobre los argumentos formulados, tanto si son amparados como si no lo fueran. Lo cierto es que en ambos casos, la Administración debe pronunciarse expresamente

					sobre los argumentos invocados por el contribuyente, de lo contrario la resolución final adolecería de nulidad, por producir indefensión.
8	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Derecho a conocer el expediente	<p>Artículo 131° del Código Tributario. Publicidad de los Expedientes.</p> <p>Tratándose de procedimientos contenciosos y no contenciosos, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso a los expedientes en los que son parte, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria. Tratándose de un procedimiento de fiscalización o de verificación, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, salvo cuando se trate del expediente del procedimiento en el que se le notifique el informe a que se refiere el artículo 62-C. El acceso no incluye aquella información de terceros comprendida en la reserva tributaria. El representante o apoderado que actúe en nombre del deudor tributario debe acreditar su representación conforme a lo establecido en el artículo 23.</p>	<p>Otra manifestación del debido procedimiento administrativo, la constituye el derecho de los contribuyentes a conocer el expediente administrativo que se le sigue, como un mecanismo que le permitirá apreciar las pruebas aportadas por la Administración, y proponer los medios probatorios necesarios para desvirtuarlos.</p> <p>Cabe señalar que el presente artículo establece que, tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados.</p> <p>Como se puede apreciar, la norma restringe de manera injustificada el derecho a tener acceso al expediente –</p>

					manifestación del debido procedimiento administrativo.
9	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Diario El Peruano 22 de junio de 2013	Derecho a ser oído (audiencia)	<p>Artículo 39°.- Devoluciones de Tributos Administrados por la Sunat. Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:</p> <p>c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.</p> <p>Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas</p>	<p>Está referido a que la Administración debe otorgar a los administrados el derecho a que expongan su posición respecto a las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan.</p> <p>Este derecho de los administrados a exponer sus argumentos se puede ejercer en cualquier etapa del procedimiento, incluyendo la posibilidad de aportar cualquier medio probatorio que sustente su posición.</p> <p>Es lamentable, pero este derecho no se encuentra adecuadamente garantizado en todos los casos por nuestro ordenamiento tributario.</p> <p>A continuación, se cita dos casos concretos en los que manifiestamente se vulnera el</p>

				<p>tributarias exigibles, de ser el caso.</p>	<p>derecho a ser oído: El artículo 39° del Código Tributario: La posibilidad de compensar de oficio créditos con deudas no exigibles. El artículo 39° del CT establece que en un procedimiento de fiscalización efectuado –con ocasión de una solicitud de devolución-, la SUNAT está facultada a compensar el crédito tributario con la deuda tributaria determinada, aún cuando ésta no tenga la condición de deuda exigible. Evidentemente, que esta situación vulnera el derecho a un debido procedimiento administrativo, considerando que la deuda determinada por la Administración es ejecutada y cobrada, sin darle al contribuyente la facultad de iniciar el Procedimiento Contencioso – Administrativo que corresponde.</p>
--	--	--	--	---	--

Las siguientes fichas resúmenes permiten analizar a través de la doctrina el contenido del debido procedimiento en sede administrativa, esto es, respecto a un sistema tributario que no solo requiere que la administración tributaria y Tribunal Fiscal gocen de una serie de facultades, sino que en el ejercicio de esas potestades se respete los principios y derechos constitucionales de los contribuyentes.

De la misma forma, nos demostrarán concretamente que el Tribunal Fiscal debe observar las garantías esenciales del debido procedimiento, el cual constituye un derecho constitucional fundamental que implica el cumplimiento de todas garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del estado que pueda afectarlos.

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Ernesto Jinesta, L.
TITULO	Debido proceso en la sede administrativa
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Editorial Jurídica Continental
AÑO	2007
RESUMEN	
El debido proceso y la defensa en el procedimiento administrativo o en la vía administrativa previa, es un derecho fundamental de primer orden que asegura la predictibilidad de la actividad formal de las administraciones públicas. Asimismo, garantiza que, cuando la administración pública ejerce sus potestades, se explique y sea inteligible para el administrado, con lo que se logra actuar relevantes valores del Estado constitucional de Derecho tales como la transparencia y principios inherentes a éste como la interdicción de la arbitrariedad. En efecto, el debido proceso posee un contenido esencial muy amplio y complejo, por lo que se puede identificar un haz de facultades que lo integra.	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Gamba Valega, César

TITULO	Derechos y Garantías de los contribuyentes. Aspectos Constitucionales
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Palestra Editores S.A.C.
AÑO	2012
RESUMEN	
<p>En efecto, podemos decir que en nuestro sistema tributario los órganos llamados a “crear” y “aplicar” las normas tributarias difícilmente vienen recurriendo al texto constitucional para la adopción de sus decisiones (normativas o singulares). Veamos lo que viene ocurriendo en nuestro Sistema Tributario, tanto en el plano normativo-tributario como en sede aplicativa.</p> <p>La situación de los derechos y garantías de los contribuyentes en el “plano normativo”.- En el plano normativo-tributario (dentro del que incluimos al ejercicio de la potestad reglamentaria), es obligación de los titulares estatales competentes otorgar a la Administración todas las facultades que sean necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir (incluso, sancionando los incumplimientos), siempre, claro está, haciendo valer (en positivo) las demás exigencias contenidas en el texto constitucional (por ejemplo, respetando el contenido esencial de lo derechos fundamentales).</p> <p>La situación de los derechos y garantías de los contribuyentes en el “plano aplicativo”.- En efecto, otras veces son los propios funcionarios públicos, que, en el plano ya aplicativo “evitan” efectuar una aplicación e interpretación de la normatividad “conforme” al texto constitucional - pese a que el Estado Constitucional así se los exige -, prefiriendo, por el contrario, controlar los excesos administrativos sobre la base de una interpretación “literal” de las normas infraconstitucionales vigentes. Y si, como dijimos anteriormente, las normas atienden exclusivamente al interés fiscal, el resultado es que el ciudadano se encuentra desprotegido, tanto en el plano aplicativo, quedando muchas veces la resignación como único consuelo, máxime si el Poder Judicial no constituye una garantía en materia tributaria, pues este poder del Estado carece de personal especializado en el tema.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Yacolca Estares, Daniel Yrwin
TITULO	El Principio y Derecho a un Debido Proceso Tributario
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Palestra Editores S.A.C.
AÑO	2012
RESUMEN	
<p>Como se advierte de lo precedente, el debido proceso o procedimiento nace sustentado como principio y derecho dentro del marco de un Estado de Derecho, con principios fundamentales que lo sustentan. Esta doble naturaleza, como lo precisa Javier Coripuna, pues, por un lado, es un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y, por otro, se constituye en un derecho fundamental. Así el debido proceso como principio inspira el ordenamiento jurídico peruano y exige que todos los poderes públicos, en especial los jueces, así como los ciudadanos en general, coadyuven en la consecución de un proceso, a fin de que se desarrolle con todas las garantías procesales de los justificables contenidos en la Constitución Política. Y el debido proceso como derecho, consiste en garantías del contribuyente al libre acceso a las instancias administrativas y tribunales de justicia, el derecho a un juez competente, independiente e imparcial, el derecho de defensa, a la prueba, a la motivación, la pluralidad de instancias administrativas y judicial, al plazo razonable del procedimiento y/o proceso tributario, a la resolución fundada en derecho, al derecho a ser oído, al derecho a no declarar contra sí mismo, al cumplimiento de las resoluciones en el plazo señalado por la ley o, a falta de dicho plazo, en el menor tiempo posible, entre otras garantías que se desprenden de los antes mencionados: ampliamente desarrollados en los otras ramas del derecho, como en materia penal – como lo precisa Jorge Bravo en materia de infracciones, laboral, civil, comercial, etc. Por tanto, el debido proceso constituye plenamente aplicable a los procedimientos tributarios, como lo precisa Cesar Gamba.</p> <p>En nuestro país, existe una primera etapa denominado procedimiento tributario, que culmina con el agotamiento de la vía administrativa en la instancia del Tribunal Fiscal, dentro del procedimiento contencioso tributario. Luego continúa una etapa denominada proceso tributario, que se desarrolla en la vía judicial, dentro del proceso contencioso administrativo.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Bravo Cucci, Jorge
TITULO	Fundamentos de Derecho Tributario
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Jurista Editores E.I.R.L.
AÑO	2015
RESUMEN	
<p>Las garantías inherentes al debido proceso han sido reconocidas en sede jurisdiccional como administrativa. A pesar de ello, la Administración Tributaria continúa vulnerando los derechos de los contribuyentes que emanan de tal garantía de forma irreflexiva.</p> <p>No cabe duda pues que las garantías del debido procedimiento se encuentran presentes en el procedimiento tributario, aunque ello no parece ser comprendido de forma plena. De este modo, el Tribunal Fiscal en su resolución 0735-1-2005 ha señalado:</p> <p><i>“que más aún en los resultados del requerimiento, la Administración no está obligada a poner en conocimiento de la recurrente las infracciones que se le imputan, en virtud que no existe norma expresa en nuestro ordenamiento que le atribuya tal obligación”</i></p> <p>Lo dispuesto por esta resolución vulnera de forma clara el derecho de defensa del contribuyente, dado que si no se le permite tener conocimiento de los hechos sobre los cuales se le pretende sancionar, no es posible que el mismo pueda expresar sus argumentos, así como presentar los medios probatorios que permitan acreditar de forma fehaciente su posición y eventualmente eximirse de responsabilidad.</p>	
Elaboración propia	

OBJETIVO 2: Determinar la naturaleza del precedente de observancia obligatoria en el sistema jurídico.

Resultados obtenidos a partir de la aplicación del instrumento fichas de resúmenes, en las cuales con el apoyo de la doctrina se explicaron, la noción de precedente, su ubicación en el sistema de fuentes del derecho y cuáles son sus efectos jurídicos a nivel de la administración pública. Cabe agregar que, las fuentes del Derecho Peruano según su jerarquía normativa se clasifican en: La Constitución: es la Ley fundamental y de mayor jerarquía, la ley: definida como la norma escrita, general y obligatoria, emanada del órgano con “poder legislativo”, de acuerdo al procedimiento establecido, La jurisprudencia: definida como criterio constante y uniforme que formulan los órganos jurisdiccionales en relación a una determinada materia;

la Doctrina: es el estudio de carácter científico que realizan los especialistas en el Derecho; la costumbre: norma creada e impuesta por el uso social y los principios generales del Derecho: definidos como ideas y fundamentos que, sin estar escritos, constituyen la base del ordenamiento jurídico e inspiran la elaboración de las leyes; no obstante, para la presente investigación es trascendental la jurisprudencia porque de ella deviene el precedente vinculante materia de análisis.

Las siguientes fichas resúmenes nos permitirán analizar algunos aspectos de la doctrina respecto a un sistema tributario que no solo requiere que la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal gocen de una serie de facultades, sino que en el ejercicio de esas potestades se respete los principios y derechos constitucionales de los contribuyentes.

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Rubio Correa, M.
TITULO	El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Fondo Editorial de la PUCP
AÑO	2009
RESUMEN	
<p>Así entonces, tenemos también la jurisprudencia administrativa, que es aquella que producen diversos órganos de la administración pública para solucionar problemas jurídicos que caen bajo su competencia. La jurisprudencia administrativa se asemeja a la jurisprudencia de los tribunales en que las dos resuelven conflictos; la diferencia entre ambas consiste en que la jurisprudencia administrativa es generada por la administración pública, en tanto que la otra lo es por el Poder Judicial. Por lo demás, a la jurisprudencia administrativa puede aplicarse también lo dicho sobre sentido lato (producida por cualquier órgano administrativo competente) y sentido estricto (la producida por el órgano administrativo de mayor jerarquía en el procedimiento de que se trate), así como la distinción entre una jurisprudencia administrativa y la Jurisprudencia Administrativa.</p> <p>La atribución resolutoria de la Administración Pública.</p> <p>Durante el siglo XX, — y ya desde el XIX— el Estado empezó a realizar funciones que antes no ejercitaba. Una parte de estas funciones consiste en resolver los problemas que aparecen en la ejecución de las decisiones. Así, al cobrar impuestos debe atenderse y resolverse las reclamaciones de los contribuyentes; al controlar el ingreso de mercaderías del extranjero se atenderá todo lo relativo a trámites aduaneros y los problemas consiguientes; al otorgar pensiones de cesantía se podrá discutir el tiempo de servicios y otras calidades que determinan el monto de la pensión, y así sucesivamente.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Campos, H.
TITULO	“Las razones detrás del precedente: el Tribunal Constitucional y la justificación (acrítica) de los precedentes vinculantes en nuestro sistema jurídico
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Palestra
AÑO	2016
RESUMEN	
<p>Los precedentes cumplen, esencialmente, dos funciones: la primera, unificar y consolidar la jurisprudencia en torno a un tema en particular, y la segunda, contribuir a la predictibilidad del derecho, desarrollando líneas claras sobre cómo deben interpretarse y aplicarse las normas en un sistema jurídico.</p>	
Elaboración propia	

Asimismo, se hace mención a la importancia del debido procedimiento en sede administrativa, específicamente durante el procedimiento contencioso tributario.

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Robles C., Ruiz de Castilla F., Villanueva W. y Bravo J.
TITULO	Código Tributario – Doctrina y Comentarios
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Pacifico Editores
AÑO	2009
RESUMEN	
<p>-Cuando el Tribunal unifique a través de Sala Plena los fallos contradictorios emitidos frente a una misma cuestión controvertida.</p> <p>El precedente rige mientras no sea modificado por ley, reglamento o por el propio Tribunal. Se exige algunas formalidades para que dichas resoluciones tengan el valor de precedente de observancia obligatoria: 1) debe señalar expresamente su carácter de tal y 2) debe ser publicada en el Diario Oficial “El Peruano”. El requisito de la publicidad es esencial, puesto que la interpretación dada por el Tribunal es el sentido que debe ser acatado tanto por la sunat como por el contribuyente.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Caller Ferreyros, M. E., & Ruiz Reyna Farje
TITULO	Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria.
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Themis Revista de Derecho PUCP
AÑO	2013
RESUMEN	
<p>Los precedentes vinculantes sirven tanto como fundamento de la seguridad jurídica y del derecho a la igualdad, cuanto como camino unificador de criterios sustantivos a aplicarse en casos homólogos. Si bien varios órganos jurisdiccionales tienen la facultad de emitir precedentes, su falta de especialización en temas tributarios ha realzado la importancia de los precedentes que emite el Tribunal Fiscal. Las autoras resaltan la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en el desarrollo del marco legal en materia tributaria a través de la emisión de precedentes vinculantes, pues a través de éstos se ve reforzada la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, así como reducidos los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias impactando, además, positivamente en la recaudación fiscal.</p> <p>En el presente trabajo, las autoras trataron, en primer lugar, al precedente y a su fundamento, la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, para luego reseñar la regulación que nuestro ordenamiento jurídico le brinda al precedente que pueden emitir el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal en materia tributaria. Ello con la finalidad de exponer que, si bien contamos con los mecanismos legales que nos permitirían gozar de las ventajas de un orden jurídico predecible en materia tributaria, sustentado en precedentes, es necesario que los órganos encargados de aplicar las normas tributarias efectúen un mayor desarrollo de los precedentes, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, a fin de poder materializar tales ventajas.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Díez Sastre, S.
TÍTULO	El precedente administrativo: Fundamentos y eficacia vinculante.
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Editorial Marcial Pons.
AÑO	2008
RESUMEN	
<p>El precedente se define como todo acto anterior con relevancia jurídica que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos –por ejemplo, los ciudadanos, los tribunales o la Administración– en casos similares.</p> <p>Se califica el precedente como normativo cuando tiene la capacidad de producir efectos vinculantes por sí mismo. Así, al haber sido establecido por un sujeto con capacidad para ello, no necesitará de ningún apoyo normativo para desplegar efectos jurídicos tanto en el caso que se resuelve como en casos futuros.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Cairampoma Arroyo, A.
TÍTULO	La regulación de los precedentes administrativos en el ordenamiento jurídico peruano
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Revista de Derecho PUCP
AÑO	2014
RESUMEN	
<p>El estudio del precedente administrativo no puede realizarse sin considerar los elementos esenciales de los precedentes judiciales vinculantes aplicados en el Common Law, debido a que en ellos encontramos la experiencia más basta sobre decisiones vinculantes. El modelo anglosajón admite la figura del precedente judicial vinculante. Este se caracteriza por el hecho de que los jueces anglosajones no pueden apartarse de sus decisiones previas, en virtud del principio de stare decisis. Siguiendo este principio, el precedente judicial vinculante supone que cada juez se vincule a sus propias decisiones (carácter horizontal), asimismo, implica que, en el supuesto de que una instancia superior emita un precedente (carácter vertical), las instancias de menor jerarquía deberán resolver conforme a la misma.</p> <p>En este escenario, la figura del precedente judicial vinculante, en función del carácter horizontal y vertical, proporciona un marco que permite la aplicación de la ley conforme al principio de igualdad. En el caso del precedente administrativo, se busca trasladar la misma lógica del precedente judicial a sede administrativa.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Ruiz Castellanos, M.
TITULO	Vinculatoriedad del Precedente Judicial en las Decisiones de los Tribunales Administrativos: a Propósito de la Singular Interpretación Que Realizó el Tribunal Fiscal del Criterio Vinculante Desarrollado en la Casación N° 4392-2013 Lima
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Repositorio Digital de Tesis PUCP
AÑO	2020
RESUMEN	
<p>El término “precedente vinculante” es una técnica de argumentación jurídica, consistente en la aplicación de una razón de decidir –ratio decidendi emitida por una corte vértice, con vocación de proyectarse a futuro y ser la norma de decisión que deberá seguirse en los casos posteriores e iguales o análogos; es decir, establece un criterio de interpretación y solución de la controversia planteada, la cual tendrá un efecto obligatorio y normativo para las instancias de menor jerarquía.</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Morón Urbina, J.
TITULO	Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General.
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Gaceta Jurídica.
AÑO	2014
RESUMEN	
<p>El precedente administrativo “es aquel acto administrativo firme dictado para un caso concreto, pero que, por su contenido, tiene aptitud para condicionar las resoluciones futuras de las mismas entidades, exigiéndoles seguir un contenido similar para casos similares”</p>	
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Hutchinson T., y Biglieri, A.
TITULO	Breves consideraciones acerca del precedente administrativo.
EDITORIAL/BASE DE DATOS	Descargado de:
AÑO	S/F
RESUMEN	
Es una herramienta que permite garantizar seguridad jurídica, en tanto se trata del reconocimiento de un criterio pasible de ser utilizado para las actuaciones posteriores de la Administración Pública. – La eficiencia y economía procedimental que supone la aplicación de precedentes administrativos permite, por un lado, aplicar criterios generales a diversas causas y, por otro lado, desincentiva la presentación de pedidos desproporcionados. – Evita la arbitrariedad en la actuación de la Administración Pública en el marco de su potestad discrecional, aplicando la ley de la misma manera para los administrados, respetándose así el principio de igualdad.	
Elaboración propia	

En ese sentido, las fichas resúmenes antes desarrolladas explican que el precedente administrativo es fuente del derecho, es el instrumento a través del cual se debe garantizar la predictibilidad y la seguridad jurídica en un Estado de derecho. Cabe añadir que, el Tribunal Fiscal, como parte del ejercicio de su función resolutoria, está facultado para emitir precedentes vinculantes –de observancia obligatoria– al amparo del artículo 154° del Código Tributario, cuya emisión requiere un acuerdo de Sala Plena. Asimismo, los citados precedentes deben ser publicados en el diario oficial El Peruano y son vinculantes para los órganos de la administración tributaria (eficacia vertical) y los miembros del Tribunal Fiscal (eficacia horizontal), mientras dicha interpretación no sea modificada por el propio Tribunal Fiscal.

