



CÓDIGO TRIBUTARIO

ARAGON COLQUE, Angela Magaly
CÁCERES CASTILLO, Danny Jimmy Claudio
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard



CÓDIGO TRIBUTARIO

Editor:

Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.
Primera edición digital: setiembre de 2023

Directivos

MORA INSUA, Walter Eduardo
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
Gerente de Formación y Capacitación

Autores

ARAGON COLQUE, Angela Magaly
CÁCERES CASTILLO, Danny Jimmy Claudio
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard

Línea Gráfica

ORÉ SÁNCHEZ, Juan Dalmer

Copyright © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT. 2023.

Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú

Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>
<http://www.sunat.gob.pe>

Reservados todos los derechos.

Está terminantemente prohibida la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio, ya sea mecánico, electrónico, químico, óptico, digital informático, incluyendo el sistema de fotocopiado, escaneado, microfilmado, grabación sonora, podcast, video, entre otros, ni por cualquier medio existente o por crearse, sin la autorización previa y por escrito del titular del Copyright.

Hecho el Depósito Legal: 2023-08844

ISBN N° : 978-612-4205-60-6

Libro electrónico disponible en:

<https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/143>

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores, siendo estas de su exclusiva responsabilidad. Tampoco son vinculantes ni comprometen sus objetivos, programas y acciones. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la institución, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.



EDICIÓN DE CIRCULACIÓN RESTRINGIDA SUSTENTADA EN LA LEGISLACIÓN SOBRE DERECHOS DE AUTOR. DECRETO LEGISLATIVO N.º 822.

Artículo 43.- Respecto de las obras ya divulgadas lícitamente, es permitida sin autorización del autor:

- a. La reproducción por medio reprográfico, digital u otro similar para la enseñanza o la realización de exámenes en instituciones de enseñanza, siempre que no haya fines de lucro y en la medida justificada por el objetivo perseguido, de artículos, discursos, frases originales, poemas unitarios, o de breves extractos de obras o del íntegro de obras aisladas de carácter plástico y fotográfico, lícitamente publicadas y a condición de que tal utilización se haga conforme a los usos honrados (cita obligatoria del autor) y que la misma no sea objeto de venta u otra transacción a título oneroso, ni tenga directa o indirectamente fines de lucro.

Tabla de Contenido

| | |
|---|-----------|
| Tabla de Contenido..... | 4 |
| PRÓLOGO..... | 6 |
| INTRODUCCIÓN..... | 7 |
| CAPÍTULO I. TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO | 9 |
| 1.1. NORMA I: CONTENIDO | 9 |
| 1.2. NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN..... | 9 |
| 1.3. NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO | 12 |
| 1.4. NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY..... | 14 |
| 1.5. NORMA V: LEY DE PRESUPUESTO Y CRÉDITOS SUPLEMENTARIOS..... | 15 |
| 1.6. NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS | 16 |
| 1.7. NORMA VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS..... | 16 |
| 1.8. NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS..... | 20 |
| 1.9. NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO..... | 21 |
| 1.10. NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS | 27 |
| 1.11. NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS NORMAS TRIBUTARIAS..... | 28 |
| 1.12. NORMA XII: COMPUTO DE PLAZOS | 29 |
| 1.13. NORMA XIII: EXONERACIÓN A DIPLOMATICOS Y OTROS..... | 29 |
| 1.14. NORMA XIV: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS..... | 30 |
| 1.15. NORMA XV: UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA..... | 30 |
| 1.16. NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN | 30 |
| CAPÍTULO II. LIBRO PRIMERO – LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. | 33 |
| 2.1. TÍTULO I - DISPOSICIONES GENERALES | 33 |
| 2.2. TÍTULO II – DEUDOR TRIBUTARIO | 36 |
| 2.3. TÍTULO III – TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 50 | |
| CAPÍTULO III. LIBRO SEGUNDO – LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA..... | 79 |
| 3.1. TÍTULO I: ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN | 79 |
| 3.2. TÍTULO II- FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | 82 |
| 3.3. TÍTULO III - OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | 118 |
| 3.4. TÍTULO IV - OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS | 121 |

| | | |
|---|--|------------|
| 3.5. | TÍTULO V- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS..... | 130 |
| 3.6. | TÍTULO VI - OBLIGACIONES DE TERCEROS..... | 134 |
| 3.7. | TÍTULO VII - TRIBUNAL FISCAL | 134 |
| 3.8. | TÍTULO VIII – ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA | 137 |
| CAPÍTULO IV. LIBRO TERCERO – PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS | | 145 |
| 4.1. | TÍTULO I – DISPOSICIONES GENERALES | 145 |
| 4.2. | TÍTULO II - PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA | 160 |
| 4.3. | TÍTULO III - PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO – TRIBUTARIO | 170 |
| 4.4. | TÍTULO IV – PROCESOS ANTE EL PODER JUDICIAL TRIBUTARIO | 199 |
| 4.5. | TÍTULO V – PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO..... | 202 |
| CAPÍTULO V. LIBRO CUARTO - INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS . | | 203 |
| 5.1. | TÍTULO I - INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS | 203 |
| 5.2. | TÍTULO II - DELITOS | 224 |
| ANEXO n.º 1 | | 229 |
| PRONUNCIAMIENTOS DE LA SUNAT | | 229 |
| ANEXO n.º 2 | | 281 |
| RESOLUCIONES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA DEL TRIBUNAL FISCAL | | 281 |
| TÍTULO PRELIMINAR | | 310 |

PRÓLOGO

La Colección Universitaria es el resultado del interés del Instituto Aduanero y Tributario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria por contribuir a la adecuada formación académica de estudiantes de pregrado, en torno a la contabilidad y la normativa aduanera. Los diez libros que componen la colección servirán a quienes, en los claustros universitarios, se formen como futuros auditores fiscales.