Cabe mencionar que, en el Perú la jurisprudencia ha funcionado como precedente vinculatorio en el ámbito del Tribunal Constitucional y en los aspectos administrativos del derecho tributario.

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Gamba Valega, César
TITULO	Tratado de Procedimientos y Procesos Tributarios.
RESUMEN	<p>La actuación de la Administración Tributaria «necesariamente» debe adecuarse a los principios del procedimiento administrativo. En todos los procedimientos tributarios, los contribuyentes pueden -¡y deben!- exigir que la actuación de las Administraciones Tributarias sirvan al interés general –y no a un interés particular o privado-, y que garanticen adecuadamente los derechos e intereses de los administrados.</p> <p>Para tal efecto, la dogmática jurídica ha reconocido un conjunto de principios del procedimiento administrativo que –al gozar de sustento constitucional- constituyen los criterios que guían todas las actuaciones administrativas, y que, a su vez, sirven de pauta a las Administraciones para la interpretación de las normas. Tales principios –si bien se encuentran recogidos en el artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)- encuentran fundamento en el texto constitucional, por lo que resultan exigibles a todas las Administraciones Públicas en cualquier procedimiento administrativo, incluyendo los «tributarios». De este modo, los principios de legalidad, del debido procedimiento administrativo, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, presunción de veracidad, buena fe, verdad material, entre otros, resultan plenamente exigibles en cualquier procedimiento administrativo/tributario.</p>
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Caller Ferreyros, M. E., & Ruiz Reyna Farje
TITULO	Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria.
RESUMEN	Los precedentes vinculantes sirven tanto como fundamento de la seguridad jurídica y del derecho a la igualdad, cuanto como camino unificador de criterios sustantivos a aplicarse en casos homólogos. Si bien varios órganos jurisdiccionales tienen la facultad de emitir precedentes, su falta de especialización en temas tributarios ha realzado la importancia de los precedentes que emite el Tribunal Fiscal. Las autoras resaltan la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en el desarrollo del marco legal en materia tributaria a través de la emisión de precedentes vinculantes, pues a través de éstos se ve reforzada la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, así como reducidos los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias impactando, además, positivamente en la recaudación fiscal.
Elaboración propia	
FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Ernesto Jinesta, L.
TITULO	Debido proceso en la sede administrativa
RESUMEN	El debido proceso y la defensa en el procedimiento administrativo o en la vía administrativa previa, es un derecho fundamental de primer orden que asegura la predictibilidad de la actividad formal de las administraciones públicas. Asimismo, garantiza que, cuando la administración pública ejerce sus potestades, se explique y sea inteligible para el administrado, con lo que se logra actuar relevantes valores del Estado constitucional de Derecho tales como la transparencia y principios inherentes a éste como la interdicción de la arbitrariedad. En efecto, el debido proceso posee un contenido esencial muy amplio y complejo, por lo que se puede identificar un haz de facultades que lo integra.
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Gamba Valega, César
TITULO	La situación actual de los Derechos y Garantías de los contribuyentes en el ordenamiento tributario peruano: La desmedida protección del interés fiscal en el perjuicio de los demás bienes, valores y derechos constitucionales.
RESUMEN	<p>En efecto, podemos decir que en nuestro Sistema Tributario los órganos llamados a “crear” y “aplicar” las normas tributarias difícilmente vienen recurriendo al texto constitucional para la adopción de sus decisiones (normativas o singulares). Veamos lo que viene ocurriendo en nuestro Sisyema Tributario, tanto en el plano normativo-tributario como en sede aplicativa.</p> <p>La situación de los derechos y garantías de los contribuyentes en el “plano normativo”.- En el plano normativo-tributario (dentro del que incluimos al ejercicio de la potestad reglamentaria), es obligación de los titulares estatales competentes otorgar a la Administración todas las facultades que sean necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir (incluso, sancionando los incumplimientos), siempre, claro está, haciendo valer (en positivo) las demás exigencias contenidas en el texto constitucional (por ejemplo, respetando el contenido esencial de lo derechos fundamentales).</p> <p>La situación de los derechos y garantías de los contribuyentes en el “plano aplicativo”.- En efecto, otras veces son los propios funcionarios públicos, que, en el plano ya aplicativo “evitan” efectuar una aplicación e interpretación de la normatividad “conforme” al texto constitucional - pese a que el Estado Constitucional así se los exige -, prefiriendo, por el contrario, controlar los excesos administrativos sobre la base de una interpretación “literal” de las normas infraconstitucionales vigentes. Y si, como dijimos anteriromente, las normas atienden exlcusivamente al interés fiscal, el resultado es que el ciudadano se encuentra desprotegido,</p>

	tanto en el plano aplicativo, quedando muchas veces la resignación como único consuelo, máxime si el Poder Judicial no constituye una garantía en materia tributaria, pues este poder del Estado carece de personal especializado en el tema.
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Landa Arroyo, César
TITULO	Debido Proceso ante el Tribunal Fiscal
RESUMEN	<p>Una vez expuestos los problemas que se presentan en el procedimiento contencioso-tributario, en la etapa de reclamación ante la Administración Tributaria, queda plantear en esta siguiente etapa ante el Tribunal Fiscal las siguientes cuestiones.</p> <p>Solve et repete.-Al respecto, ¿Qué sucede con la exigencia del pago del íntegro de la deuda tributaria, como requisito para poder apelar las resoluciones de la SUNAT, una vez vencido los plazos de quince días (15) en general y de treinta días (30) de la notificación certificada, en particular para las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 146° del Código Tributario, respectivamente?</p> <p>Si bien, el Tribunal Constitucional ha declarado en principio como no conforme con la Constitución, el viejo principio del solve et repete; ello es así, en tanto se aplique de manera absoluta; es decir que la exigencia del pago íntegro de la deuda tributaria como condición <i>sine qua non</i> para poder apelar. Entonces, cabe precisar que dicho pago solo sería inconstitucional si fuera exigible <i>ad integrum</i>, en la medida que el contribuyente haya dejado vencer el plazo de apelación, no habiendo recibido la notificación certificada, que dispone el artículo 146° del Código Tributario.</p>
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Yacolca Estares, Daniel Yrwin
TITULO	El Principio y Derecho a un Debido Proceso Tributario
RESUMEN	<p>Como se advierte de lo precedente, el debido proceso o procedimiento nace sustentado como principio y derecho dentro del marco de un Estado de Derecho, con principios fundamentales que lo sustentan. Esta doble naturaleza, como lo precisa Javier Coripuna, pues, por un lado, es un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y, por otro, se constituye en un derecho fundamental. Así el debido proceso como principio inspira el ordenamiento jurídico peruano y exige que todos los poderes públicos, en especial los jueces, así como los ciudadanos en general, coadyuven en la consecución de un proceso, a fin de que se desarrolle con todas las garantías procesales de los justificables contenidos en la Constitución Política. Y el debido proceso como derecho, consiste en garantías del contribuyente al libre acceso a las instancias administrativas y tribunales de justicia, el derecho a un juez competente, independiente e imparcial, el derecho de defensa, a la prueba, a la motivación, la pluralidad de instancias administrativas y judicial, al plazo razonable del procedimiento y/o proceso tributario, a la resolución fundada en derecho, al derecho a ser oído, al derecho a no declarar contra sí mismo, al cumplimiento de las resoluciones en el plazo señalado por la ley o, a falta de dicho plazo, en el menor tiempo posible, entre otras garantías que se desprenden de los antes mencionados: ampliamente desarrollados en los otras ramas del derecho, como en materia penal – como lo precisa Jorge Bravo en materia de infracciones, laboral, civil, comercial, etc. Por tanto, el debido proceso constituye plenamente aplicable a los procedimientos tributarios, como lo precisa Cesar Gamba.</p> <p>En nuestro país, existe una primera etapa denominado procedimiento tributario, que culmina con el agotamiento de la vía administrativa en la instancia del Tribunal Fiscal, dentro del procedimiento contencioso tributario. Luego continúa una etapa denominada proceso tributario, que se desarrolla en la vía judicial, dentro del proceso contencioso administrativo.</p>
Elaboración propia	

FICHA DE RESUMEN	
AUTOR	Bravo Cucci, Jorge
TITULO	Fundamentos de Derecho Tributario
RESUMEN	<p>Las garantías inherentes al debido proceso han sido reconocidas en sede jurisdiccional como administrativa. A pesar de ello, la Administración Tributaria continúa vulnerando los derechos de los contribuyentes que emanan de tal garantía de forma irreflexiva.</p> <p>No cabe duda pues que las garantías del debido procedimiento se encuentran presentes en el procedimiento tributario, aunque ello no parece ser comprendido de forma plena. De este modo, el Tribunal Fiscal en su resolución 0735-1-2005 ha señalado:</p> <p><i>“que más aún en los resultados del requerimiento, la Administración no está obligada a poner en conocimiento de la recurrente las infracciones que se le imputan, en virtud que no existe norma expresa en nuestro ordenamiento que le atribuya tal obligación”</i></p> <p>Lo dispuesto por esta resolución vulnera de forma clara el derecho de defensa del contribuyente, dado que si no se le permite tener conocimiento de los hechos sobre los cuales se le pretende sancionar, no es posible que el mismo pueda expresar sus argumentos, así como presentar los medios probatorios que permitan acreditar de forma fehaciente su posición y eventualmente eximirse de responsabilidad.</p>
Elaboración propia	

Estas fichas de resúmenes muestran concretamente que el Tribunal Fiscal debe observar las garantías esenciales del debido procedimiento, el cual constituye un derecho constitucional fundamental que implica el cumplimiento de todas garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del estado que pueda afectarlos.

La siguiente Matriz de Registro de Registro de Artículos nos muestra los diferentes artículos analizados para poder realizar la presente investigación.

MATRIZ DE REGISTRO DE TESIS ARTICULOS				
N°	BASE DE DATOS	AUTOR / AUTORES	AÑO	TITULO DE—L ARTICULO DE LA INVESTIGACION
1	Google Académico	Moreano Valdivia, Carlos; Bravo Cucci, Jorge; Gamba Valega Cesár; Oliva, J.	2012	<i>Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos administrados. Las acciones de amparo como mecanismo legal den las medidas cautelares tributarias.</i> Universidad nacional Pedro Ruíz Gallo.
2	Google Académico	Landa Arroyo, César Santos, D.	2016	<i>La constitucionalización del Derecho Administrativo Enfoque constitucional de los mecanismos de protección del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva.</i> Universidad de Piura.
3	Google Académico	Ernesto Jinesta, J.Bueno, T y Leyva, G.	2007	<i>Debido proceso en la sede Administrativa Prohibición del cambio de domicilio fiscal y derecho de defensa del deudor tributario en el procedimiento de cobranza coactiva.</i> Universidad nacional de Trujillo.
4	Revistas PUPC	Guzmán Napurí, Christian Salazar J.	2001	<i>El debido proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y doctrina peruanaEl garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano.</i> Universidad Privada Antenor Orrego.
5	Google Académico	Geraldo Ataliba Moscoso, P.	2015	<i>Seguridad JuridicaVulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la Sunat.</i>
6	Revistas PUPC	Hernandez Gazzo, J.L.Moya, J	1993	<i>La seguridad Jurídica en el Derecho tributario, entrevista a Geraldo AtalibaMecanismo de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normatividad tributaria.</i> Universidad católica de Murcia,
7	Repositorio Académico USMP	Farfán Falcón, Luis Rodriguez, W.	2010	<i>¿Excesivo Formalismo del Tribunal Fiscal? La Imposibilidad de Cuestionar Ex – Ante las Actuaciones de la Administración Tributaria. El derecho de defensa y del debido proceso del contribuyente a la luz del nuevo procedimiento de determinaciones de la obligación tributaria costarricense.</i>

8	Revistas Digitales IPDT	Caller María Galvis, J. Ferreyros, Eugenia	2013	La Faculta de Reexamen. <i>Su regulación en el Código Tributario</i> El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva.
9	Redalyc Repositorio UNT	Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier Baca, J. y Cusquipoma,	2008	Fiscalización Tributaria “El Domicilio Fiscal y el Acto de Notificación: Aspectos Doctrinarios y su Regulación en la Normatividad Tributaria”.
10	Redalyc Google Académico	Fernández González, Miguel Ángel. Corrales, R.	2004	Derecho a la Jurisdicción y Debido proceso°La facultad de fiscalización de la administración tributaria afecta los derechos de los administrados en Lambayeque 2012”.
11	Google Académico Repositorio PUCP	Obando Castiblanco, Alex Shamir Frisancho, A.	2018	Estado del arte sobre la justicia tributaria, debido proceso tributario, procedimiento y pruebas en derecho tributario “Lectura Crítica De Las Resoluciones Del Tribunal Fiscal De Los Años 2013 A 2015 En Materia Del Principio De Causalidad De Los Gastos”
12	Scielo Repositorio UNMS	Iribarra Sobarzo, Eduardo Vásquez, W.	2017	Los límites probatorios en los procedimientos tributarios “Procedimiento contencioso de los actos administrativos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración”.
13	Actualidad Jurídica	Campodónico Macazana, Humberto	2015	La Determinación de la Obligación Tributaria a través del procedimiento de fiscalización y sus efectos

La siguiente Matriz de Registro de Libros nos muestra los diferentes libros analizados para poder realizar la presente investigación.

MATRIZ DE REGISTRO DE LIBROS

N°	BASE DE DATOS	AUTOR / AUTORES	AÑO	TITULO DE LIBRO DE LA INVESTIGACION
1	Jurista Editores E.I.R.L	Bravo Cucci, Jorge	2015	Fundamentos de Derecho Tributario (5ta Ed.) Lima: Jurista Editores
2	Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú	Rubio Correa, Marcil.	2009	El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho (10ma Ed.) Lima: Fondo Editorial de la PUPC

La siguiente Matriz de Registro de Tesis nos muestra las diferentes tesis estudiadas para poder realizar la presente investigación.

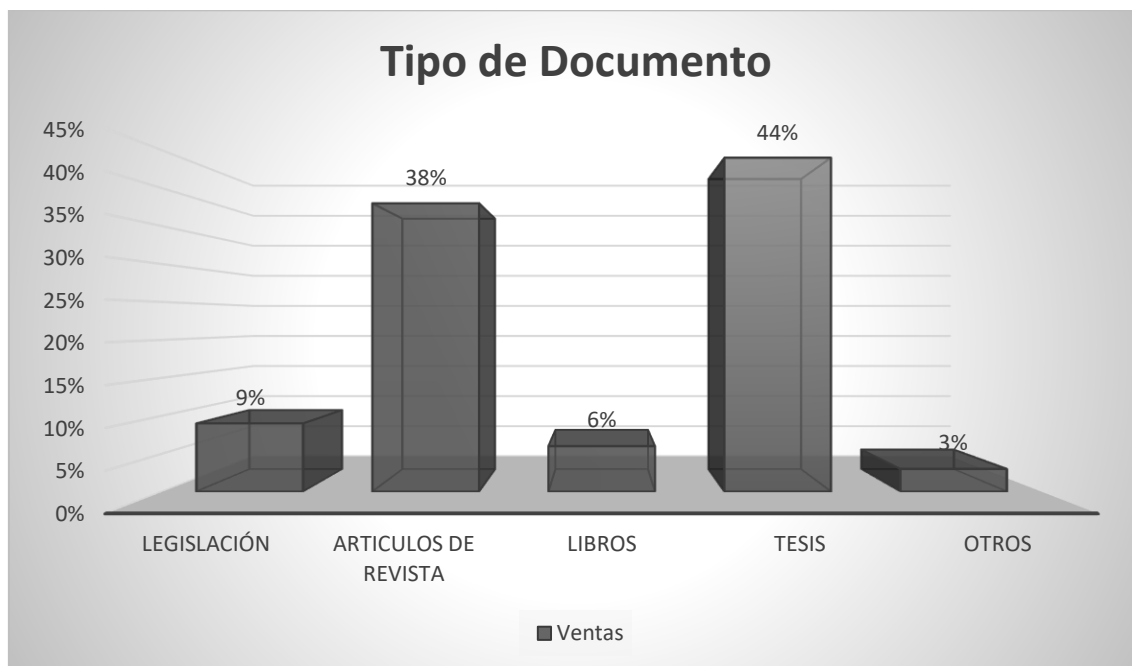
MATRIZ DE REGISTRO DE TESIS				
Nº	BASE DE DATOS	AUTOR / AUTORES	AÑO	TITULO DE LA TESIS DE INVESTIGACION
1	Google Académico	Oliva, J.	2017	<i>Las acciones de amparo como mecanismo legal den las medidas cautelares tributarias cautelares tributarias.</i> Universidad nacional Pedro Ruíz Gallo.
2	Google Académico	Santos, D.	2015	<i>Enfoque constitucional de los mecanismos de protección del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva.</i> Universidad de Piura.
3	Repositorio UNT	Bueno, T y Leyva, G.	2017	<i>Prohibición del cambio de domicilio fiscal y derecho de defensa del deudor tributario en el procedimiento de cobranza coactiva.</i> Universidad nacional de Trujillo.
4	Repositorio UPAO	Salazar, J.	2016	<i>El garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano.</i> Universidad Privada Antenor Orrego.
5	Google Académico	Moscoso, P.	2015	<i>Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la Sunat.</i>
6	Google Académico	Moya, J.	2016	<i>Mecanismo de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normatividad tributaria.</i> Universidad católica de Murcia,
7	Google Académico	Rodríguez, W.	2016	<i>El derecho de defensa y del debido proceso del contribuyente a la luz del nuevo procedimiento de determinaciones de la obligación tributaria costarricense.</i>
8	Google Académico	Galvis, J.	2019	<i>El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva.</i>
9	Repositorio UNT	Baca, J. y Cusquipoma,	2018	<i>“El Domicilio Fiscal y el Acto de Notificación: Aspectos Doctrinarios y su Regulación en la Normatividad Tributaria”.</i>
10	Google Académico	Corrales, R.	2016	<i>La facultad de fiscalización de la administración tributaria afecta los derechos de los administrados en Lambayeque 2012”.</i>
11	Repositorio PUCP	Frisancho, A.	2017	<i>“Lectura Crítica De Las Resoluciones Del Tribunal Fiscal De Los Años 2013 A 2015 En Materia Del Principio De Causalidad De Los Gastos”</i>
12	Repositorio UNMS	Vásquez, W.	2017	<i>“Procedimiento contencioso de los actos administrativos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración”.</i>
13	Repositorio Universidad del Pacifico	Aguilar, ,D., Boggiano, C. y Coello, L.	2019	<i>“Propuesta de mejora de la información y de la gestión del procedimiento contencioso tributario en</i>

				<i>la SUNAT a través de las tecnologías de la información y comunicación”.</i>
14	Repositorio UCV	Garfias, M.	2017	<i>“Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT”.</i>
15	Repositorio UNT	Calderón, M.	2017	<i>“La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización”.</i>

La siguiente Matriz de Registro nos muestra una investigación basada en una revisión de la normativa que da soporte en el Perú al instituto jurídico del reexamen que permitió realizar la presente investigación.

MATRIZ DE REGISTRO DE OTROS				
N°	BASE DE DATOS	AUTOR / AUTORES	AÑO	TITULO DE ANALISIS DE SENTENCIA DE LA INVESTIGACION
1	Google Académico	Llaque Sánchez, Fredy Richard	S/F	<i>Caracterización de la Facultad de Reexamen en el Derecho Tributario Peruano</i>

TIPO DE DOCUMENTO	F	%
Legislación	3	9%
Artículos de Revista	13	38%
Libros	2	6%
Tesis	15	44%
Otros	1	3%
TOTAL	34	100%
Se analizaron 3 legislaciones, 13 artículos de revistas, 2 libros, 15 tesis y 1 en otros.		



Del análisis anterior se advierte que, los instrumentos desarrollados todos estos instrumentos muestran los la observancia del debido procedimiento en nuestra legislación nacional, nivel de garantías y protección que goza el administrado en el Perú, asimismo doctrina y trabajos de investigación de destacados autores en derecho tributario y administrativo.

han explicado el contenido del debido procedimiento en nuestra legislación nacional, específicamente en materia tributaria, asimismo conforme al criterio que grandes juristas se explicó el nivel de garantías y protección que goza el administrado en el Perú, del mismo modo a través de la doctrina se estableció la noción de precedente, su ubicación en las fuentes del derecho y los efectos jurídicos que produce a nivel de la administración pública.

CARACTERISTICAS DE LOS ESTUDIOS

TIPO DE DOCUMENTO	F	AÑO	F	%
Resoluciones del Tribunal Fiscal	05	2018		20%
		2018		20%
		2018		20%
		2017		20%
		2018		20%
TOTAL	05			100%

OBJETIVO 2: Analizar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de los años 2017 a 2019 y su impacto en el debido procedimiento, específicamente en el derecho de defensa de los contribuyentes.

Resultados obtenidos a partir de la aplicación del instrumento cuadro resumen de análisis de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal entre los años 2017 y 2019. En ese sentido, cabe indicar que fueron un total de 15 pronunciamientos cuyas controversias versan sobre, 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 al artículo 88° del Código Tributario y posteriormente, la administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una la 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.

Es pertinente comentar que antes de la emisión del precedente vinculante Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N°07308-2-2019 los vocales del órgano colegiado resolvieron controversias al amparo de un criterio opuesto, esto es, consideraron que tales observaciones constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, son susceptibles de controversia.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala tres (3) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 04987-3-2018
N° DE EXPEDIENTE	2027-2016
ASUNTO	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	Lima
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	3 de julio de 2018
MATERIA CONTROVERTIDA	En ese sentido, al haber presentado la recurrente las mencionadas declaraciones rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante

	<p>la fiscalización, la emisión de los valores considera lo declarado por la propia recurrente en sus declaraciones rectificatorias y no efectúa reparo alguno respecto a éstas, por lo que no existe acotación alguna sobre el particular que pueda ser controvertida por la recurrente, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones.</p>
<p>RESUMEN DEL CASO</p>	<p>Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y los pagos a cuenta del mismo ejercicio. Se señala que durante la fiscalización efectuada a la recurrente, se realizaron observaciones a la renta imponible de Tercera Categoría del ejercicio 2012 y a la base de cálculo de los pagos a cuenta, siendo que la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias aceptando las observaciones efectuadas, por lo que al amparo de lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario, dichas declaraciones rectificatorias surtieron efectos, no advirtiéndose en el presente caso controversia alguna sobre el particular, en ese sentido, no corresponde emitir pronunciamiento sobre tales observaciones.</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>Que debe señalarse que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11487-3-2007, al haberse presentado las declaraciones juradas rectificatorias sobre la base de las observaciones formuladas durante la fiscalización, la recurrente no sólo las aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dichas rectificatorias.</p> <p>Que además, la presentación de las declaraciones juradas constituyen un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Resoluciones N° 02310-3-2011 y 04742-1-2006.</p> <p>Que en ese sentido, al haber presentado la recurrente las mencionadas declaraciones rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización, la emisión de los valores considera lo declarado por la propia recurrente en sus declaraciones rectificatorias y no efectúa reparo alguno respecto a éstas, por lo que no existe acotación alguna sobre el particular que pueda ser controvertida por la recurrente, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, siendo que si bien en los valores impugnados se detallan aquéllas, también se indica que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de las referidas declaraciones rectificatorias, no habiéndose modificado la determinación efectuada</p>

	<p>en éstas, habiendo sido emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido por el artículo 10° del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, lo cual se ajusta a la ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada.</p> <p>Que estando a la conclusión arribada, no corresponde que este Tribunal evalúe los argumentos de la recurrente orientados a cuestionar la propia determinación de la obligación tributaria que realizó a través de las aludidas declaraciones rectificatorias, tales como el devengo de los ingresos, la modificación de los coeficientes aplicados para efectos de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, los referidos a la valoración de la naturaleza de sus actividades y los contratos firmados con sus clientes y el relacionado con la aplicación de la teoría de la carga de la prueba dinámica contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1776-2004-AA/TC.</p>
PARTE RESOLUTIVA	<p>Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y los pagos a cuenta del mismo ejercicio. Se señala que durante la fiscalización efectuada a la recurrente, se realizaron observaciones a la renta imponible de Tercera Categoría del ejercicio 2012 y a la base de cálculo de los pagos a cuenta, siendo que la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias aceptando las observaciones efectuadas, por lo que al amparo de lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario, dichas declaraciones rectificatorias surtieron efectos, no advirtiéndose en el presente caso controversia alguna sobre el particular, en ese sentido, no corresponde emitir pronunciamiento sobre tales observaciones.</p>
COMENTARIO	<p>En el presente caso el Tribunal Fiscal manifiesta que al haberse presentado las declaraciones juradas rectificatorias sobre la base de las observaciones formuladas durante la fiscalización, la recurrente no solo las aceptó, sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dichas rectificatorias. Al respecto, consideramos que aun cuando el deudor tributario haya tomado en cuenta las observaciones que le efectuaron en el procedimiento de fiscalización, presentando una rectificatoria, dichos puntos rectificados 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 contribuyente es conforme a ley, por lo que no existe impedimento para cuestionar tales observaciones.</p>

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala nueve (9) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 05427-9-2018
N° DE EXPEDIENTE	7611-2017 y 7648-2017
ASUNTO	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	Lima
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	20 de julio de 2018
MATERIA CONTROVERTIDA	La materia controvertida consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación impugnadas fueron emitidas conforme a ley.
RESUMEN DEL CASO	Se acumulan expedientes. Se confirman las resoluciones apeladas que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra unas resoluciones de determinación giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 y 2011, toda vez que al haber presentado la recurrente las declaraciones juradas rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante las fiscalizaciones al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2011, no se advierte controversia alguna sobre el particular, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones.
ANALISIS	<p>En el caso de autos, al haberse determinado mediante las declaraciones juradas rectificatorias detalladas una mayor obligación tributaria a la declarada originalmente, estas surtieron efectos con sus presentaciones de conformidad con lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario.</p> <p>Debe señalarse que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11487-3-2007, al haberse presentado la declaración jurada rectificatoria sobre la base de las observaciones formuladas durante la fiscalización, la recurrente no sólo las aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dicha rectificatoria ; y asimismo, la presentación de las declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Resoluciones N° 02310-3-2011 y 04742-1-2006.</p> <p>En ese sentido, al haber presentado la recurrente las mencionadas declaraciones juradas rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante las fiscalizaciones al impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2011, no se advierte controversia alguna sobre el particular, no correspondiendo</p>

	emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, por lo que procede confirmar las resoluciones apeladas.
PARTE RESOLUTIVA	Acumular los procedimientos seguidos con Expedientes N° 7611-2017 y 7648-2017. Confirmar las Resoluciones de Intendencia N° 0150140013323 y 0150140013324 de 28 de abril de 2017.
COMENTARIO	El Tribunal señala que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 11487-3-2007, al haberse presentado la declaración jurada rectificatoria sobre la base de las observaciones formuladas durante la fiscalización, la recurrente no solo las aceptó, sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dicha rectificatoria. Al respecto, consideramos que la presentación de declaraciones juradas rectificatorias en el procedimiento de fiscalización conlleva la aceptación de reparos.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala dos (2) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 01296-2-2018
N° DE EXPEDIENTE	2784-2014
ASUNTO	Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA	Lambayeque
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	16 de febrero de 2018
MATERIA CONTROVERTIDA	Determinar si las Resoluciones de Determinación N° 074-003-0010661 al 074-003-0010675 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 y enero a marzo de 2010, se encuentran arregladas a ley.
RESUMEN DEL CASO	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2009 a marzo de 2010. Se indica como antecedente que la Administración emitió previamente otras resoluciones de determinación, que fueron dejadas sin efecto mediante resolución de intendencia por no haberse seguido el procedimiento establecido, emitiéndose posteriormente los valores materia de autos. Se señala que la Administración emitió las resoluciones de determinación por monto cero, a fin de concluir la fiscalización y sin efectuar reparo alguno, indicándose que antes de la emisión de dichos valores, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 recogiendo las observaciones efectuadas por la Administración, las

	<p>que surtieron efecto al haberse declarado mayor deuda tributaria, conforme con lo establecido en el artículo 88° del Código Tributario. Voto singular en parte: Si bien la Administración dejó sin efecto los valores inicialmente emitidos, debe entenderse que declaró su nulidad. En lo demás se está de acuerdo con el voto en mayoría.</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>Que el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, prevé que vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, puede presentarse una declaración rectificatoria, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emite pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su derecho de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.</p> <p>Que según el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación...</p> <p>Que de acuerdo con lo antes señalado, la Administración emitió el Requerimiento N°0722120001436, en el cual detalló que efectuó cruces de información con los proveedores de la recurrente, conforme con lo dispuesto en la Resolución de Intendencia N°0760140004907/SUNAT, obteniéndose como resultado que estos no demostraron haber realizado operaciones con aquella, por lo que le solicitó que sustentara por escrito sus descargos correspondientes, en virtud del artículo 75° del anotado código, lo que no fue cumplido, según se advierte de su respectivo resultado.</p> <p>Que sin embargo, dado que con anterioridad a la notificación del Resultado del Requerimiento N° 0722120001436 la recurrente, mediante PDT 621° 201536000 a N°201536010, presentó declaraciones juradas rectificatorias del IGV de periodos de enero a diciembre de 2009, en las cuales recogió las observaciones efectuadas por la Administración, las que surtieron efecto por haber declarado mayor deuda tributaria, según lo establecido en el artículo 88° del Código Tributario, emitió los valores materia de impugnación por S/.0.00, sin efectuar reparo alguno, con la única finalidad de culminar el procedimiento de fiscalización, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlos y confirmar la apelada.</p>

PARTE RESOLUTIVA	<p>Confirmar la Resolución de Intendencia impugnada de fecha 12 de setiembre de 2103.</p> <p>Voto Singular en parte del vocal Velásquez López Raygada.</p>
COMENTARIO	<p>El Tribunal Fiscal señala que si bien la recurrente expone argumentos sobre la observación al crédito fiscal por no haber sustentado documentariamente la causalidad y destino de las compras de viene o prestación de servicios, ello no resulta atendible, toda vez que según lo antes expuesto, ella recogió las observaciones realizadas en fiscalización mediante la presentación de sus declaraciones rectificatorias del Impuesto General a las Ventas del enero a diciembre de 2009, por lo que la Administración no realizó reparo alguno a ellas. Al respecto, cabe señalar que la finalidad del procedimiento de fiscalización es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria y que luego, en el procedimiento contencioso tributario, corresponderá evaluar los actos administrativos emitido por la administración que contienen la mencionada determinación, protegiendo de esta manera los derechos del deudor tributario.</p>

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala uno (1) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 08304-1-2017
N° DE EXPEDIENTE	8943-2017
ASUNTO	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	Lima
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	19 de setiembre de 2017
MATERIA CONTROVERTIDA	Dilucidar si las determinaciones efectuadas mediante las resoluciones de determinación impugnadas se encuentran arregladas a ley.
RESUMEN DEL CASO	<p>Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra unas resoluciones de determinación giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010. Se indica que mediante Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración. Se</p>

	<p>señala que en el caso de autos la Administración ha aplicado un nuevo coeficiente, el cual proviene de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 presentada por la propia recurrente, en que determinó mayor deuda tributaria.</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>Se verifica en autos que la Administración realizó una fiscalización parcial del Impuesto a la Renta, orientada a todos los aspectos de los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de 2010, para lo cual emitió la Carta de Presentación y el Requerimiento, ambos notificados el 8 de enero de 2013, producto de lo cual formulo reparos respecto a intereses no pagados de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses fiscalizados reparos que fueron incorporados en declaraciones rectificatorias y regularizando los pagos por parte de la recurrente, por lo cual se emitieron los valores materia de impugnación con importe cero.</p> <p>De las normas glosadas, se verifica que la determinación de las obligaciones tributarias de la recurrente efectuada mediante la declaración jurada está sujeta a fiscalización por la Administración, quien como resultado de ello, emitirá la resolución de determinación, a fin de determinar la correcta obligación tributaria, siendo derecho del contribuyente interponer reclamo, cuestionando la determinación efectuada por aquella y en su caso, interponer apelación cuestionando la decisión emitida en primera instancia; en tal sentido, la presentación de la declaración jurada por la recurrente recogiendo los reparos efectuados en fiscalización no es impedimento alguno para que la recurrente presente reclamación contra la determinación efectuada por la Administración, dado que lo que se busca en el procedimiento contencioso tributario iniciado con dicho recurso, formulado contra la determinación practicada por la Administración, es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, en salvaguarda de los derechos del administrado.</p>
<p>PARTE RESOLUTIVA</p>	<p>Resolvieron confirmar la Resolución de Intendencia N°0150140013417 de 31 de mayo de 2017.</p>
<p>COMENTARIO</p>	<p>En el presente caso, la Administración señala que el reparo efectuado por el área acotadora fue aceptado por la recurrente mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, en las que modifico su deuda tributaria en función de los reparos acotados, por lo que no existe reparo susceptible de ser impugnado; no obstante, el Tribunal Fiscal señaló que la presentación de declaraciones juradas rectificatorias no es impedimento para que el deudor tributario presente reclamación contra la determinación realizada por la administración, puesto que el procedimiento contencioso tributario busca con la interposición del recurso establecer la correcta determinación de la</p>

	obligación tributaria, para que de este modo se protejan los derechos de los contribuyentes.
--	--