Los títulos se centran especialmente en los tópicos contables y abordan sus temas primordiales, como las bases para entender la lógica contable (*Contabilidad tributaria* y *Contabilidad y finanzas básicas*); los principios jurídicos que orientan la tributación (*Aspectos jurídicos aplicados a la tributación*, *Derecho tributario* y *Fundamentos de la tributación internacional*); el cuerpo de reglas que ordenan la tributación en nuestro país (*Código Tributario*); y los fundamentos técnicos para la imposición de los principales tributos (*Impuesto general a las ventas*, *Fundamentos de imposición a la renta de personas naturales* y *Fundamentos de imposición a las rentas empresariales*). Asimismo, la colección incluye un título enfocado en el campo aduanero (*Curso básico de aduanas*).

A nombre del Instituto Aduanero y Tributario, celebro esta colección porque refleja el objetivo de nuestros profesionales por aportar a la comunidad aduanera y tributaria del país.

Eduardo Mora Insua

INTRODUCCIÓN

El Libro Código Tributario, es el resultado del trabajo en equipo de distintos colaboradores de la SUNAT, quienes a partir del ejercicio de investigación documental comparten doctrina asequible para estudiantes de pregrado. Se privilegió las referencias a los pronunciamientos de la SUNAT y la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal a fin de establecer un marco inicial de referencia sobre la forma de aplicar la normativa para casos específicos.

El Libro desarrolla los aspectos básicos de la determinación del Impuesto a la Renta de las Empresas en el Perú, para ello, el contenido se ha estructurado en nueve (IX) capítulos, que a continuación se detallan:

Capítulo I: Título Preliminar del Código Tributario

Capítulo II: Libro Primero - la Obligación Tributaria.

Capítulo III: Libro Segundo – La Administración Tributaria y los Administrados y la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria.

Capítulo IV: Libro Tercero – Procedimientos Tributarios

Capítulo V: Libro Cuarto - Infracciones, Sanciones y Delitos.

Anexos 1 y 2: Pronunciamientos de la SUNAT y las Resoluciones de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal respectivamente.

En el Capítulo I respecto del Título Preliminar del Código Tributario se desarrollan los temas referidos a las Normas I al XVI.

En el Capítulo II sobre el Libro Primero la Obligación Tributaria, se exponen temas sobre disposiciones generales, Deudor Tributario, transmisión y extinción de la obligación tributaria.

En Capítulo III sobre Libro Segundo – La Administración Tributaria y los Administrados y la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria., se presentan los temas vinculados a los órganos, facultades y obligaciones de la Administración Tributaria, derechos y obligaciones de los administrados, obligaciones de Terceros, Tribunal Fiscal y Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria.

En el Capítulo IV sobre el Libro Tercero – Procedimientos Tributarios, se desarrollan los temas relacionados a las disposiciones generales, los

procedimientos de cobranza coactiva, Contencioso – Tributario, No Contencioso, Procesos ante el Poder Judicial Tributario.

En el Capítulo V sobre Libro Cuarto - Infracciones, Sanciones y Delitos; se detallan las infracciones con sus correspondientes sanciones; así como, el delito.

En los Anexos n.º 1 y 2 se detallan los Pronunciamientos de la SUNAT y las Resoluciones de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal

Los autores

CAPÍTULO I. TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

A través del DS n.º 133-2013-EF se aprobó el TULO del Código Tributario, que comprende:

- Título Preliminar: XVI Normas
- Libro Primero: La Obligación Tributaria
- Libro Segundo: La Administración Tributaria, los Administrados y la Asistencia Administrativa Mutua
- Libro Tercero: Procedimientos Tributarios
- Libro Cuarto: Infracciones, Sanciones y Delitos
- (73) Disposiciones Finales
- (27) Disposiciones Transitorias
- (03) Tablas de Infracciones y Sanciones

De acuerdo con la Norma I del Título Preliminar, el Código Tributario representa la norma base en materia tributaria.

1.1. NORMA I: CONTENIDO

Conforme a la Norma 1 el Código Tributario "establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario".

Concordancia: Art. 74 de la Constitución Política del Perú - 1993

1.2. NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Código Tributario rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos¹. Además es "de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares internacionales" (Norma II del Código Tributario).

1.2.1. Tributo

¹ El término tributo no ha sido definido en la norma constitucional o a través del Código Tributario; sin embargo, en la jurisprudencia y la doctrina se ha delimitado este concepto.

Para Talledo Mazú (2004) el tributo se define como la prestación en dinero o en especie cuyo fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines (p. 2.A).

El tributo genera un cúmulo de relaciones jurídicas entre el deudor y el acreedor tributario, y el Código Tributario se encarga de regularlas.

El tributo nace del ejercicio del *Ius Imperium* del Estado, potestad tributaria que permite crear y regular los ingresos tributarios del mismo.

La potestad tributaria la ejerce el Estado y consiste en la facultad de crear, modificar, exonerar y suprimir tributos, mediante leyes o decretos legislativos en caso de delegación de facultades. Así también lo establece el artículo 74 de la Constitución Polfca.

Para Medrano Cornejo (1990) el tributo tiene como características las siguientes:

- Son prestaciones, generalmente en dinero. Excepcionalmente se puede exigir los tributos en especie. En el caso del pago en especie este se encuentra contenido en el artículo 32 del Código Tributario.
- Los tributos son establecidos por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades. Está sujeto al Principio de Reserva de Ley.
- El pago de tributos no constituye sanción; por lo tanto, si la obligación de pago nace de una inconducta que resulta penada, la suma a pagar no constituye un tributo.
- El tributo debe ser efectuado por las personas a favor de los entes públicos. (pp. 37 – 38)

1.2.2. Clasificación de los Tributos

El Código Tributario en su Norma II ha tomado como referencia la clasificación básica de tributos generalmente admitida que distingue al tributo en impuestos, contribuciones y tasas².

1.2.2.1. Impuesto

“Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado” (Inc. a), N. II del Código Tributario).

El impuesto es exigible aun cuando el sujeto pasivo no sea beneficiario directo de una actividad del Estado.

Este tributo se paga por hechos imponibles que no guardan relación alguna con la actividad del Estado respecto de los contribuyentes específicos obligados al pago.

² Existen otras dos clasificaciones de tributos: aquella que divide a los tributos en directos e indirectos, y otra que divide a los tributos de carácter periódico y de realización inmediata.

Para el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2015) en el impuesto “el hecho generador es una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”, a partir de Medrano Cornejo (1990, pp. 42-43).

1.2.2.2. Contribución

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales” (Inc. b), N. II del Código Tributario).

En este impuesto hay una relación entre la actividad que lleva a cabo el Estado y el sujeto obligado a su pago³.

Esta Norma II específica que en caso de “las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional – ONP, se rigen por el Código Tributario, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales”. Los artículos 2, 3, 4 y 5 del DS n.º 003-2000-EF que regula las disposiciones tributarias referidas a la declaración, pago, recaudación y control de contribuciones administradas por la ONP y ESSALUD establece los aspectos sometidos al Código Tributario.

1.2.2.3. Tasa

La tasa es:

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

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

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

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

El rendimiento no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación. (Inc. c), N. II del Código Tributario)

Concordancia: Artículos 75, 79, 192 y 193 de la Constitución Política del Perú - 1993

³ Algunas contribuciones son la Contribución al Seguro Social de Salud – ESSALUD, la Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria – SENCICO y el Aporte por Regulación – Ley N° 27332, Ley Marco de los organismos reguladores de la inversión privada en los servicios públicos.

1.3. NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para Rubio Correa (2009) la fuente formal del Derecho consiste en el proceso mediante el cual se generan, de forma válida, normas jurídicas que adquieren la cualidad de obligatorias, inherente al Derecho, y, por ende, legítimamente impuestas a las personas a través de los medios coercitivos del Estado.

Menciona, además, que es el conjunto de procedimientos, formalidades escritas y principios jerárquicos mediante los cuales se crean normas jurídicas válidas de carácter general, cuyo contenido es expresión de voluntad de los poderes del Estado.

Las fuentes del Derecho son la legislación, la jurisprudencia, la costumbre, la doctrina y la declaración de voluntad. Sin embargo, las fuentes del Derecho Tributario solamente comprenden la legislación, la jurisprudencia y la doctrina.

A continuación, se desarrolla brevemente cada una de ellas:

1.3.1. La legislación

La legislación es la fuente formal más importante del Derecho, en un Estado de Derecho, el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo tienen la atribución de crear legislación⁴.

La Legislación para Rubio Correa como fuente formal del Derecho, es el conjunto de procedimientos, formalidades escritas y principios jerárquicos mediante los cuales se crean normas jurídicas válidas de carácter general, cuyo contenido es expresión de voluntad de los poderes del Estado.

Rubio Correa (2009), menciona además sus principales características:

- a) Tiene forma escrita.
- b) Adopta diversas formalidades y procedimientos de diferente valor, lo que genera la jerarquía de normas.
- c) Tiene carácter general.
- d) Producida por la expresión de voluntad de los órganos de gobierno del Estado. Rubio Correa (pp. 117 - 118)

En lo que se refiere a legislación, en materia tributaria de acuerdo con la Norma III del Título Preliminar, esta comprende:

- Las disposiciones constitucionales⁵, principalmente los artículos 74, 19, 79, 103 y 193 de la Constitución Política.
- Los tratados internacionales, siempre que sea aprobado por el Poder Legislativo y luego ratificado por el Poder Ejecutivo⁶.

⁴ Cabe mencionar que la legislación no es la fuente principal en todos los sistemas jurídicos que reconoce el derecho comparado.

⁵ De acuerdo con la jerarquía de las normas del sistema jurídico en general, las normas constitucionales gozan de prevalencia frente a otras normas de menor jerarquía conforme el artículo 51 de la Constitución Política.

⁶ Conforme lo establecido en los artículos 55 y 56 de la Constitución.

- Las leyes tributarias y normas de rango equivalente.
- Las leyes orgánicas regionales y municipales, cuando regulan materia tributaria.
- Los decretos supremos y las normas reglamentarias.
- Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria⁷.

1.3.2. La jurisprudencia

La jurisprudencia es el conjunto de resoluciones emitidas por los órganos jurisdiccionales para solucionar los conflictos que aparezcan en la sociedad. Esta incluye, además, aquellas resoluciones provenientes de los órganos de la administración pública, que se ocupan de resolver situaciones emitiendo actos administrativos con consecuencias jurídicas hacia los administrados.