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala uno (1) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N°02125-1-2018
N° DE EXPEDIENTE	1823-2018 y 2020-2018
ASUNTO	Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA	Lima
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	16 de marzo de 2018
MATERIA CONTROVERTIDA	En ese sentido, corresponde dilucidar si las determinaciones efectuadas mediante las resoluciones de determinación impugnadas se encuentran arregladas a ley.
RESUMEN DEL CASO	Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra los valores emitidos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario vinculada al Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, en el extremo referido a los reparos relativos a la inclusión de las ganancias derivadas de la diferencia de cambio en los ingresos netos para efecto de la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011 y al cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 sustentado en la determinación contenida en el valor girado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 girado, entre otros reparos, por el reparo por desvalorización de existencias, así como en el extremo de las resoluciones de multa vinculadas, debiéndose reliquidar los valores impugnados. Se indica respecto del primer reparo, que conforme con la Resolución N°11116-4-2015, las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, y dado que los valores impugnados se sustentan en la modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, al considerar la Administración que la recurrente incluyó indebidamente en el divisor o denominador las ganancias por diferencias de cambio como ingresos netos de los ejercicios 2009 y 2010 para efectos del cálculo de los coeficientes de los periodos de enero a diciembre de 2011, procede revocar la apelada y reliquidar dichos valores. Se

	<p>señala respecto del segundo reparo sustentado en la determinación contenida en el valor girado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, girado, entre otros reparos, por el reparo por desvalorización de existencias, que dicho reparo fue levantado por la Resolución N°10959-4-2017, por lo que el reparo al cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los referidos pagos a cuenta debe levantarse. Se confirma la apelada en lo demás que contiene. Se revoca la otra apelada en el extremo referido al reparo por la inclusión de las ganancias derivadas de la diferencia de cambio en los ingresos netos para efecto de la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, conforme con la Resolución N°11116-4-2015 antes mencionada. Se confirma dicha apelada en lo demás que contiene. Se indica que la presentación de la declaración jurada por la recurrente recogiendo los reparos efectuados en fiscalización no es impedimento alguno para que la recurrente presente reclamación contra la determinación efectuada por la Administración.</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>La Administración señala que los valores impugnados recogen la determinación efectuada por la propia recurrente en sus declaraciones originales y rectificatorias presentadas en los procedimientos de fiscalización, surtiendo efecto estas últimas con su presentación al determinarse mayor obligación tributaria. Que de las normas glosadas se verifica que la determinación de las obligaciones tributarias de la recurrente efectuada mediante declaración jurada está sujeta a fiscalización por la Administración, quien como resultado de ello, emitirá la resolución de determinación, a fin de determinar la correcta obligación tributaria, siendo derecho del contribuyente interponer reclamo, cuestionando la determinación efectuada por aquella y en su caso, interponer apelación cuestionando la decisión emitida en primera instancia; en tal sentido, la presentación de la declaración jurada por la recurrente recogiendo los reparos efectuados en fiscalización no es impedimento alguno para que la recurrente presente reclamación contra la determinación efectuada por la Administración, dado que lo que se busca en el procedimiento contencioso tributario iniciado con dicho recurso, formulado contra la determinación practicada por la Administración, es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, en salvaguarda de los derechos del administrado.</p>
<p>PARTE RESOLUTIVA</p>	<p>Revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140013880 de 20 de diciembre de 2017, en el extremo referido a los reparos relativos a la inclusión de las ganancias derivadas de la diferencia de cambio en los ingresos netos para efecto de la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011 y al</p>

	<p>cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 sustentado en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0027591, así como en el extremo de las resoluciones de multa vinculadas, debiendo la Administración reliquidar las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0055373 a 012-003-0055384, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0025281 y 012-002-0025282, conforme a lo señalado en la presente resolución y Confirmarla en lo demás que contiene.</p>
COMENTARIO	<p>En relación con lo señalado por la administración en cuanto a que la recurrente aceptó los reparos por cambio de coeficiente, a través de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias por los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011 y 2012, en consecuencia, no existe materia controvertida. Al respecto debemos manifestar que estamos de acuerdo con el criterio vertido por el Tribunal Fiscal en el presente en el sentido, puesto que por contrario a lo señalado por la administración tributaria si existe controversia en el caso de autos, por lo tanto no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la Administración en la apelada.</p>

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO

ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala uno (1) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 07751-1-2019
N° DE EXPEDIENTE	9207-2018
ASUNTO	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	Lima
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	27 de agosto de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	Constituye materia de controversia dilucidar si la Resolución de Determinación ha sido emitida con arreglo a ley.
RESUMEN DEL CASO	<p>Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015. Se indica que de la revisión del anotado valor se aprecia que consigna como base legal de su emisión el artículo 10° del Decreto Supremo N°085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, esto es, a efecto de dar por concluido el procedimiento de fiscalización parcial que se le siguió a la recurrente; así también se observa que la mencionada resolución de determinación no consigna reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, recogiendo la determinación efectuada por la recurrente, según declaración jurada presentada; en ese sentido, al</p>

	<p>haber recogido la recurrente tales observaciones mediante su declaración jurada rectificatoria, la cual surtió sus efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario, y sobre cuya base se emitió el citado valor, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se aprecia que contenga reparo alguno y por tanto, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 de observancia obligatoria, no es susceptible de controversia en este extremo; correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada.</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>Mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N°2019-23 de 9 de julio de 2019, cuyo criterio ha recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 de 14 de agosto de 2019, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 24 de agosto de 2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que: <i>“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”</i>.</p> <p>En los fundamentos de dicho acuerdo se ha señalado que el supuesto materia de tal análisis esta referido a la determinación contenida en una resolución de determinación emitida por la Administración como consecuencia de un procedimiento de fiscalización que coincide con lo determinado por la recurrente en una declaración jurada rectificatoria, precisándose que 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.</p>
<p>PARTE RESOLUTIVA</p>	<p>Confirmar la Resolución de Intendencia de 28 de marzo de 2018.</p>
<p>COMENTARIO</p>	<p>En el presente caso el Tribunal Fiscal confirmó la apelada, bajo el argumento que, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del 2015, en cuyo detalle de Adiciones consigna en el rubro “Otros” el importe de S/. 2,052,668.00; esto es, que la recurrente incluyó las observaciones efectuadas por la Administración en el citado procedimiento y que conforme ella misma reconoce en su apelación, asimismo da cuenta la Administración que la contribuyente cumplió con</p>

	<p>subsanan en forma voluntaria el 100% de las observaciones. Al respecto, cabe mencionar que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no pueden sustentar que la presentación de una declaración jurada rectificatoria que contenga las observaciones efectuadas en un procedimiento de fiscalización represente la conformidad del deudor tributario sobre la interpretación de lo factico y del derecho aplicado por la entidad fiscalizadora. En ese sentido, no existiría impedimento para cuestionar dichas observaciones, puesto que el propósito 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.</p>
--	---

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala cinco (5) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 08259-5-2019
N° DE EXPEDIENTE	9333-2017
ASUNTO	Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA	Piura
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	13 de setiembre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	Conforme al criterio establecido en el precedente de observancia obligatoria N°07308-2-2019, no existe materia controvertida, puesto que la recurrente recogió las observaciones realizadas por la administración durante la fiscalización y presentó declaración rectificatoria al amparo del artículo 88° del Código Tributario.
RESUMEN DEL CASO	Se declara nula la apelada y nulas las Resoluciones de Determinación giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 e Impuesto General a las Ventas de octubre de 2012 en los extremos que considera como reparos las observaciones por exceso en el costo de ventas por diferencias en el inventario, ventas no declaradas en el mes de octubre de 2012 y costo de venta de los ingresos no declarados tratándose del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, así como la referida a la omisión en ventas en el período octubre de 2012, en el caso del Impuesto General a las Ventas del citado período, según el criterio recogido en la RTF 07308-2-2019 de observancia obligatoria y en tanto la Administración reparó dichos conceptos a pesar de haber sido reconocidos por el recurrente mediante una declaración jurada rectificatoria. Se confirma la apelada en lo demás que contiene, dado que que la

	<p>Administración no efectuó ningún reparo a la determinación efectuada por la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2012, lo que se corrobora de las declaraciones juradas originales presentadas por dicho concepto y períodos, habiéndose emitido los aludidos valores con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización.</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>Señala el Tribunal que, como se aprecia, las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del 2012 por exceso en el costo de ventas por diferencias en el inventario, ventas no declaradas en el mes de octubre de 2012, y costo de ventas de los ingresos no declarados, fueron incluidas como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del 2012 efectuada por la recurrente, por lo que no pueden ser calificadas como reparos efectuados por la Administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia. Asimismo, la observación efectuada por la Administración al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2012 por omisión en ventas del periodo octubre de 2012, fue incluida como parte de la autodeterminación del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2012 efectuada por la recurrente, por lo que no puede ser calificada como un reparo realizado por la Administración y, por tanto, no es susceptible de controversia.</p>
<p>PARTE RESOLUTIVA</p>	<p>Declarar Nulas las Resoluciones de Determinación en los extremos que considera las observaciones por exceso en el costo de ventas por diferencias en el inventario, ventas no declaradas en el mes de octubre de 2012 y costo de venta de los ingresos no declarados tratándose del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, así como la referida a la omisión en ventas en el periodo octubre de 2012, en el caso del Impuesto General a las Ventas del citado periodo; y Nula la resolución de Intendencia en tales extremos.</p>
<p>COMENTARIO</p>	<p>Al respecto debemos indicar que consideramos el criterio del precedente de observancia obligatoria erróneo, puesto que asume lo señalado en una declaración rectificatoria emitida dentro de una fiscalización, es un acto de determinación que no está sujeto a verificación por la sunat, aun cuando es presentada antes de la emisión de la Resolución de Determinación.</p> <p>En sentido, se puede observar la vulneración de los derechos de la recurrente a la doble instancia administrativa y a cuestionar criticar las resoluciones que no le sean favorables, los cuales son parte esencial de sus derechos a la defensa y al debido procedimiento administrativo,</p>

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala uno (1) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	09290-1-2019
N° DE EXPEDIENTE	7847-2015
ASUNTO	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	Lima
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	15 de octubre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	Según el criterio establecido en el precedente de observancia obligatoria N°07308-2-2019, no existe materia controvertida, puesto que la recurrente recogió las observaciones realizadas por la administración durante la fiscalización y presentó declaración rectificatoria al amparo del artículo 88° del Código Tributario.
RESUMEN DEL CASO	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, toda vez que la recurrente presentó una declaración rectificatoria en la que incluyó entre sus adiciones, todas las observaciones determinadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización, por lo que no existe controversia.
ANALISIS	<p>En el presente caso se tiene que mediante Carta de Presentación notificada el 12 de abril de 2013 se comunicó a la recurrente el inicio de un procedimiento de fiscalización definitiva con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y/o obligaciones formales respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría de los ejercicios 2011 y 2012, y como resultado la Administración efectuó diversos reparos, entre ellos, reparó el gasto por provisión de cuentas por cobrar y emitió la Resolución de Determinación por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.</p> <p>La Resolución de Determinación girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se aprecia que la Administración consigna como sustento que el 6 de noviembre de 2014 la recurrente presentó una declaración rectificatoria mediante PDT 670 incorporando dentro de sus adiciones las observaciones efectuadas en fiscalización. En ese sentido, al haber recogido la recurrente tales observaciones mediante una declaración rectificatoria presentada a través del Formulario PDT 670 correspondiente al Impuesto a la Renta del</p>

	ejercicio 2011, la cual surtido sus efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario, y sobre cuya base se emitió el 12 de noviembre de 2014 la Resolución de Determinación, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se aprecia que contenga reparo alguno y por tanto, conforme a la Resolución N°07308-2-2019 de observancia obligatoria glosada precedentemente, no es susceptible de controversia en este extremo; correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada.
PARTE RESOLUTIVA	Confirmar la Resolución de Intendencia de 27 de abril de 2015.
COMENTARIO	Al respecto debemos señalar que la resolución de determinación es un acto administrativo, pues es susceptible de ser impugnado al contener el resultado final de la labor de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria, inclusive si durante el procedimiento de fiscalización algunas observaciones realizadas por ésta fueron incluidas en una declaración rectificatoria.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala uno (1) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	08464-1-2019
N° DE EXPEDIENTE	10462-2017
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	20 de setiembre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	La administración declaró infundado el reclamo señalando que al haber presentado la recurrente las declaraciones rectificatorias en base a los reparos efectuados, no se genera controversia alguna sobre el particular, por tanto no correspondía emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, concluyendo que no existe controversia alguna que pueda ser impugnada y que amerite un pronunciamiento expreso, en ese sentido, corresponde al Tribunal establecer si tal proceder se encuentra conforme a derecho.
RESUMEN DEL CASO	Se confirma la apelada que declaró improcedente la reclamación contra las resoluciones de determinación, toda vez que no existe controversia, al considerarse que en los valores impugnados no existen reparos, puesto que se sustenta en las declaraciones rectificatorias que recogieron las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, y por ende, tal como lo señala la Administración, no correspondía que emitiera pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos

	<p>en la reclamación vinculados a los conceptos rectificadores, en aplicación del criterio jurisprudencial expuesto en la Resolución N° 07308-2-2019, de observancia obligatoria. Se acumulan los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 237-2005 y 2045-2005. Se revocan las apeladas, y se dejan sin efecto las órdenes de pago y resoluciones de multa giradas. Se señala que dado en las últimas declaraciones juradas rectificatorias presentadas, la recurrente consignó los mismos montos que en sus declaraciones originales, cancelando en su oportunidad las deudas declaradas, corresponde revocar las resoluciones de intendencia apeladas, debiéndose dejar sin efecto las Órdenes de Pago N° 011-001-0028696, 011-001-0028697, 011-001-0028699 a 011-001-0028704, y las Resoluciones de Multa N° 011-002-0005941 a 011-002-0005954, al no estar acreditada la comisión de alguna infracción. Se declara que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 154-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio: "El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago."</p>
<p>ANALISIS</p>	<p>De las Resoluciones de Determinación emitidas por retenciones de no domiciliados del Impuesto a la Renta de los ejercicios de enero de 2013 a diciembre de 2014, se aprecia que la Administración consigna como sustento que el 12 y 13 de setiembre de 2016 la recurrente presentó las declaraciones rectificatorias mediante PDT 617 reconociendo los reparos del procedimiento de fiscalización y en la misma fecha realizó el pago de las retenciones omitidas más los intereses correspondientes.</p> <p>Ese sentido, al haber recogido la recurrente tales observaciones mediante declaraciones rectificatorias presentadas a través del Formulario PDT 617 por retenciones de no domiciliados del Impuesto a la Renta de enero de 2013 a diciembre de 2014, las cuales surtieron sus efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario, y sobre cuya base se emitieron el 28 de setiembre de 2016 las Resoluciones de Determinación, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se aprecia que</p>

	contengan reparo alguno y por tanto, conforme a la Resolución N° 07308-2-2019 de observancia obligatoria glosada precedentemente, no es susceptible de controversia en este extremo; correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada.
PARTE RESOLUTIVA	Confirmar la Resolución de Intendencia de 28 de junio de 2017.
COMENTARIO	Al respecto debemos mencionar que considerar que las observaciones con relación a las cuales se presenta una declaración rectificatoria no son susceptibles de controversia porque el administrado las acepté mediante la citada declaración rectificatoria, atribuiría carácter definitivo a la determinación efectuada con la declaración rectificatoria, lo que no es acorde con lo dispuesto por el artículo 76 del Código Tributario.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala (4) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 8614-4-2019
N° DE EXPEDIENTE	3030-2017
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	24 de setiembre del 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	En el presente caso la Administración Tributaria declaró infundada la reclamación contra la resolución de determinación girada por el impuesto a la renta del ejercicio 2012 por reparos, entre otros, de gastos de administración y otros servicios que no guardan relación de causalidad con la generación con la generación de renta, los que fueron aceptados mediante declaración rectificatoria presentada por el contribuyente.
RESUMEN DEL CASO	Se declara nula la Resolución de Determinación correspondiente el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y la apelada que mantuvo dicho valor, en cuanto consideran como reparos a las observaciones efectuadas por de gastos de administración y otros servicios que no guardan relación de causalidad con la generación de renta, gastos de intereses y ajustes de inventario no sustentados con la documentación correspondiente, provisión por cobranza dudosa que no cumplen con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta, gastos por depreciación de bienes no anotados en el registro de activos fijos, gastos por depreciación en exceso de bienes alquilados, gastos por depreciación de activos fijos sin sustento, depreciación en exceso de activos fijos adquiridos en arrendamiento financiero, gastos por depreciación por exceso en el costo de adquisición de los activos fijos y diferencia en la determinación del costo de ventas, por cuanto estas fueron reconocidas por la recurrente en la fiscalización

	mediante declaración jurada rectificatoria que surtió efecto con su presentación y, por consiguiente, no es susceptible de controversia según lo establecido en una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria.
ANALISIS	Que la resolución de determinación considera las observaciones como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente, la citada resolución de determinación ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido, al considerar como reparo tales observaciones, por lo que en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, que dispone que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él, corresponde declarar la nulidad de dicho valor así como de la resolución de intendencia.
PARTE RESOLUTIVA	Declarar nula la resolución de determinación y la resolución de intendencia del 28 de diciembre de 2016, en el extremo indicado en los considerandos de la resolución.
COMENTARIO	En el presente caso el Tribunal Fiscal resolvió declarar nula la resolución de determinación y la resolución de intendencia, toda vez que ha seguido el criterio de observancia obligatoria contenido en la RTF07308-2-2019.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala (9) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 07815-9-2019
N° DE EXPEDIENTE	6016-2016 y 7014-2016
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	2 de setiembre del 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	La Administración señala que las declaraciones rectificatorias presentadas por la recurrente antes del cierre del procedimiento de fiscalización incluyeron las observaciones contenidas en las resoluciones de determinación, en consecuencia, no existe concepto que constituya materia de controversia al respecto.
RESUMEN DEL CASO	Se acumulan los procedimientos al guardar conexión entre sí. Se confirman las apeladas que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra unas resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2013, toda vez que se verifica que las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el cargo indebido a gastos por la amortización de activos intangibles, y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de

	<p>mayo a diciembre de 2013 por modificación del coeficiente, fueron aceptadas por la recurrente durante la fiscalización mediante declaraciones juradas rectificatorias, y por tanto no calificaban como reparos efectuados por la Administración y, en consecuencia, no existe controversia, criterio acorde al contenido en el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 07308-2-2019. En cuanto a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de enero a marzo de 2013, se verifica que las resoluciones de determinación fueron giradas por importe S/0.00 sin contener observación alguna, por lo que sólo fueron emitidas para culminar el procedimiento de fiscalización.</p>
ANALISIS	<p>Se verifica que las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el cargo indebido a gastos por la amortización de activos intangibles, y a los pagos a cuenta del impuesto a la Renta de los períodos de mayo a diciembre de 2013 por modificación del coeficiente, fueron aceptados por la recurrente durante la fiscalización mediante declaraciones juradas rectificatorias, por lo que no calificaban como reparos efectuados por la Administración y, en consecuencia, no son susceptibles de controversia</p>
PARTE RESOLUTIVA	<p>Acumular los procedimientos seguidos con el Expediente y confirmar la Resolución de Intendencia del 07 de marzo y 31 de marzo de 2016.</p>
COMENTARIO	<p>El colegiado ha resuelto confirmar la resolución de intendencia, toda vez que los citados valores consideraron lo declarado por la recurrente en sus declaraciones juradas rectificatorias, así como en la resolución apelada se señaló que no existía concepto alguno que constituyera materia de controversia, corresponde en tal sentido confirmar la resolución apelada. En ese sentido, teniendo en cuenta el presente pronunciamiento y de acuerdo con la Resolución N°07308-2-2019 que constituye precedente de observancia obligatoria, no resultan amparables los argumentos de la recurrente respecto de la obligación de emitir pronunciamiento respecto de los cuestionamientos que realiza a las resoluciones de determinación que se sustentaron en la declaración jurada rectificatoria que presentó y que recogió las observaciones que realizó la Administración durante el procedimiento de fiscalización.</p>

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala (9) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 07945-9-2019
N° DE EXPEDIENTE	8605-2014

FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	5 de setiembre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	La Administración Tributaria sustenta el reparo en que la recurrente no acreditó la destrucción de los motores, según los importes provisionales de la cuenta contable 669010, de acuerdo a los requisitos contemplados en la Ley del Impuesto a la Renta; y que conforme con la calificación de activo fijo señalado por la recurrente, no acreditó haber cumplido con el procedimiento citado en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso i) del artículo 22 de su reglamento, por tanto procedió a reparar la provisión contabilizada en la cuenta 669010 por el importe de S/.3,922,824. Que, por lo expuesto, la materia controvertida en el reparo bajo análisis, se centra en determinar si la provisión por desvalorización de los motores de avión cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso i) del artículo 22 de su reglamento a efectos de determinar su deducibilidad en el ejercicio fiscalizado.
RESUMEN DEL CASO	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y una resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Se señala respecto del reparo por provisión por desvalorización de activos no acreditada, que se mantiene toda vez que a fin de acreditar la condición de desuso u obsolescencia de los bienes observados, la recurrente presentó las facturas e Informes de Tasación Comercial de Aeronave, de cuya revisión se aprecia que tales documentos no explican las razones por las que se consideró a los motores en estado de desuso u obsolescencia; y por tanto, no se pudo constatar la condición en que se encontraban dichos bienes y que habrían originado su baja. En cuanto a las observaciones aceptadas por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización se señala que no procede evaluar los argumentos de fondo expuestos, pues se advierte que las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por concepto de provisión de gastos por fraude no sustentados y gastos por póliza de seguros no sustentado fueron aceptadas por la recurrente durante la fiscalización mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que no calificaban como reparos efectuados por la Administración y, en consecuencia, no son susceptibles de controversia, habiendo sido considerado así por la Administración en el valor emitido así como en la resolución apelada.
ANALISIS	El 24 de setiembre de 2013, mediante formulario N°664 la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2009, determinando una utilidad antes de adiciones y deducciones de

	S/.8,729,851, adiciones para determinar la renta imponible de S/.4,481,805, una renta neta imponible de S/.13,211,656, un impuesto anual de S/.3,963,497, al cual le dedujo los créditos por pagos cuenta ascendentes a S/.3,705,035, estableciendo un importe por pagar ascendente a S/.258,462. Que de la comparación de la declaración de la declaración original y la declaración rectificatoria presentadas por la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se aprecia que incrementó sus adiciones para determinar la renta imponible en S/.1,490,023, reconociendo las observaciones antes señaladas por la Administración.
PARTE RESOLUTIVA	Se resuelve confirmar la Resolución de Intendencia apelada, emitida el 31 de marzo de 2014.
COMENTARIO	En el presente caso el Tribunal señala que no procede evaluar los argumentos de fondo expuestos, cabiendo precisar que la presentación de una declaración jurada rectificatoria es un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala (1) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 08518-1-2019
N° DE EXPEDIENTE	10648-2014
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	23 de setiembre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	La Administración señala con relación a la Resolución de Determinación, que la totalidad de los reparos efectuados durante la fiscalización fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de la declaración rectificatoria PDT 668 N°750519938 de 12 de agosto de 2013, por lo que determinó el Impuesto a Renta anual del 2010 considerando los datos consignados en su declaración original, la declaración rectificatoria y los pagos a cuenta determinados por ella, estableciendo un saldo a favor ascendente a S/. 2, 628,580 similar al rectificado por la recurrente, por lo que no existe ningún concepto respecto del cual la recurrente pueda plantear una controversia.
RESUMEN DEL CASO	Se confirma la apelada en el extremo que declaró improcedente la reclamación contra las resoluciones de determinación, respecto de las cuales no existen reparos, puesto que tal como lo señala la Administración, no correspondía que ésta emitiera pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos en la reclamación vinculados a los conceptos

	<p>rectificados, debiéndose precisar que la Administración dejó constancia de dicha situación en la resolución apelada. En esa misma línea, no procede el análisis de los argumentos de la recurrente, conforme con el criterio jurisprudencial expuesto en la Resolución N° 07308-2-2019, de observancia obligatoria. Se revoca respecto de los valores emitidos por pagos a cuenta que no fueron materia de rectificatoria en los que la Administración modificó el coeficiente excluyendo la ganancia por diferencia de cambio, debiendo la Administración considerar el criterio establecido mediante la Resolución N° 11116-4-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.</p>
ANALISIS	<p>En ese sentido, al haber recogido la recurrente tales observaciones mediante su declaración rectificatoria presentada a través del formulario PDT 668 N°750519938 de 12 de agosto de 2013, la cual surtió efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario, y sobre cuya base se emitió el 29 de agosto de 2013 la Resolución de Determinación contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se aprecia que contenga reparo alguno y por tanto, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 de observancia obligatoria glosada precedentemente, no es susceptible de controversia en este extremo; correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada.</p>
PARTE RESOLUTIVA	<p>Revocar la Resolución de Intendencia de 30 de abril de 2014, en el extremo referido a la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio y agosto a diciembre de 2010, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución y confirmarla en lo demás que contiene.</p>
COMENTARIO	<p>En el presente caso el Tribunal Fiscal resolvió que estando a los fundamentos expuestos, no corresponde analizar los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización, aceptadas por ella mediante la presentación de sus declaraciones juradas rectificatorias por los ejercicios fiscalizado, por lo que conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 de observancia obligatoria, no es susceptible de controversia en este extremo; correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada.</p>

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO

ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala (11) del Tribunal Fiscal
N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 09282-11-2019

N° DE EXPEDIENTE	10289-2017
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	15 de octubre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	La Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2014, por la prorrata de gastos comunes en la obtención del Drawback, entre otros, sin embargo, durante el procedimiento de fiscalización la recurrente aceptó el mencionado reparo mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria. Que en ese sentido corresponde verificar si los reparos se encontraron conforme a ley.
RESUMEN DEL CASO	Se declara nula la apelada y nula la resolución de determinación girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, en el extremo referido a la observación por la prorrata de gastos comunes en la obtención del Drawback, dado que ésta fue incluida como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 efectuada por la recurrente mediante la declaración rectificatoria, por lo que no debió ser incluida como reparo efectuado por la Administración en la resolución de determinación, siendo que al no constituir un reparo, no es susceptible de controversia.
ANALISIS	En el presente caso conforme se aprecia de lo expuesto, dado que las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, entre otras, por la prorrata de gastos comunes en la obtención del Drawback, fueron incluidas como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, efectuada por la recurrente mediante la declaración rectificatoria realizada mediante PDT 692 conforme con las normas citadas y la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019, que tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, no podían calificar como reparos efectuados por la Administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia.
PARTE RESOLUTIVA	Declarar nula la Resolución de Determinación y la Resolución de Intendencia de 28 de abril de 2017, en el extremo que consigna como reparo la prorrata de gastos comunes en la obtención del Drawback, conforme con lo expuesto en la presente resolución.
COMENTARIO	En el presente caso el Tribunal Fiscal ha resuelto conforme a la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019.

CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE CASO	
ENTIDAD	Tribunal Fiscal
ORGANO JURISDICCIONAL/ADMINISTRATIVO	Sala (11) del Tribunal Fiscal

N° DE LA RESOLUCIÓN	RTF N° 09482-11-2019
N° DE EXPEDIENTE	14455-2015
FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	18 de octubre de 2019
MATERIA CONTROVERTIDA	Que en el presente caso, en la resolución de determinación impugnada se incluyó la observación formulada por la Administración por concepto de amortización de activos intangibles de duración ilimitada – base de datos técnica de hidrocarburos - cuenta contable 985551- como reparo según la fiscalización parcial efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, pese a que la recurrente presentó una declaración rectificatoria mediante el formulario PDT 670, por lo que conforme con las normas citadas y la jurisprudencia anotada, que tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, no podía calificar como reparo efectuado por la Administración y, en consecuencia, no sería susceptible de controversia.
RESUMEN DEL CASO	Se declara nula la resolución de determinación impugnada en el extremo que incluyó la observación formulada por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por concepto de amortización de activos intangibles de duración ilimitada - Base de Datos Técnica de Hidrocarburos - Cuenta contable 985551 como reparo según la fiscalización parcial efectuada al referido impuesto y periodo, pese a que la recurrente presentó una declaración rectificatoria, por lo que no podía calificar como reparo efectuado por la Administración y, en consecuencia, no sería susceptible de controversia, asimismo, de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, corresponde también declarar la nulidad de la resolución apelada.
ANALISIS	La Administración señala que en la fiscalización efectuada reparó la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio 2011, por la amortización de activo intangible de duración ilimitada: Base de Datos Técnicas de Hidrocarburos – cuenta contable 985551, siendo que la recurrente aceptó dicho reparo y presentó declaración jurada rectificatoria mediante formulario virtual PDT 670 adicionando el monto del reparo, por lo que desestimó la reclamación interpuesta.
PARTE RESOLUTIVA	Declarar Nula la Resolución de determinación y la Resolución de Intendencia conforme al extremo que consigna como reparo la observación por concepto de amortización de activos intangibles de duración ilimitada.
COMENTARIO	En el presente caso el Tribunal Fiscal ha resuelto conforme a la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019. El mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el

	Acta de Reunión de Sala Plena N°2002-10 del 17 de setiembre de 2002.
--	--

Luego de haber plasmado los cuadros anteriores en los cuales se analizaron controversias sobre la presentación de declaraciones juradas dentro del procedimiento de fiscalización, las cuales recogieron las observaciones efectuadas por la administración tributaria durante el citado procedimiento y que éstas observaciones hayan sido tomadas en cuenta por los contribuyentes al momento de presentar las rectificatorias, lo que significaba el hecho de aceptar las observaciones y/o reparos tributarios y en consecuencia no haya materia controvertida que analizar en el procedimiento contencioso tributario, tanto en la interposición de un recurso de reclamación ante la administración tributaria así como en la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Así las cosas, en los casos analizados el Tribunal Fiscal luego de la publicación del precedente de observancia obligatoria resolución N°07308-2-2019 viene aplicando un criterio que a todas luces vulnera el debido procedimiento, específicamente el derecho de defensa de los contribuyentes limitándoles su derecho al contradictorio, a pesar de que la declaración jurada rectificatoria tiene como sustento los reparos efectuados por administración tributaria a la determinación de la declaración jurada originaria.

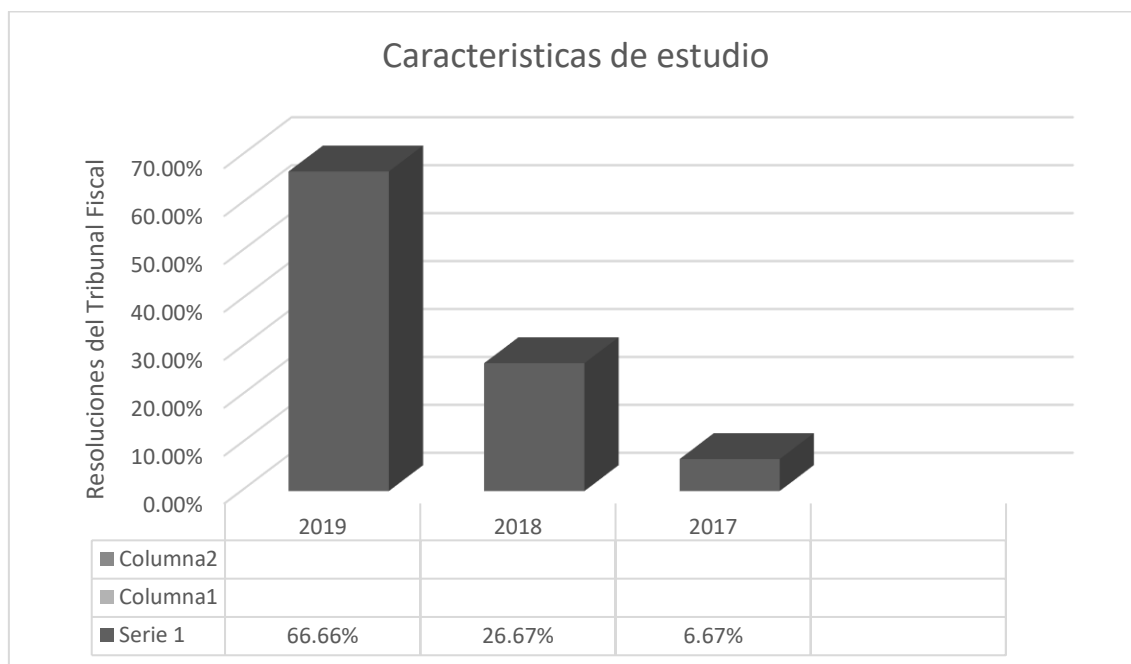
En ese tenor, el siguiente cuadro representa la síntesis estadística de la casuística del Tribunal Fiscal entre los años 2017 y 2019.

CARACTERÍSTICAS DE LOS ESTUDIOS

TIPO DE DOCUMENTO	F	AÑO	F	%
--------------------------	----------	------------	----------	----------

Resoluciones del Tribunal Fiscal	15	2019	10	66.67%
		2018	4	26.67%
		2017	1	6.67%
TOTAL	15			
No hay materia controvertida	13	86.67%		
Si hay materia controvertida	2	13.33%		

Se analizaron 15 resoluciones del Tribunal fiscal las cuales 13 aplicaron el criterio de observancia obligatoria N°07308-2-2019 y 2 pronunciamientos tuvieron un criterio opuesto al señalado al precedente antes citado, cabe mencionar que éstas 2 resoluciones fueron controversias que se resolvieron con fecha anterior a la emisión del precedente de observancia inicialmente indicado. Asimismo, estos pronunciamientos abarcan entre los años 2017 al 2019.



Conforme lo expuesto, en el presente trabajo de investigación se analizaron un total de 15 resoluciones, 2 de ellas consideraron que el hecho de haber presentado declaración jurada rectificatoria en un procedimiento de fiscalización según las observaciones de la

administración tributaria, éstas observaciones se consideran reparos susceptibles de impugnación, todo ello con la finalidad de salvaguardar los derechos del administrado, empero en las 13 resoluciones restantes los vocales del Tribunal Fiscal aplicaron el criterio contenido en el precedente de observancia obligatoria N°07308-2-2019, vulnerando el debido procedimiento, específicamente el derecho de defensa de los contribuyentes.

CAPÍTULO IV. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

4.1 Discusión

En el presente trabajo de investigación se pretende analizar el precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 y su impacto en el debido procedimiento administrativo, específicamente en el ámbito tributario. Cabe señalar que, con fecha 12 de julio de 2019, el Tribunal Fiscal suscribió el Acta de Reunión de Sala Plena N°2019-23 mediante el cual participaron treinta y uno (31) vocales, que debatieron dos propuestas diferentes, en la propuesta N°1, dieciocho (18) de los vocales consideraron que las observaciones aceptadas mediante declaración jurada rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización no constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, no son susceptibles de controversia, por su parte con 12 votos a favor la propuesta N°2 consideró que dichos reparos si son susceptibles de controversia, cabe agregar que uno de los vocales señaló que su voto es por la propuesta N°2 excluyendo las referencias relacionadas a que la presentación de declaraciones rectificatorias en el procedimiento de fiscalización conlleva la aceptación de reparos.

Para tal efecto, se procedió a analizar una muestra de 12 resoluciones del Tribunal Fiscal, así como leer una extensa serie de doctrina.