Rubio Correa (2009) señala que la jurisprudencia es norma jurídica obligatoria para las partes sometidas a la jurisdicción del Poder Judicial o a la atribución resolutoria de la administración pública; por lo tanto, la jurisprudencia es siempre fuente del Derecho para las partes y lo resuelto es de cumplimiento obligado para ellas.

Se debe mencionar, además, la existencia de resoluciones judiciales y administrativas que tienen fuerza vinculante para los futuros procedimientos o procesos que se lleven a cabo. La fuerza vinculatoria se fundamenta en la contribución a la equidad, y al desarrollo de nuevas soluciones, al concretizar la norma abstracta.

En el ámbito administrativo tributario, la Administración Tributaria es competente en primera instancia y quien resuelve la reclamación contra el acto administrativo, y en segunda y última instancia, es el Tribunal Fiscal quien define la controversia en la vía administrativa.

La resolución del Tribunal Fiscal (RTF) es considerada jurisprudencia vinculante cuando interpreta “de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias” o aquellas en virtud de un criterio recurrente, debiendo ser declarada como tal por el Tribunal Fiscal conforme está establecido en el artículo 154 del Código Tributario. Esta resolución es 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”**.

1.3.3. La doctrina

Ossorio (2006) define a la doctrina como el conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del Derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aun no legisladas.

⁷ Normas emitidas por la SUNAT respecto a materia tributaria y respecto a la organización interna de la SUNAT se encuentran desarrollados en la RS n.º 093-97/SUNAT.

Por su naturaleza, la doctrina es una fuente del Derecho que cumple funciones complementarias a la legislación:

- a) Describe y muestra ordenadamente la legislación, muchas veces dispersa.
- b) Explica y hace comprensible el contenido de la norma.
- c) Sistematiza y organiza el ordenamiento jurídico, de acuerdo con las características y cualidades de cada una.
- d) Critica y aporta soluciones, mostrando las deficiencias, incoherencias y contradicciones de las normas jurídicas, pero además brindando soluciones posibles.

Conforme estas características, según Rubio Correa, la doctrina cumple un rol complementario a la legislación (2009, pp. 197 - 199).

Por su parte, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que:

Son fuentes del Derecho Tributario:

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

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

1.4. NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario desarrolla el Principio de Reserva de Ley, señalando los supuestos en materia tributaria que pueden establecerse por Ley o Decreto Legislativo, cuando se trata de delegación de facultades, conforme lo establece el artículo 74 de la Constitución Política.

1.4.1. Emisión de normas tributarias

En caso de delegación, solamente por Ley o por Decreto Legislativo, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;

- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. (Norma IV de Código Tributario)

En el ámbito local, y en lo que respecta a las contribuciones y tasas con los límites que señala la Ley y dentro de su jurisdicción, los Gobiernos Locales gozan de potestad tributaria mediante Ordenanzas Municipales.

Los Gobiernos Locales pueden conceder exoneraciones vinculadas a contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción.

Sin embargo, de conformidad con la Norma V del Título Preliminar, a través de la Ley de Presupuesto y Créditos Suplementarios no podrán regularse normas sobre materia tributaria, no teniendo efectos las normas dictadas contraviniendo esta disposición, establecida también en el artículo 74 de la Constitución Política.

Excepcionalmente, las tarifas arancelarias se regulan por Decreto Supremo que debe contar con refrendo del ministro de Economía y Finanzas. En el caso de las tasas, necesita además el refrendo del ministro del Sector Competente.

1.4.2. Modificación y derogación de normas tributarias

De conformidad con la Norma VI del Título Preliminar, "las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior".

Cabe mencionar que esta derogación no permite recobrar la vigencia de las normas que ella hubiere derogado.

El último párrafo de la norma VI señala además una recomendación al legislador sobre el ordenamiento jurídico, haciendo mención que toda norma tributaria que derogue o modifique otra debe señalar expresamente la norma que deroga o modifica.

1.5. NORMA V: LEY DE PRESUPUESTO Y CRÉDITOS SUPLEMENTARIOS

La Norma V del Título Preliminar del Código Tributario señala que "la Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria".

1.6. NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

La Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario señala:

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

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

1.7. NORMA VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS

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

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

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

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

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

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

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

- d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas. En el caso que la propuesta sea presentada por el Poder Ejecutivo se requiere informe previo favorable del Ministerio de Economía y Finanzas.

- e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria a la misma norma.
- f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79 de la Constitución Política del Perú.
- g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. La Ley o norma con rango de ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.
- h) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto de los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 de la Ley del impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.
- i) Solo podrán ser beneficiarios de alguna exoneración, incentivo o beneficio tributario, aquellos sujetos que emitan comprobantes de pago electrónicos por la prestación de las actividades económicas que realizan, en tanto estén obligados, de acuerdo con las normas que emita la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Para toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, la Administración Tributaria se encuentra obligada de publicar en su sede digital, los nombres o razón social o denominación social de los beneficiarios, el Registro Único del Contribuyente, y el monto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. En el caso que dicho monto se encuentre dentro del alcance de la reserva tributaria, se deberá publicar agrupado según concentración del uso de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, tipo de contribuyente, actividad económica, rango de ingresos de los beneficiarios u otra agrupación pertinente a los objetivos de la norma.