El alcance de esta investigación comprendía específicamente en evaluar si con motivo de la emisión del precedente de observancia obligatoria resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019, el órgano resolutor ha cumplido con salvaguardar las garantías esenciales al debido procedimiento, el cual constituye un derecho constitucional fundamental que implica el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos

Para ello, se establecieron tres objetivos fundamentales en la presente investigación, el primero fue a contenido del derecho al debido procedimiento en sede administrativa, específicamente en materia tributaria, el segundo consistía en determinar la naturaleza del precedente de observancia obligatoria en el sistema jurídico y el tercero analizar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de los años 2017 al 2019 y su impacto en el debido procedimiento, específicamente en el derecho de defensa de los contribuyentes.

Respecto del primer objetivo, a contenido del derecho al. Al respecto, según el estudio realizado como antecedente por el profesor (Castañeda Portocarrero, 2020), el debido proceso se encuentra reconocido en nuestra carta magna y lo conforman un conjunto de garantías que aseguran un proceso justo, puesto que tiene reconocimiento a nivel constitucional. Asimismo, sobre la base de los resultados obtenidos se puede apreciar que el debido proceso se encuentra regulado y reconocido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú; no obstante, para efectos del presente trabajo de investigación es relevante su aplicación en sede administrativa, para ello el Tribunal Constitucional en la (Resolución del Tribunal Constitucional, 2007) sostuvo que el debido proceso no solo puede ser invocado en un proceso judicial, sino que también es aplicable al ámbito administrativo, es decir a los procesos administrativos. De igual forma (Baca Zavaleta & Cusquipoma Echevarría, 2018) refieren que el debido proceso primordial fortalece la predictibilidad de la actividad formal de las administraciones públicas en un estado de derecho. Además, conforme lo menciona Abad citado por (Campos Lopez & Diaz Linares, 2018) el debido procedimiento en sede administrativa implica un abanico de garantías que salvaguardan los derechos del administrado. En tal sentido, sobre la base de los resultados obtenidos se puede apreciar que, en sede administrativa, el Texto Único Ordenado de la Ley N°27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N°004-2019, establece en el numeral 1.2. del Artículo IV del Título Preliminar que, el debido

procedimiento está conformado por un conjunto de derechos y garantías, estos son por ejemplo, derecho a ser notificado, a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos; a ofrecer y a producir pruebas; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, lo que significa que en nuestro país si se encuentra regulado las dimensiones del derecho al debido procedimiento en sede administrativa, puesto que también se pueden definir como límites al poder del estado y cuyo cumplimiento es obligatorio para las administraciones públicas.

Ahora bien, para el reconocido jurista (Landa Arroyo C. , 2020) el debido proceso es un derecho fundamental y que es de aplicación en todo el ordenamiento procesal, lo que significa que también se debe tomar en cuenta en los procedimientos administrativos, en ese sentido, estamos de acuerdo con el criterio del citado autor, puesto que el propio Tribunal Constitucional como máximo interprete de nuestra Constitución ha señalado en múltiples sentencias que el debido procedimiento también es de obligatorio cumplimiento en sede administrativa, en consecuencia, le corresponde a la administración tributaria y al Tribunal Fiscal tener en cuenta el citado derecho, a fin de respetar y no transgredir los derechos de los administrados durante los procedimientos administrativos, teniendo en cuenta que el debido procedimiento es un derecho continente en la medida que de él derivan y se fundamentan otros derechos fundamentales, en ese orden de ideas la aplicación del citado derecho es de vital importancia cumplimiento a fin de que los administrados estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos.

En relación con el segundo objetivo el cual fue determinar la naturaleza del precedente de observancia obligatoria en el sistema jurídico. Al respecto, según el estudio realizado como antecedente por (Indacohcea, 2015) la doctrina jurisprudencial es el resultado institucional conformado por un conjunto de criterios de una determinada institución, del mismo el

reconocido jurista Rubio (2009) manifiesta que la jurisprudencia son normas jurídicas de obligatorio cumplimiento para las partes conformantes y además es fuente de derecho. Asimismo, sobre la base de los resultados obtenidos se puede apreciar que en nuestro país en el ámbito tributario la jurisprudencia es fuente de derecho puesto que cumple un papel complementario con la finalidad de otorgar contenido a los conceptos de las normas jurídicas, en ese sentido tiene una naturaleza diferente a las fuentes productoras de normas jurídicas puesto que no las crea, sino que ayuda a interpretar las dimensiones de éstas.

Ahora bien, para las juristas Caller y Ruiz (2013) que los precedentes vinculantes se utilizan tanto como fundamento de la seguridad jurídica y del derecho a la igualdad, en ese sentido coincidimos con las citadas juristas puesto que es innegable las ventajas de contar con un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, pues no sólo preserva la seguridad jurídica y destierra la arbitrariedad; sin embargo, consideramos que respecto a la emisión de precedentes vinculantes por parte del Tribunal Fiscal muchas veces ha primado un excesivo formalismo que finalmente ha creado malestar a los contribuyentes.

En ese orden de ideas, el tercer objetivo analizar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de los años 2017 al 2019 y su impacto en el debido procedimiento, específicamente en el derecho de defensa de los contribuyentes. Al respecto según el estudio realizado por Bueno y Leyva (2017) señalan que el derecho de defensa se encuentra estrechamente ligado por el debido procedimiento, del mismo modo manifiesta Farfán (2010) que el derecho de defensa y el debido procedimiento son derechos fundamentales de corte constitucional y que suponen una gran importancia en nuestro sistema jurídico. Asimismo, sobre la base de los resultados obtenidos se puede apreciar que el Tribunal como máximo ente dilucidador de controversias en materia impositiva, viene aplicado el criterio vertido en el precedente de observancia obligatoria recaída en la resolución N°07308-2-2019, es decir el órgano

resolutor estaría considerando con el citado precedente que al contener la resolución de determinación emitida por la Administración Tributaria los reparos debidamente aceptados por el contribuyente con la presentación de declaraciones rectificatorias, en realidad ya no habría asunto de controversia, a pesar que la declaración jurada rectificatoria tiene como sustento los reparos efectuados por administración tributaria en relación a la determinación jurada primigenia, por lo tanto se está limitando el derecho al contradictorio de los deudores tributarios, más aun si la rectificatoria obedece a un reparo efectuado por la Administración Tributaria, y que muchas veces indujo a la presentación de declaraciones rectificatorias en el procedimiento de fiscalización para poder acogerse a la gradualidad de las sanciones que pueden haberse detectado, es muchas veces por esta razón que el contribuyente opta por presentar declaraciones juradas rectificatorias.

Ahora bien para el jurista Morón (2002) el derecho de defensa se encuentra relacionado al debido procedimiento, al respecto estamos de acuerdo con lo señalado puesto que si durante un procedimiento administrativo no se respeta el debido procedimiento se estaría vulnerando el derecho de defensa de los administrados, porque se les privaría a presentar sus medios probatorios y alegatos para ser analizados en las respectivas instancias.

4.2 Conclusiones

Habiendo presentado los resultados obtenidos en el presente trabajo de investigación podemos llegar a las siguientes conclusiones: 1. Vale decir, que cualquier actuación de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo (procedimiento contencioso tributario) o jurisdiccional, se debe respetar las garantías esenciales del debido procedimiento, el mismo que constituye un derecho constitucional fundamental. 2. En relación con el precedente vinculante, se denomina el término “precedente vinculante” como

una técnica de argumentación jurídica, consistente en la aplicación de una razón de decidir ratio decidendi con espíritu de proyectarse a futuro y ser la norma de decisión que deberán seguir en casos posteriores. Es así, que en materia tributaria el Tribunal Fiscal, es la segunda y última instancia administrativa que resuelve las controversias en materia tributaria.

3. El Tribunal Fiscal con la aplicación del precedente de observancia obligatoria N°07308-2-2019 esta vulnerando el derecho al debido procedimiento, específicamente el derecho defensa, puesto que erradamente considera que la presentación de declaraciones juradas rectificatorias en el procedimiento de fiscalización según las observaciones de la administración tributaria, conlleva la aceptación de reparos tributarios.

CAPÍTULO V. RECOMENDACIONES

Se recomienda mediante un proyecto de ley la posibilidad de agregar o modificar un artículo del Código Tributario, que permita a los contribuyentes presentar declaración jurada rectificatoria en atención a las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización y que producto de éstas se emitan resoluciones de determinación, las mismas que puedan ser materia de impugnación o controversia.

REFERENCIAS

Oliva, J. (2017). <i>Las acciones de amparo como mecanismo legal den las medidas cautelares tributarias</i> . Universidad nacional Pedro Ruíz Gallo.
Santos, D. (2015). <i>Enfoque constitucional de los mecanismos de protección del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva</i> . Universidad de Piura.
Caller, M. (s/f) <i>La facultad de reexamen. Su regulación en el código tributario</i> .
Bueno, T y Leyva, G. (2017). <i>Prohibición del cambio de domicilio fiscal y derecho de defensa del deudor tributario en el procedimiento de cobranza coactiva</i> . Universidad nacional de Trujillo.
Salazar, J. (2016). <i>El garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano</i> . Universidad Privada Antenor Orrego.
Moscoso, P. (2015). <i>Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la Sunat</i> .
Moya, J. (2016). <i>Mecanismo de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normatividad tributaria</i> . Universidad católica de Murcia,
Rodriguez, W. (2016). <i>El derecho de defensa y del debido proceso del contribuyente a la luz del nuevo procedimiento de determinaciones de la obligación tributaria costarricense</i> .
Galvis, J. (2019). <i>El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva</i> .
Vásquez, W. (2017). <i>Procedimiento contencioso de los actos administrativos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración</i> . Universidad Nacional de San marcos.
Castiblanco, A. S. (2018). <i>Estado del Arte sobre la justicia Tributaria, debido proceso tributario, procedimiento y pruebas en derecho tributario</i> .
Iribarra, E. (2017) <i>Los límites probatorios en los procedimientos tributarios</i> .
Fernandez, M (2004). <i>Derecho a la jurisdicción y el debido proceso</i> .
Ruiz de Castilla, F. (2008) <i>Fiscalización Tributaria. Revista estudios constitucionales</i> .
Alva, M. (2009). <i>Importancia del Uso de los Precedentes en materia Tributaria Lima 2009</i> .
Lara,, J. (2006) “ <i>La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal</i> ”. Artículo publicado en el Libro <i>Homenaje a Armando Zolezzi. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público</i> . Editorial Palestra. Lima, 2006.
Castán, J. (2007). <i>Derecho Civil Español, Común y Foral. 12ª Edición. Madrid. Tomo I, volumen I</i> .
Rubio, M.. “ <i>Sobre la importancia de la Jurisprudencia en el Derecho</i> ”

ANEXOS

Anexo I Acta de Reunión de Sala Plena N°2019-23



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD”

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2019-23

TEMA : DETERMINAR SI CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO ACEPTA, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA, LAS OBSERVACIONES EFECTUADAS DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN NOTIFICA, PRODUCTO DE DICHO PROCEDIMIENTO, UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN CONSIDERANDO LO DETERMINADO EN LA REFERIDA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, TALES OBSERVACIONES CONSTITUYEN REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR TANTO, SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIDA.

FECHA : 12 de julio de 2019
HORA : 04:45 p.m.
MODALIDAD : Video conferencia
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D.	Liliana Chipoco S.	Victor Castañeda A.
	Carmen Terry R.	Pedro Velásquez L.R.	Luis Ramírez M.
	Santa Barrera V.	Claudia Toledo S.	Ada Flores T.
	Rosana Izaguirre L.	Sergio Rivadeneira B.	Gabriela Márquez P.
	Lorena Amico D.	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.
	José Martel S.	Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.
	Rodrigo Ríos D.	Cristina Huertas L.	Roxana Ruiz A.
	Gary Falconi S.	Raúl Quezúa D.	Úrsula Villanueva A.
	Caridad Guamiz C.	Lily Villanueva A.	Érika Jiménez S.
	Sergio Ezeta C.	Jesús Fuentes B.	Zoraida Olano S.

NO ASISTENTES : Victor Mejía N. Vacaciones a la fecha de la votación.
Williams Vásquez R. Vacaciones a la fecha de la votación.
Jorge Sarmiento D. Vacaciones a la fecha de suscripción.


L. ANTECEDENTES:

- Memorando N° 571-2019-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el reporte del “Sistema de Votación vía Web” que se adjunta a continuación, así como su fundamento, siendo la decisión adoptada la 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 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.”



DETERMINAR SI CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO ACEPTA, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA, LAS OBSERVACIONES EFECTUADAS DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN NOTIFICA, PRODUCTO DE DICHO PROCEDIMIENTO, UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN CONSIDERANDO LO DETERMINADO EN LA REFERIDA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, TALES OBSERVACIONES CONSTITUYEN REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR TANTO, SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIAS

Emisión de reporte: 2019-07-12 11:38:38

Electores: 31 Vocales

- Amico de las Casas, Lorena Maria de los Angeles
- Barrera Vasquez, Sarita Emperatriz
- Castellada Altamirano, Victor Eduardo
- Chipoco Saldias, Liliana
- Ereta Carpio, Sergio Pio Victor
- Falconi Sinche, Gary Roberto
- Flores Talavera, Ada Maria Tarcita
- Fuentes Borda, Jesús Edwin
- Guarniz Cabell, Caridad Del Rocío
- Human Sialer, Marco Antonio
- Huertas Lizacabuna, Cristina
- Izaguirre Llampaiz, Rossana
- Jimenez Suarez, Erika Isabel
- Marquez Pacheco, Gabriela Patricia
- Mariel Sanchez, Jose Antonio
- Melendez Kohatsu, Patricia Jaquelin
- Muñoz Garcia, Doris
- Olano Silva, Zoraida Alicia
- Quezfa Diaz, Raul Nicolas
- Ramirez Miro, Luis
- Rios Diestro, Rodolfo Martin
- Rivadeneira Barrientos, Sergio Fernan
- Ruiz Abanca, Roxana Zulema
- Sarmiento Diaz, Jorge Orlando
- Terry Ramoa, Carmen Ines
- Toledo Sagastegui, Claudia Elizabeth
- Velasquez Lopez Raygada, Pedro Enrique
- Villanueva Arias, Ursula Isabel
- Villanueva Amaran, Lily Ana
- Winstanley Patis, Elizabeth Teresa
- Zuffiga Oulans, Licette Isabel

Inicio de votación: 2019-07-09 10:00:24

Fin de votación: 2019-07-09 18:01:32

A collection of 31 handwritten signatures in black ink, arranged in three rows. The signatures are varied in style and legibility, representing the individual voters listed in the text above.

<https://intranet.mef.gob.pe/finanzas/finreporte.php?idm=6>

15

12/7/2019

<https://trifonnet.mef.gob.pe/fiscalizacion/libereports.php?id=46>

TEMA:			
DETERMINAR SI CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO ACEPTA, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA, LAS OBSERVACIONES EFECTUADAS DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN NOTIFICA, PRODUCTO DE DICHO PROCEDIMIENTO, UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN CONSIDERANDO LO DETERMINADO EN LA REFERIDA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, TALES OBSERVACIONES CONSTITUYEN REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR TANTO, SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIDA			
PROPUESTAS A VOTAR			
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	OPCIÓN DISCREPANTE A TODAS LAS PROPUESTAS
	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 86 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.	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 conforme con el artículo 86 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, 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 constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, son susceptibles de controversia.	
Vocales			
Amico de las Casas	X		
Barrera Vasquez	X		
Castañeda Alaminano	X		
Chippoci Saldias	X		
Ezeta Carpio	X		
Falconi Sincbe		X	
Flores Talavera		X	
Fuentes Borda	X		
Guamir Cabell	X		
Huaman Sialer		X	
Huertas Libaraburu		X	

<https://trifonnet.mef.gob.pe/fiscalizacion/libereports.php?id=46>

25

“Análisis del precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 y su impacto en el debido procedimiento administrativo”

13/7/2019		https://votante.mef.gob.pe/ff/elecciones/bo/resultado.php?id=46	
Idiguima Uampasi		X	
Jimenez Suarez	X		
Marquez Pacheco		X*	
Martel Sanchez		X	
Melendez Kohatsu		X	
Muñoz Garcia		X	
Olano Silva	X		
Quispe Diaz	X		
Ramirez Mio	X		
Rios Diestro		X	
Rivadeneira Barrientos	X		
Ruiz Abanca		X	
Sarmiento Diaz	X		
Tory Ramos	X		
Toledo Septestegui	X		
Velasquez Lopez Raygada	X		
Villanueva Arias	X		
Villanueva Azoraran	X		
Winstanley Patis		X	
Zuñiga Delanto		X	
TOTAL	18	12 / 1(*)	
Voto Singular			
(*)	Mi voto es por la Propuesta 2 excluyendo las referencias relacionadas a que la presentación de declaraciones rectificatorias en el procedimiento de fiscalización conlleva la aceptación de reparos.		
Historial del sistema			
GPALCONI - 2019-07-09 10:05:00 - 10.0.14.225 [] mhuertas - 2019-07-09 10:06:17 - 10.0.14.31 [] toledo - 2019-07-09 10:06:56 - 10.0.14.156 [] lamiranda - 2019-07-09 10:09:21 - 10.0.14.128 [] khapoco - 2019-07-09 10:11:25 - 10.0.14.16 [] fernico - 2019-07-09 10:15:03 - 10.0.1.120 [] sbanera - 2019-07-09 10:25:30 - 10.0.14.200 [] pvelasquez - 2019-07-09 10:27:05 - 10.0.14.139 [] vcastaneda - 2019-07-09 10:27:23 - 10.0.14.26 [] jmarcel - 2019-07-09 10:27:38 - 10.0.1.40 [] juentes - 2019-07-09 10:30:26 - 10.0.1.110 [] sazeta - 2019-07-09 10:38:35 - 10.0.1.109 [] jsarmiento - 2019-07-09 10:45:14 - 10.0.14.176 [] cvillanueva - 2019-07-09 10:50:38 - 10.0.14.98 [] roqueana - 2019-07-09 11:07:52 - 10.0.14.97 [] sjimenez - 2019-07-09 11:16:09 - 10.0.1.21 [] rivadeneira - 2019-07-09 11:20:42 - 10.0.14.38 [] ewinstanley - 2019-07-09 11:21:15 - 10.0.1.39 [] cguamiz - 2019-07-09 11:24:43 - 10.0.1.30 [] mhuanan - 2019-07-09 11:33:56 - 10.0.1.17 [] gmarquez - 2019-07-09 11:48:31 - 10.0.1.79 [] lzuñiga - 2019-07-09 11:56:57 - 10.0.14.6 [] clarry - 2019-07-09 11:57:23 - 10.0.14.72 [] lvillanueva - 2019-07-09 12:38:38 - 10.0.1.70 [] pmelendez - 2019-07-09 12:40:19 - 10.0.1.55 [] muiz - 2019-07-09 13:02:53 - 10.0.14.221 [] mioa - 2019-07-09 13:21:07 - 10.0.1.51 [] amflores - 2019-07-09 13:33:45 - 10.0.14.52 [] zolano - 2019-07-09 15:10:10 - 10.0.14.17 [] idiguima - 2019-07-09 15:23:04 - 10.0.14.223 [] simanoz - 2019-07-09 15:26:21 - 10.0.1.133 []			

13/07/2019

<https://intranet.mef.gob.pe/itsalaglena/its/reporte.php?id=46>

TEMA:	DETERMINAR SI CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO ACEPTA, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA, LAS OBSERVACIONES EFECTUADAS DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN NOTIFICA, PRODUCTO DE DICHO PROCEDIMIENTO, UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN CONSIDERANDO LO DETERMINADO EN LA REFERIDA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, TALES OBSERVACIONES CONSTITUYEN REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR TANTO, SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIA	
	PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario.
Vocales		
Amico de las Casas	X	
Barrera Vasquez	X	
Castellada Altamirano	X	
Chipoco Saldias	X	
Eceta Carpio	X	
Falconi Sinche	X	
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	X	
Guarniz Cabell	X	
Huaman Solor	X	
Huertas Lizcarratena	X	
Isaguirre Llamposi	X	
Jimenez Suarez	X	
Marquez Pacheco	X	
Martel Sanchez	X	
Melendez Kohrtau	X	
Muñoz Garcia	X	
Ojano Silva	X	
Queuña Diaz	X	
Ramirez Mio	X	
Rios Diestro	X	

<https://intranet.mef.gob.pe/itsalaglena/its/reporte.php?id=46>

46

“Análisis del precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución del Tribunal Fiscal N°07308-2-2019 y su impacto en el debido procedimiento administrativo”

12/11/2019

<https://transparencia.gob.pe/transparencia/boletines.php?tid=46>

Rivadeneira Barrientos	X	
Ruiz Abanca	X	
Sarmiento Díaz	X	
Terry Ramoa	X	
Toledo Sagastegui	X	
Velasquez Lopez Raygada	X	
Villanueva Arias	X	
Villanueva Azoraran	X	
Winstonley Patio	X	
Zuñiga Dulanto	X	
TOTAL	31	

Historial del sistema


GFALCOMI - 2019-07-09 10:05:45 - 10.0.14.225 [||||] mhuerbas - 2019-07-09 10:06:22 - 10.0.14.31 [||||] toledo - 2019-07-09 10:06:24 - 10.0.14.156 [||||] iramilecom - 2019-07-09 10:06:30 - 10.0.14.128 [||||] ichipoco - 2019-07-09 10:11:34 - 10.0.14.16 [||||] lamico - 2019-07-09 10:15:09 - 10.0.1.120 [||||] sbarrera - 2019-07-09 10:25:43 - 10.0.14.300 [||||] pvelasquez - 2019-07-09 10:27:12 - 10.0.14.139 [||||] vcastaneda - 2019-07-09 10:27:31 - 10.0.14.26 [||||] jnartel - 2019-07-09 10:37:47 - 10.0.1.40 [||||] fuentes - 2019-07-09 10:30:36 - 10.0.1.110 [||||] sobota - 2019-07-09 10:38:57 - 10.0.1.109 [||||] sarmiento - 2019-07-09 10:45:21 - 10.0.14.176 [||||] uvillanueva - 2019-07-09 10:50:43 - 10.0.14.98 [||||] rqueuna - 2019-07-09 11:08:04 - 10.0.14.97 [||||] eámenez - 2019-07-09 11:16:17 - 10.0.1.21 [||||] rivadeneira - 2019-07-09 11:20:52 - 10.0.14.38 [||||] ewinstonley - 2019-07-09 11:21:25 - 10.0.1.39 [||||] aguamiz - 2019-07-09 11:24:51 - 10.0.1.30 [||||] mhuerbas - 2019-07-09 11:34:31 - 10.0.1.17 [||||] gmarquez - 2019-07-09 11:48:39 - 10.0.1.79 [||||] izuniga - 2019-07-09 11:57:06 - 10.0.14.6 [||||] ctarry - 2019-07-09 11:57:33 - 10.0.14.72 [||||] lvillanueva - 2019-07-09 12:38:43 - 10.0.1.70 [||||] pmelendez - 2019-07-09 12:40:27 - 10.0.1.55 [||||] mac - 2019-07-09 13:03:09 - 10.0.14.221 [||||] rios - 2019-07-09 13:21:31 - 10.0.1.51 [||||] amfores - 2019-07-09 13:53:54 - 10.0.14.52 [||||] zolano - 2019-07-09 15:10:17 - 10.0.14.17 [||||] rizaguira - 2019-07-09 15:23:10 - 10.0.14.223 [||||] dmunoz - 2019-07-09 15:20:33 - 10.0.1.133 [||||]

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes) y que la presente acta consta de cinco folios, lo que incluye al reporte del "Sistema de Votación vía Web".

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

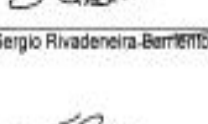

Licette Zuñiga Duranto

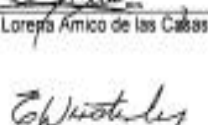

Victor Cárdenas Altamirano


Pedro Velásquez López-Raygada


Sarita Barreto Vásquez


Ada Flores Talavera

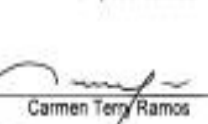

Sergio Rivadeneira Barrientos


Lorena Amico de las Casas


Elizabeth Winstanley Páez

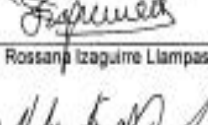

Doris Muñoz García


Liliana Chipoco Saldías



Carmen Terry Ramos

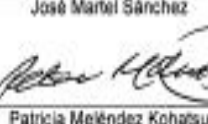

Luis Ramirez Mio


Claudia Toledo Sagastegi


Rossana Izaguime Llampasi


Gabriela Márquez Pacheco


Marco Huamán Sialer


José Martíel Sánchez


Patricia Meléndez Kohatsu

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO ACEPTA, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA, LAS OBSERVACIONES EFECTUADAS DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN NOTIFICA, PRODUCTO DE DICHO PROCEDIMIENTO, UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN CONSIDERANDO LO DETERMINADO EN LA REFERIDA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, TALES OBSERVACIONES CONSTITUYEN REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR TANTO, SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIDA.

I. PLANTEAMIENTO

El artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la determinación¹ 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, conforme con los artículos 75 y 76 del referido código, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación², la cual 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.

Por otro lado, en relación con la declaración determinativa de la obligación tributaria, el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, dispone que ésta podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, y que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción mediante la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determinara igual o mayor obligación. El último párrafo del citado numeral 88.2 agrega que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y periodos o por los tributos y periodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

En el supuesto materia de análisis, 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. Posteriormente, la Administración notifica, como

¹ Conforme con el artículo 60 del citado código, 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.

² O resolución de multa u orden de pago, si fuere el caso.



producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación coincidente con lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria³. En dicho marco, debe determinarse si las mencionadas observaciones, que fueron aceptadas por el deudor tributario, considerándose al presentar su declaración jurada rectificatoria, constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, si son susceptibles de controversia.

Sobre el particular, se suscitan distintas interpretaciones. En efecto, conforme con la primera interpretación, dichas observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, 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 rectificatoria⁴.

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 rectificados 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 tributario⁵.

Amerita llevar el tema a Sala Plena, en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30284, al haberse detectado dualidad de criterio. En efecto, dicho artículo prevé que 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.

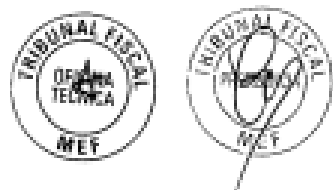
II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden revisarse en los Anexos I y II

³ 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.

⁴ En este sentido, véase, por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4987-3-2018, 05427-9-2018.

⁵ En este sentido, véase, por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08304-1-2017 y 02125-1-2018.



III. PROPUESTAS

3.1 MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

El artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 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.

En ese sentido el primer párrafo del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 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 refrenda 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 rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

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 posterior⁴.

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 producen⁵.

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 obligatoria⁶, se ha señalado que:

⁴ Al respecto, se prevé que “Cuanto la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduce o elimina 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”.

⁵ En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10006-10-2014, 05725-1-2015, 06816-8-2016, 07621-4-2016, 08317-2-2016, entre otras.

⁶ Es 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° 735-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 957, publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre de 2009.



“...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”.

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 imponibles declarados por éste¹⁰.

En relación con la autoliquidación realizada por el deudor tributario, se señaló que: “Como anota FERRERO 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 corresponde”¹¹. Así, los hechos imponibles 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”¹², 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 presente 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 realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables¹³, siendo que lo

¹⁰ En este sentido, véase: GIULIANI FERRAZ, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERRERO 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: FERRERO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero-Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

¹¹ En este sentido, véase: FERRERAZ PAVIA, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1996, Madrid, p. 27.

¹² Al respecto, véase: FERRERO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

¹³ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.

¹⁴ Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, *La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la Inmediación del Procedimiento de Gestión* en: *Temas de derecho Tributario y de Derecho Público*, Libro Homenaje a Armando Zaleski



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 prevé que: “Esta labor del deudor tributario, que constituye 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 determinativa¹⁶ 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 realidad¹⁷”.

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 incontestable 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)”¹⁸.

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: “al efecto propio de la determinación administrativa, una vez firme, es definir la situación jurídica del sujeto respecto del tributo y, en su caso, períodos considerados”¹⁹.

Moller, Palatini, 2006, Lima, P. 470. En igual sentido, GUILLEN FOSMOURT señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto “porque no consiste en un mero síllogismo, 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: GUILLEN FOSMOURT, Carlos, Op. Cit., p. 548.

¹⁶ 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 suodóneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presentan 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.

¹⁷ En este sentido, véase: MONTORO TRUJILLO, José, Op. Cit., p. 471.

¹⁸ Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, “La determinación como acto tributario” en: Cuadernos Tributarios, N° 23, IFA, 1999, pp. 46 y ss.

¹⁹ En este sentido, véase: TALLEDO MAZÚ, César, Op. Cit., pp. 92 y ss.



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 acción única, integral y definitiva¹⁸, 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 actos¹⁹.

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 surtirán 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 definitiva²⁰, 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 Tributario²¹.

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 rectificatoria²². 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ En este sentido, véase la RTF N° 04638-1-2005, de observancia obligatoria.

²⁰ Por los aspectos de los tributos y periodos o por los tributos y periodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización.

²¹ 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.

²² 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.



1.2 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

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.

FUNDAMENTO²¹

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.

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

²¹ Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente “Antecedentes normativos y jurisprudenciales”.



rectificada 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 coincidencia²⁴ 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.

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 fiscalización²⁵. 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.

²⁴ 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 efectúa la Administración.

²⁵ Respecto de estos puntos en los que existe coincidencia.



Al respecto, debe considerarse que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anexo 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 observaciones²⁶.

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 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.

²⁶ 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.



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”²⁷, dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración²⁸.

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, el 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 Tributario²⁹. 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 eficacia³⁰.

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

²⁷ 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.

²⁸ De lo contrario, se estaría considerando como “reparo” aquello que si 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.

²⁹ Sobre el particular, esto no significa que se le otorgue carácter definitivo a la declaración rectificatoria, ni una contravención al artículo 78 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 reparos que pueda ser controvertido.

³⁰ Las que a su vez ya no tenían efectos por haberse presentado la declaración rectificatoria.



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.

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° 135-89-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 853”. 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 ley²¹. 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 Tributario²², lo es, sino que si no contiene 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

²¹ 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 ademptratorios.

²² 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.



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.

3.3 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

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 conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, 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 constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, son susceptibles de controversia.

FUNDAMENTO²⁴

De las normas glosadas se advierte que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario mediante la declaración jurada se encuentra sujeta a verificación o fiscalización por la Administración, lo que implica que dicha declaración no contiene una determinación final, en tanto puede ser modificada por ésta última mediante la emisión de una resolución de determinación, la que deberá contener los motivos determinantes de los reparos efectuados en la fiscalización.

En efecto, como señala TALLEDO MAZÚ, si bien la determinación inicial del deudor tributario se tiene por cierta provisionalmente, adquiere el carácter de verdad incontestable si la Administración no la modifica mediante resolución firme. Al respecto, los efectos de una determinación del deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificadora (y dicha rectificación surta efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario) o modificada por la Administración, siendo que, como éste señala, el efecto propio de la determinación administrativa, una vez firme, es definir la situación jurídica del sujeto respecto del tributo y, en su caso, períodos considerados.

Así, el artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT define al procedimiento de fiscalización como al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Cabe indicar que en diversas resoluciones de este Tribunal, como la N° 10907-5-2008²⁴, se ha señalado que el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actuaciones

²⁴ Firma parte del fundamento el punto 3.1 precedente "Antecedentes normativos y jurisprudenciales".



procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente. En tal sentido, en los fundamentos de la Resolución N° 08716-10-2017²⁵, se ha indicado que el procedimiento de fiscalización es un procedimiento administrativo que tiene por finalidad establecer si los deudores tributarios han determinado correctamente sus obligaciones tributarias y si vienen cumpliendo sus obligaciones formales relacionadas con ellas.

En el curso de dicho procedimiento, se emitirán requerimientos y sus resultados. 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.

Se aprecia de lo expuesto que la finalidad del procedimiento de fiscalización es revisar si los deudores tributarios han determinado correctamente sus obligaciones tributarias y si vienen cumpliendo sus obligaciones formales relacionadas con ellas, siendo que concluido el procedimiento de fiscalización se emite la resolución de determinación que contiene el resultado de la labor de la Administración destinada a determinar la corrección de lo determinado por el deudor tributario.

En tal sentido, cuando se emite una resolución de determinación no solo sirve para poner fin al procedimiento de fiscalización sino fundamentalmente para establecer de forma definitiva la determinación de la obligación tributaria²⁶, aun cuando ello implique, en todo o en parte, validar o mostrar la conformidad con la determinación realizada por el contribuyente a través de la declaración jurada respectiva, inclusive una declaración rectificatoria.

Ahora bien, cuando la Administración en el curso de la fiscalización efectúa observaciones a la determinación de la obligación tributaria declarada originalmente y el deudor tributario presenta una declaración jurada rectificatoria que recoge dichas observaciones, determinando con ello una

²⁵ Así también, véase las RTF N° 18713-5-2011, 18758-8-2012, 04524-1-2014, 00880-10-2016, 03152-4-2015, 00558-3-2016, entre otras.

²⁶ Resolución de observancia obligatoria, en cuanto dispone que “En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada”.

²⁷ 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.



mayor obligación tributaria²⁷, ello no enerva el hecho que dicha declaración siga siendo un acto de determinación sujeto a verificación, dado que la determinación definitiva de dicha obligación tributaria estará contenida en la resolución de determinación que notifique la Administración al concluir la fiscalización²⁸, mediante la que se establece la correcta determinación de la obligación tributaria, siendo que dicha determinación no se sustenta en las posibles declaraciones rectificatorias que hubiese podido presentar el deudor tributario durante la fiscalización sino en lo actuado por la Administración en dicho procedimiento, cuyo resultado, se plasma en la resolución de determinación.

En este punto, resulta pertinente señalar que uno de los principios del procedimiento administrativo y que resulta aplicable a los procedimientos de fiscalización es el de verdad material, recogido por el numeral 1.11 del artículo 1° del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS²⁹, conforme con el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Cabe reiterar que es labor de la Administración establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, lo que es acorde con el principio de verdad material, de modo que aún en los casos en que el deudor tributario presenta una declaración rectificatoria, ello no la releva de cumplir con tal atribución en el marco del citado principio de verdad material, sin perjuicio que conforme con el artículo 88 del Código Tributario, la presentación de la citada rectificatoria habilita a la Administración Tributaria a la emisión de una orden de pago con la finalidad del cobro del tributo establecido en la citada declaración. Entender lo contrario, implicaría que la Administración, aun verificando que la determinación efectuada por el contribuyente no es correcta no pudiera efectuar modificación alguna al respecto.

Ahora bien, la resolución de determinación, en tanto acto administrativo, es susceptible de ser impugnado al contener el resultado final de la labor de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria, incluso si durante la fiscalización algunas observaciones efectuadas por ésta fueron incluidas en una declaración jurada rectificatoria. Cabe indicar que la resolución de determinación constituye un acto administrativo cuya motivación, conforme con el artículo 77 del Código Tributario, no solo se aprecia en la referencia a los motivos determinantes del reparo u observación cuando se rectifique la declaración tributaria (numeral 6) sino también a los fundamentos y disposiciones que la amparen (numeral 7), en consecuencia, los reparos u observaciones contenidos en dicho acto pueden ser objeto de cuestionamiento por parte del administrado, inclusive aquellos respecto a los cuales el deudor tributario presentó una declaración rectificatoria, por cuanto tanto no cabe restringir la potestad de la Administración Tributaria para

²⁷ Que de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario, surte efecto con su presentación.