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

El Tribunal Constitucional a través de la STC n.º 0042-2004-AI menciona que los beneficios tributarios solo pueden ser determinados por Ley, siendo tratamientos utilizados por el Estado para rebajar total o parcialmente el monto de la obligación tributaria o postergar la exigibilidad de dicha

obligación. Para el Tribunal Constitucional, los beneficios tributarios pueden manifestarse a través de la inafectación, la inmunidad o la exoneración.

Posición contraria es la de Ruiz de Castilla Ponce de León (2013, p. 137), al manifestar que por medio de la inmunidad, inafectación y exoneración la carga tributaria no llega a existir; en cambio, en los casos del beneficio e incentivo tributario existe la carga tributaria, pero con posterioridad se produce su reducción o eliminación. Todas ellas son especie del género desgravación o liberación tributaria.

La Norma VII del Título Preliminar no define estos supuestos, sin embargo, ha establecido los lineamientos generales para su concesión, por lo que previamente a la revisión de la Norma se desarrollarán algunas definiciones básicas propuestas por el autor en mención:

- a) Inmunidad:** Se libera de impuestos a determinados hechos económicos por razones de política de Estado, vinculadas a las bases estructurales de la economía, reciprocidad entre Estados, entre otros. En este supuesto se determina por la Constitución Política o los Tratados Internacionales.
- b) Inafectación:** La ley establece el ámbito de aplicación del tributo; sin embargo, cualquier hecho que se encuentre fuera del ámbito de aplicación será inafecto y, por lo tanto, no va a soportar la carga tributaria.
- c) Exoneración:** En este supuesto, el hecho se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo, y es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria; sin embargo, no va a llegar a nacer esta obligación en razón a una norma que la libera del cumplimiento de esta.
- d) Beneficio tributario:** Ventaja que se otorga al agente económico, en materia de débito y crédito tributario.
- e) Incentivo tributario:** Aquel instrumento que recurre al factor tributario para inducir determinadas decisiones o conductas de los agentes económicos.

En resumen, y de acuerdo con la Norma VII del Título Preliminar los dispositivos legales que otorguen exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios deben cumplir con lo siguiente:

Tabla 1

| Dación de normas legales | |
|---|---|
| Exposición de Motivos | <ul style="list-style-type: none"> • Alcances y objetivo de la propuesta. • El efecto de que la norma esté en vigencia. • El análisis cuantitativo del costo fiscal estimado (ingreso alternativo a aquel que se dejará de percibir). • El beneficio económico. |
| Requisitos de carácter concurrente. | |
| Condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa. | |

| | |
|---|--|
| Políticas nacionales | <p>Acorde a los objetivos o propósitos del Marco Macroeconómico Multianual u otras vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.</p> <p>Según el D. Leg. n.º 1521, vigente desde el 23 de enero de 2022, no deberá concederse exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre impuestos selectivos al consumo ni sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente.</p> |
| Articulado de la propuesta legislativa | <ul style="list-style-type: none"> • El objetivo de la medida. • Los sujetos beneficiarios. • El plazo de vigencia: no podrá exceder de 3 años (incluye aquellos que no señale plazo). |
| Aprobación de la propuesta legislativa | <p>Informe previo del MEF.</p> <p>Tratamiento tributario especial para una determinada zona se aprueba mediante ley expresa, aprobada por 2/3 de los congresistas (art. 79 Constitución).</p> <p>Según el D. Leg. N. 1521, vigente desde el 23 de enero de 2022, en caso la propuesta sea presentada por el Poder Ejecutivo deberá contar previamente con informe favorable del Ministerio de Economía y Finanzas.</p> |
| Aplicación | <p>A partir del 01.01 del año siguiente, salvo disposición contraria de la misma norma.</p> |
| Prórroga | <p>Por una sola vez, por un periodo que no exceda los 3 años (desde el término de la vigencia).</p> <p>Necesita la evaluación del sector, que debe efectuarse por lo menos 1 año antes del término de la vigencia.</p> <p>La norma debe expedirse antes del término de la vigencia.</p> <p>No hay prórroga tácita.</p> |
| Excepción a la prórroga | <p>Apéndices I y II LIGV e ISC</p> <p>Art. 19 LIR</p> <p>Pueden ser prorrogados más de una vez.</p> |

Por otra parte, de acuerdo con la última modificación efectuada por el D. Leg. n.º 1521, solo podrán ser beneficiarios de alguna exoneración, incentivo o beneficio tributario, aquellos sujetos que emitan comprobantes de pago electrónicos por la prestación de las actividades económicas que realizan, en tanto estén obligados, de acuerdo con las normas que emita la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

De igual forma, el Decreto establece que para toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, la Administración Tributaria se encuentra obligada de publicar en su sede digital, los nombres, razón o denominación social de los beneficiarios, el Registro Único del Contribuyente y el monto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

1.8. NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

La Norma VIII del del Título Preliminar del Código Tributario señala:

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

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

Es decir, que en la aplicación de la normativa tributaria podrá utilizarse todos los mecanismos de interpretación aceptados en Derecho. Rubio Correa (2009) señala que los métodos de interpretación son procedimientos metodológicos en base a los cuales podemos obtener conclusiones frente a lo que quiere decir la norma jurídica, desentrañando, al aplicarlos, diversos contenidos provenientes de los criterios antes mencionados.