²⁸ 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.

²⁹ Aplicable supletoriamente conforme con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, conforme con el cual, en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan o las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.



establecer la correcta determinación de la obligación tributaria en estos casos como no es posible restringir el derecho de defensa del administrado.

Debe tomarse en cuenta que culminada la fiscalización con la notificación de la resolución de determinación, el administrado no puede modificar lo determinado (a menos que presente una declaración jurada rectificatoria por un mayor monto) ni tampoco puede hacerlo la Administración, salvo que se configure lo previsto por el artículo 108 del Código Tributario, lo que implica que concluido el mencionado procedimiento, la única vía con la que cuenta el deudor tributario para que se revise la determinación de la Administración, plasmada en los reparos considerados en la resolución de determinación, es el procedimiento contencioso tributario, ello, con prescindencia de que algunas de las observaciones que se efectuaron durante la fiscalización fueron inicialmente aceptadas mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

Así, en los fundamentos de la Resolución N° 14157-3-2008⁴⁶, se ha indicado que la limitación impuesta a la presentación de declaraciones juradas rectificatorias por un monto inferior al determinado en la fiscalización, una vez concluida ésta, obedece a que ya existe un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria respecto a la situación tributaria del deudor tributario, de modo que no se justifica que surta efecto la presentación de una declaración jurada rectificatoria que determine una menor obligación, siendo que en el caso que exista discrepancia sobre los resultados de la fiscalización, el deudor tiene expedito su derecho a iniciar el respectivo procedimiento contencioso tributario.

Por consiguiente, aun cuando las declaraciones rectificatorias mediante las que se recogieron observaciones efectuadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización hayan surtido efectos, mientras dicho procedimiento no concluya, la determinación del administrado sigue estando sujeta a revisión, siendo que la determinación final, producto de la labor desarrollada por la Administración, es la contenida en la resolución de determinación, así, por ejemplo, incluso si ésta hubiese emitido una orden de pago a partir de la última declaración jurada rectificatoria que surtió efectos, debe emitir una resolución de determinación para que el procedimiento se tenga por concluido.

En esa línea de razonamiento, si el deudor tributario advirtiese algún error⁴⁷ de hecho o de derecho en la determinación efectuada por la Administración, aun cuando dicho error esté referido a una observación aceptada previamente mediante declaración rectificatoria, corresponde cuestionar dicha determinación mediante la presentación del recurso de reclamación contra la resolución de determinación que se emita como resultado de la fiscalización, a fin de verificar si la determinación adoptada por la Administración es arreglada a ley.

Cabe indicar que considerar que las observaciones con relación a las cuales se presenta una declaración rectificatoria no son susceptibles de controversia porque el administrado las aceptó

⁴⁶ Publicada en el diario oficial “El Peruano” en cuanto establece el siguiente criterio: “El plazo de sesenta días previsto por el artículo 83° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago”.

⁴⁷ Como podría ser por ejemplo la aplicación de un criterio de observancia obligatoria emitida por este Tribunal.



mediante la citada declaración rectificatoria, atribuiría carácter definitivo a la determinación efectuada con la declaración rectificatoria, lo que no es acorde con lo dispuesto por el artículo 76 del Código Tributario, puesto que dicha característica corresponde a la resolución de determinación, siendo que la presentación de la declaración jurada rectificatoria no constituye un acto de determinación definitivo puesto que la Administración puede verificar si ésta es correcta, ya sea que ello implique un resultado a favor o en contra del deudor tributario.

En tal sentido, dado que dicha declaración jurada rectificatoria no tiene un carácter definitivo en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, su presentación no pone fin al procedimiento de fiscalización, sino que el ordenamiento prevé que culmina con la notificación de la resolución de determinación. En efecto, su carácter transitorio es tal que sobre su base puede girarse una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, valor que no pone fin al procedimiento, y puede ocurrir que dicho valor coexista con una resolución de determinación emitida como resultado de la fiscalización sin que ello pueda implicar una doble cobranza por la misma deuda. Asimismo, el referido carácter transitorio se evidencia en el hecho de poderse presentar declaraciones juradas rectificatorias adicionales (mientras no haya culminado la fiscalización)⁴², modificando la determinación declarada anteriormente.

Situación similar ocurre con la infracción en que hubiera podido incurrir el contribuyente, siendo que la Administración puede emitir una resolución de multa en base al tributo determinado en la fiscalización o incluso anticiparse a ella y emitir una resolución de multa por la diferencia entre el tributo declarado originalmente y el consignado en la declaración rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario.

Por consiguiente, la determinación contenida en una declaración jurada rectificatoria presentada por el deudor tributario en el curso de la fiscalización debe ser constatada por la Administración Tributaria dado que su labor de verificar la correcta determinación de la obligación tributaria no implica un trámite automático que culmina con la presentación de dicha declaración rectificatoria sino que el procedimiento de fiscalización implica dicha verificación o constatación por parte de la Administración. En efecto, la presentación de una declaración jurada rectificatoria ante las observaciones planteadas por la Administración en el curso del procedimiento no suprime el deber de ésta de analizar y verificar la correcta determinación de la referida obligación tributaria.

De otro lado, debe considerarse que es derecho del administrado interponer recurso de reclamación, cuestionando la determinación efectuada por la Administración contenida en la resolución de determinación y evidenciada en los reparos consignados en ella, y en su caso, interponer apelación cuestionando la decisión emitida en primera instancia. Por ende, la presentación de la declaración jurada rectificatoria por el administrado, recogiendo las observaciones efectuadas en fiscalización no es impedimento alguno para que se presente reclamación contra la determinación efectuada por la Administración, dado 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

⁴² Debe considerarse que no surtirán efectos la declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario o una vez culminado el procedimiento de fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.



administrativos emitidos por la Administración que contienen dicha determinación, salvaguardando los derechos del deudor.

En consecuencia, en el supuesto planteado se considera que aun cuando el administrado hubiese presentado una declaración jurada rectificatoria recogiendo las observaciones que formuló la Administración en el procedimiento de fiscalización, la resolución de determinación emitida contiene la determinación de la obligación tributaria según lo verificado por la Administración, siendo que, en tal medida, dicho acto administrativo es susceptible de impugnación en toda la extensión de los reparos consignados en ella, lo que no se ve enervado por el hecho de haberse presentado dicha declaración rectificatoria.

Por lo tanto, se concluye que 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 conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, la resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, esto es, sin modificar tal determinación, las citadas observaciones constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, son susceptibles de controversia.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

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.

PROPUESTA 2

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 conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, 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 constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, son susceptibles de controversia.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.”

Artículo 60.- INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La determinación de la obligación tributaria se inicia:

- 1. Por acto o declaración del deudor tributario.*
- 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.*

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias”.

Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

“La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa...”.

Artículo 75.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

“Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso...”.

Artículo 76.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

“La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria...”.



Artículo 77.- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA

La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados...”.

Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA.

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del



plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

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

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

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

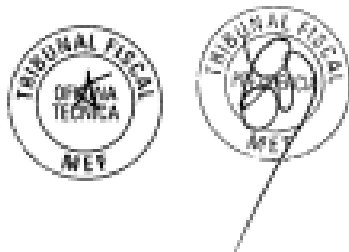
No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o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

Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁴¹

Artículo 4.- Del Requerimiento

“Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para:

⁴¹ Y modificatorias.



a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o,

b) 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...”.

Artículo 6.- Del resultado del Requerimiento

“Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle 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 Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstos”.

Artículo 10.- De la finalización del Procedimiento de Fiscalización

“El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Las resoluciones de determinación y de multa contendrán, los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario y en el caso del procedimiento de fiscalización parcial electrónica, la resolución de determinación, adicionalmente debe incluir la evaluación de los sustentos proporcionados por el sujeto fiscalizado, en caso éste los hubiera presentado”.



ANEXO II
ANEXO JURISPRUDENCIAL

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE CONSIDERA QUE LAS OBSERVACIONES ACEPTADAS MEDIANTE DECLARACIÓN RECTIFICATORIA DURANTE LA FISCALIZACIÓN NO CONSTITUYEN NO REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR TANTO, NO SON SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIDA.

RTF N° 04987-3-2018 (03-07-2018)

“Que debe señalarse que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11487-3-2007, al haberse presentado las declaraciones juradas rectificatorias sobre la base de las observaciones formuladas durante la fiscalización, la recurrente no sólo las aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dichas rectificatorias.

Que además, la presentación de las declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Resoluciones N° 02310-3-2011 y 04742-1-2006.

Que en ese sentido, al haber presentado la recurrente las mencionadas declaraciones rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización, la emisión de los valores considera lo declarado por la propia recurrente en sus declaraciones rectificatorias y no efectúa reparo alguno respecto a éstas, por lo que no existe objeción alguna sobre el particular que pueda ser controvertida por la recurrente, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, siendo que si bien en los valores impugnados se detallan equívocos, también se indica que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de las referidas declaraciones rectificatorias, no habiéndose modificado la determinación efectuada en éstas, habiendo sido emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido por el artículo 10° del Decreto Supremo N° 085-2007-EF antes citado, lo cual se ajusta a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada.

Que estando a la conclusión ambada, no corresponde que este Tribunal evalúe los argumentos de la recurrente orientados a cuestionar la propia determinación de la obligación tributaria que realizó a través de las aludidas declaraciones rectificatorias, tales como el devengo de los ingresos, la modificación de los coeficientes aplicados para efectos de la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta del ejercicio 2012, los referidos a la valoración de la naturaleza de sus actividades y los contratos firmados con sus clientes y el relacionado con la aplicación de la teoría de la carga de la prueba dinámica contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1776-2004-AA/TC”.

RTF N° 05427-8-2018 (28-07-2018)

“Que en caso de autos, al haberse determinado mediante las declaraciones juradas rectificatorias



defaladas una mayor obligación tributaria a la declarada originalmente, estas surtieron efectos con sus presentaciones de conformidad con lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario.

Que debe señalarse que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11487-3-2007, al haberse presentado la declaración jurada rectificatoria sobre la base de las observaciones formuladas durante la fiscalización, la recurrente no sólo las aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dicha rectificatoria; y asimismo, la presentación de las declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Resoluciones N° 02310-3-2011 y 04742-1-2005.

Que en ese sentido, al haber presentado la recurrente las mencionadas declaraciones juradas rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante las fiscalizaciones al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2011, no se advierte controversia alguna sobre el particular, ni correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, por lo que procede confirmar las resoluciones apeladas.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que presentó declaraciones juradas rectificatorias de los pagos a cuenta de los períodos enero a diciembre de 2009 y 2011, pese a no estar de acuerdo con la posición del área acotadora, y con la finalidad de evitar cualquier contingencia tributaria y sanciones administrativas, cabe advertir que conforme a lo señalado en la presente resolución y reiterada jurisprudencia de este Tribunal, la presentación de las declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, por lo que dicho argumento no resulta amparable. (...)

Que en cuanto a que una declaración rectificatoria no limita las facultades de fiscalización, determinación y reexamen, y que la impugnación de la resolución de determinación es la vía prevista para que la Administración verifique la correcta determinación, cabe señalar que tal alegato carece de sustento, pues en el caso bajo análisis la Administración estuvo de acuerdo con la determinación efectuada por la propia recurrente en las referidas declaraciones rectificatorias, motivo por el cual no efectuó nuevo alguno vinculado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 y de 2011, por lo que siendo así, no existe controversia; motivo por el cual también carece de sustento lo señalado por la recurrente respecto a que este Tribunal Fiscal verifique lo declarado en sus declaraciones juradas originales”.

RTF N° 01296-2-2018 (16-02-2018)

“Que el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-89-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, prevé que vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, puede presentarse una declaración rectificatoria, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emite pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su



derecho de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

Que según el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos. [...]

Que de acuerdo con lo antes señalado, la Administración emitió el Requerimiento N° 0722120001436, notificado el 6 de noviembre de 2012, de fojas 978, 1126 a 1129 y 1131, en el cual detalló que efectuó cruces de información con los proveedores de la recurrente, conforme con lo dispuesto en la Resolución de Intendencia N° 0760140004907/SUNAT, obteniéndose como resultado que estos no demostraron haber realizado operaciones con aquella, por lo que le solicitó que sustentara por escrito sus descargos correspondientes, en virtud del artículo 75° del anexo del código, lo que no fue cumplido, según se advierte de su respectivo resultado, de foja 1123.

Que sin embargo, dado que con anterioridad a la notificación del Resultado del Requerimiento N° 0722120001436 la recurrente, mediante Formularios PDT 621 N° 201536000 a N° 201536010, de fojas 845 a 848, presentó declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de períodos de enero a diciembre de 2009, en las cuales recogió las observaciones efectuadas por la Administración, las que surtieron efecto por haber declarado mayor deuda tributaria, según lo establecido en el artículo 88° del Código Tributario, emitió los valores materia de impugnación por S/ 0.00, de fojas 1216 a 1231, sin efectuar reparo alguno, con la única finalidad de culminar el procedimiento de fiscalización, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlos y confirmar la apelada.

Que si bien la recurrente expone argumentos sobre la observación al crédito fiscal por no haber sustentado documentariamente la causalidad y destino de las compras de bienes o prestación de servicios, ello no resulta atendible, toda vez que según lo antes expuesto, ella recogió las observaciones realizadas en fiscalización mediante la presentación de sus declaraciones rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, por lo que la Administración no realizó reparo alguno a ellas.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE CONSIDERA QUE LAS OBSERVACIONES ACEPTADAS MEDIANTE DECLARACIÓN RECTIFICATORIA DURANTE LA FISCALIZACIÓN SON SUSCEPTIBLES DE CONTROVERSIA.

RTF N° 08304-1-2017 (19-09-2017)

“Que la recurrente reconoce haber efectuado las rectificatorias según los reparos formulados, sin embargo sostiene que no le correspondía efectuar el pago de los intereses referenciales centrándolo en ello la controversia y pretende adicionalmente se le reconozca montos por devolver por los pagos efectuados.

Que la Administración señala que la recurrente aceptó las observaciones efectuadas durante la fiscalización efectuada, respecto a la modificación del coeficiente aplicable a las bases imponibles para determinar los pagos a cuenta de los períodos tributarios de enero y febrero de 2010,



habiendo presentado con fecha 14 de febrero de 2013 las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes, cuyas bases imponibles, coeficiente aplicable e impuestos determinados, coinciden con la determinación efectuada por el área acotadora y en ese sentido al coincidir las resoluciones de determinación con las declaraciones juradas presentadas, no existe materia controvertida y corresponde declarar infundado su reclamo controversia a resolver y temporeo monto a devolver según lo solicitado. (...)

Que en el presente caso, la Administración señala que el reparo efectuado por el área acotadora fue aceptado por la recurrente mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, en las que modificó su deuda tributaria en función de los reparos acotados, por lo que no existe reparo susceptible de ser impugnado.

Que según el numeral 88.2 del artículo 88° del referido código, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario surtirá efecto si en un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio de su facultad de realizar la verificación o fiscalización posterior que corresponde al ejercicio de sus atribuciones.

Que por su parte, el artículo 34° del referido código señala que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que de las normas glosadas, se verifica que la determinación de las obligaciones tributarias de la recurrente efectuada mediante la declaración jurada está sujeta a fiscalización por la Administración, quien como resultado de ello, emitirá la resolución de determinación, a fin de determinar la correcta obligación tributaria, siendo derecho del contribuyente interponer reclamo, cuestionando la determinación efectuada por aquélla y en su caso, interponer apelación cuestionando la decisión emitida en primera instancia; en tal sentido, la presentación de la declaración jurada por la recurrente recordando los reparos efectuados en fiscalización no es impedimento alguno para que la recurrente presente reclamación contra la determinación efectuada por la Administración, dado que lo que se busca en el procedimiento contencioso tributario iniciado con dicho recurso, formulado contra la determinación practicada por la Administración, es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, en salvaguarda de los derechos del administrado.

Que en ese sentido, corresponde dilucidar si las determinaciones efectuadas mediante las resoluciones de determinación impugnadas se encuentran amparadas a ley”.

RTF N° 02125-1-2018 (16-03-2018)

“Que la Administración señala que los valores impugnados recogen la determinación efectuada por la propia recurrente en sus declaraciones originales y rectificatorias presentadas en los procedimientos de fiscalización, surtiendo efecto estas últimas con su presentación si determinarse mayor obligación tributaria.



Que de acuerdo con el artículo 76° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que según el numeral 88.2 del artículo 88° del referido código, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, podrá presentarse una declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario surtirá efecto si en un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiere pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio de su facultad de realizar la verificación o fiscalización posterior que corresponde al ejercicio de sus atribuciones.

Que el artículo 34° del referido código señala que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que de las normas glosadas se verifica que la determinación de las obligaciones tributarias de la recurrente efectuada mediante declaración jurada está sujeta a fiscalización por la Administración, quien como resultado de ello, emite la resolución de determinación, a fin de determinar la correcta obligación tributaria, siendo derecho del contribuyente interponer reclamo, cuestionando la determinación efectuada por aquélla y en su caso, interponer apelación cuestionando la decisión emitida en primera instancia; en tal sentido, la presentación de la declaración jurada por la recurrente recogiendo los reparos efectuados en fiscalización no es impedimento alguno para que la recurrente presente reclamación contra la determinación efectuada por la Administración, dado que lo que se busca en el procedimiento contencioso tributario iniciado con dicho recurso, formulado contra la determinación practicada por la Administración es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, en salvaguarda de los derechos del administrado.

Que en ese sentido, corresponde dilucidar si las determinaciones efectuadas mediante las resoluciones de determinación impugnadas se encuentran arregladas a ley”.