A continuación, un breve comentario sobre los métodos de interpretación desarrollados por el autor en mención:

- **Método Literal**, que permite buscar e investigar lo que la norma dice mediante el uso de las reglas lingüísticas propias del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma. El sentido de la norma jurídica es determinado considerando el significado común de las palabras que la integran, salvo que los términos utilizados en ella tengan algún significado jurídico específico y distinto.
- **Método de la *ratio legis***, que consiste en averiguar su razón de ser intrínseca, la razón de ser de la norma. Esta no se refiere a la intención del legislador al emitir la norma, sino más bien, encontrar el sentido de la norma realizando un análisis del texto, sin limitarse a la lectura de la norma. La *ratio legis* debe fluir del texto de la norma o grupo normativo que le es correspondiente, por lo que no supone la investigación de documentos o fuentes distintas del propio texto de la norma sometida a interpretación.
- **Método sistemático por comparación con otras normas**, que se refiere a buscar el significado de la norma por comparación con otras normas. De esta manera, se atribuye principios o conceptos extraídos de otras normas.

- **Método sistemático por ubicación de la norma**, donde se considera el conjunto, subconjunto, grupo normativo en el cual se halla la norma a interpretar. Permite así encontrar elementos conceptuales de esa estructura normativa, y encontrar el qué quiere decir.
- **Método histórico**, que se dirige a buscar los antecedentes jurídicos vinculados a la norma. Este método se fundamenta en que el legislador siempre tiene una intención determinada al dar la norma jurídica. Esta intención debe explicarnos su sentido. En el método histórico se permite la revisión de documentos anteriores a la emisión de la norma que sirvan de sustento.
- **Método sociológico**, supone el aporte de distintas ciencias sociales para encontrar el sentido de la norma, debiendo considerar las variables sociales y del grupo social donde se aplicará la norma. Se pretende así, de hacer intervenir consideraciones sociales para esclarecer el qué quiere decir la norma.

Cabe mencionar que no hay una prelación de importancia entre los métodos de interpretación, por lo que corresponde al operador tributario utilizar los métodos que le permitan interpretar válidamente la norma jurídica.

Se debe agregar además que la Norma VIII menciona la prohibición de la aplicación de la interpretación extensiva, o la aplicación de la analogía que signifique crear tributos o sanciones, conceder exoneraciones, en situaciones no previstas explícita o implícitamente en la Ley.

1.9. NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario señala que “en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen”. Se agrega que “supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

Esta disposición establece la denominada integración jurídica, que, a diferencia de la interpretación, se produce cuando no hay norma jurídica aplicable y se debe, o se considera que se debe producir una respuesta jurídica al caso planteado.

La integración jurídica tiene su reconocimiento en la Constitución Política, que reconoce como principio del ejercicio jurisdiccional, aquel “de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la Ley. En tal caso, se deben

aplicar los principios generales y el derecho consuetudinario" (Num. 8, Art. 139 de la Constitución Política del Perú).

En el Derecho se tiene dos métodos de integración jurídica. Una de ellas es la analogía, mediante la cual, según señala Rubio Correa (2009), la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto de aquel que considera el supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia. Por otro lado, los Principios Generales del Derecho es otro método de integración jurídica, permitido en el Derecho Tributario conforme la Norma IX del Título Preliminar⁸.

Esta norma permite la aplicación supletoria de "Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho".

A continuación, se desarrollará brevemente cada uno de ellos:

1.9.1. Principios del Derecho Tributario

De acuerdo con Velásquez y Vargas (como se citó en Robles Moreno, 2008), los principios del Derecho Tributario son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios.

De manera enunciativa, los principios tributarios se señalan en el artículo 74 de la Constitución Política, que en su texto dice:



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

Sin embargo, a través de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional también se han definido otros de igual importancia.

- **Principio de Reserva de Ley**

La Reserva de Ley se entiende como la remisión que realiza la Constitución para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule la materia tributaria. Así toda obligación tributaria deberá ser expresada en una ley. Cabe mencionar que esta reserva de ley es relativa conforme el pronunciamiento del Tribunal Constitucional a través de la STC n.º 6626-2006-PA/TC.

Mediante la aplicación del Principio de Reserva de Ley se restringe la creación de las obligaciones tributarias para el legislador, impidiendo que algún operador

⁸ Cabe mencionar que conforme el numeral 9 del artículo 139 de la Constitución, uno de los principios de la función jurisdiccional es aquel de inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restrinjan derechos.

del derecho extienda esta facultad; además, proscribiremos que en vía de interpretación se amplíe tales facultades. Esta disposición la observamos en el artículo 74 de la Constitución, y las normas IV y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

- **Principio de Igualdad**

Para Robles Moreno (2008) el Principio de Igualdad manifiesta que “los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario”. Esta protección se engloba en el término “*igual (trato) a los iguales, y desigual a los desiguales*”.

- **Principio de Respeto de los Derechos Fundamentales**

La imposición de las obligaciones tributarias debe de conservar el respeto de los derechos fundamentales que goza el contribuyente para poder protegerse del abuso del Estado. Un fin extrafiscal⁹ no puede permitir la violación de los principios del Derecho Tributario, pues su vulneración deslegitima las obligaciones exigidas.

- **Principio de No Confiscatoriedad**

El principio de No Confiscatoriedad establece las pautas y restricciones para el ejercicio de la autoridad estatal en materia tributaria, asegurando que la legislación fiscal no pueda perjudicar de forma irrazonable y desproporcionada el patrimonio de las personas.

Tiene una especial relación con el derecho fundamental a la propiedad, pues tratándose de un tributo con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos pueden devenir en confiscatorios, limitando y restringiendo el derecho a la propiedad, dado que el cumplimiento de las obligaciones tributarias genera un desprendimiento de cierta parte de la propiedad del contribuyente.

- **Principio de Capacidad Contributiva**

Este principio no está establecido de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución Política, sin embargo, ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional.

Para el Tribunal Constitucional la capacidad contributiva limita al legislador y le impide introducir regulaciones que puedan distorsionar la manifestación de riqueza sometida a gravamen, porque la capacidad contributiva imposibilita y prohíbe que el legislador implante alguna medida desproporcionada que pueda deformar dicha riqueza y termine gravando otra diferente.

⁹ Como señala Bravo Cucci (2013, como se citó en Lázaro, 2017, p. 4), la recaudación no es la única finalidad del tributo, puede conseguir, además, otros objetivos extrafiscales en aras del interés público, los que pueden ser: redistribución de la riqueza, reasignación de recursos, creación de empleo, estimulación del desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar diversas actividades, entre otras.

1.9.2. Principios del Derecho Administrativo

Los Principios del Derecho Administrativo se encuentran descritos en la Ley n.º 27444, en su artículo IV del Título Preliminar. Sin embargo, esto no limita la aplicación de otros de igual importancia que pueden desarrollarse en el transcurso del tiempo.

A continuación, se desarrollará brevemente algunos de ellos.

- **Principio de Legalidad**

El Principio de Legalidad se dirige a regular la actuación de la Administración Tributaria, la que tiene que sujetarse al sistema jurídico normativo: la Constitución, la Ley, los Principios Generales del Derecho, las normas reglamentarias, los precedentes administrativos y judiciales.

Para Morón Urbina (como se citó en Ríos, 2016) mientras los sujetos de derecho privado pueden hacer todo lo que no está prohibido, los sujetos de derecho público solo pueden hacer aquello que le sea expresamente facultado. En este caso, existe una relación de subordinación.

- **Principio del debido procedimiento**

El debido procedimiento supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos¹⁰.

Cassagne (como se citó en Ríos, 2016) reconoce en este principio 3 derechos fundamentales que garantizan la defensa del administrado durante el procedimiento administrativo:

- (i) derecho a ser oído,
- (ii) derecho a ofrecer y producir pruebas,
- (iii) derecho a una decisión motivada o fundada.

El numeral 1.2. del artículo IV de la Ley n.º 27444 menciona como tales 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.

- **Principio de Impulso de Oficio**

Conforme la Ley n.º 27444, en su artículo IV, numeral 1.3, la Ley obliga a "las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias".

¹⁰ Así desarrolla el debido procedimiento el Tribunal Constitucional en su STC n.º 04944-2011-PA/TC.

La Administración Tributaria debe desplegar toda la actividad procesal que sea necesaria para la gestión adecuada del procedimiento, en aras del interés público, y del administrado, sin necesidad de algún requerimiento por parte de este. Entre algunas actividades que resaltan este principio se encuentre el artículo 126 y 127 del Código Tributario.

- **Principio de Razonabilidad**

Conforme a la Ley n.º 27444, en su artículo IV, numeral 1.3 señala que las decisiones administrativas “deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar”. Se fundamenta en el criterio de justicia y es la garantía de los administrados frente a la intervención de la Administración Tributaria, cuando busca la persecución de un interés público general.

Ríos Diestro (2016) menciona que este principio comprende otros subprincipios: **el de idoneidad, el de adecuación y el de proporcionalidad.**

- **Principio de Informalismo**

La Ley n.º 27444, en su artículo IV, numeral 1.6, se refiere al Principio de Informalismo indicando que:

Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

- **Principio de Celeridad**

La actuación debe desarrollarse con la máxima agilidad posible, evitando actuaciones que obstaculicen su desenvolvimiento o que carezcan de sustancia y sean meramente formales. Al referirse a la actuación, comprende a todas las partes intervinientes en el procedimiento (autoridades, administrado, representantes, abogados, asesores, peritos, entre otros).

Morón (como se citó en Ríos, 2016) sobre la celeridad menciona, induce al funcionario, para que, entre varias alternativas procedentes, en cualquier momento del procedimiento, opte por la que importe mayor celeridad y sencillez, cumpliéndola en el menor tiempo posible. Pero también, la interdicción de las dilaciones indebidas en el procedimiento, debiéndose actuar en los plazos, prevenir retrasos y agotar los mecanismos para los tramites del proceso en el más breve tiempo posible atendiendo a todas las circunstancias del caso.

- **Principio de Eficacia**

El numeral 1.10 del artículo IV de la Ley n.º 27444, se refiere al Principio de Eficacia señalando lo siguiente:

Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos

cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

- **Principio de Verdad Material**

La Administración Tributaria debe verificar los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, debiendo adoptar todas las medidas probatorias que sean necesarias, así no hayan sido presentadas por el administrado.

La Administración Tributaria debe buscar la verdad objetiva o material de los hechos, hayan sido planteados o no por los administrados. Este principio puede observarse en el artículo 126 del Código Tributario, referido a las pruebas de oficio, y al artículo 127, con la facultad de reexamen.

- **Principio de Simplicidad**

Conforme la Ley n.º 27444, en su artículo IV, numeral 1.13, el Principio de Simplicidad obliga la sencillez de los trámites, eliminando las complejidades innecesarias. Debe existir razonabilidad y proporcionalidad en los requisitos que la Administración Tributaria exija, para el cumplimiento de sus fines.

- **Principio de Predictibilidad o Confianza Legítima**

La Ley n.º 27444, en su artículo IV, numeral 1.11, señala respecto a la predictibilidad o confianza legítima, lo siguiente:

La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

La congruencia en la actuación de la Administración Tributaria debe generar una expectativa legítima al administrado con respecto al proceder de la primera, salvo que, por escrito y debidamente fundamentado, la Administración decida alejarse de un criterio determinado.

- **Principio de Uniformidad**

Conforme la Ley n.º 27444, en su artículo IV, numeral 1.14, la Administración Tributaria debe establecer requisitos similares para trámites similares. La diferenciación de los requisitos y exigencias debe ser sustentada en criterios objetivos debidamente fundamentados. Este principio se encuentra basado en la igualdad.

1.9.3. Principios Generales del Derecho

Según Rubio Correa (2009) son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica, que informa la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, subconjuntos, conjuntos y del propio Derecho como totalidad. Pueden estar recogidos o no en la legislación, pero el que no lo estén no es óbice para su existencia y funcionamiento.

Es tal su importancia, que el Tribunal Constitucional ha reconocido su valor para la interpretación jurídica, además de ser indispensables en la aplicación de la integración jurídica, no siendo menos importante en materia tributaria. Tanto es así que el legislador establece la aplicación de estos principios generales en el Código Tributario.

1.10.NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La Norma X del Título Preliminar del Código Tributario disponer que:

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

El Tribunal Constitucional considera que la vigencia de una norma jurídica dependerá, *prima facie*¹¹, de que los órganos competentes la promulguen y sea publicada conforme lo establece el artículo 51 de la Carta Magna peruana. Cumplido este procedimiento, se podrá considerar que la norma es eficaz.

En este sentido, "las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte" (Norma X del Código Tributario).

Asimismo, es importante resaltar algunas consideraciones especiales para la vigencia de las normas tributarias conforme a esta Norma:

- i. Las normas que se refieran a tributos de periodicidad anual y a los siguientes elementos: hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible, la alícuota, el acreedor tributario, y el deudor tributario; entran en vigencia desde el primero de enero del año siguiente.
- ii. Las que supriman tributos y las que designen a los agentes de retención o percepción rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia.

¹¹ Locución latina que quiere decir "a primera vista o en principio".

- iii. Las normas reglamentarias entran en vigor desde que rige la ley que están reglamentando. En los casos en que la promulgación del reglamento sea posterior a la vigencia de la ley, este regirá a partir del día siguiente en que fue publicado, salvo que en el mismo se haya dispuesto lo contrario.

1.11.NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS NORMAS TRIBUTARIAS

La Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario señala que:

“Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

Igualmente, se aplican las disposiciones de este Código y demás normas tributarias a los sujetos, comprendidos o no en los párrafos anteriores, cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente. Para tal efecto, cuando en el presente Código se haga referencia a la “autoridad competente”, se entenderá a aquella del otro Estado con el que el Perú tiene un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria.”

En tal sentido, conforme a esta Norma, quienes deben cumplir con las obligaciones dispuestas en el Código Tributario, leyes y reglamentos en materia tributaria son:

(i) Domiciliados en el Perú:

Las personas naturales¹² o jurídicas¹³

Las sociedades conyugales¹⁴

Las sucesiones indivisas¹⁵ u otros entes colectivos¹⁶, nacionales o extranjeros

¹² Referido a la persona humana, el Código Civil en su artículo 1 señala que la persona humana es sujeto de derecho desde su nacimiento.

¹³ Es una institución creada artificialmente, que persigue un fin lucrativo o no. Su existencia, de acuerdo con el artículo 78 del Código Civil es distinta a la de sus miembros.

¹⁴ Nace por la celebración del matrimonio entre marido y mujer, creando una sociedad en la que puede haber bienes propios y comunes. El Código Tributario no menciona el tratamiento de las uniones de hecho.

¹⁵ Desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a los sucesores. En este supuesto, la masa hereditaria no ha sido repartida.

¹⁶ Conjunto de personas unidas por un interés común.

(ii) No domiciliados en el Perú¹⁷, si éstas generan renta de fuente peruana¹⁸:

Las personas naturales o jurídicas

Las sociedades conyugales

Las sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros

Se establece un sistema mixto, adoptando el criterio de vinculación del domicilio, en el primer supuesto, y el criterio de ubicación territorial de la fuente en el segundo supuesto. Comprende además a los sujetos en los casos en que la SUNAT preste asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente con quien el Perú tenga un convenio internacional referido a tal asistencia.

1.12.NORMA XII: COMPUTO DE PLAZOS

Respecto a los cómputos de plazos, la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario señala que:

“Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

- a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
- b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.”

1.13.NORMA XIII: EXONERACIÓN A DIPLOMATICOS Y OTROS

La Norma XIII del Título Preliminar del Código Tributario señala “las exoneraciones tributarias en favor de funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros, y de funcionarios de organismos internacionales, en ningún caso incluyen tributos que gravan las actividades económicas particulares que pudieran realizar”.

¹⁷ En este supuesto, se exige la constitución de domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en el país.

¹⁸ Para una mayor precisión sobre aquellas actividades que generan rentas de fuente peruana, se puede consultar el artículo 9 y 10 de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.14.NORMA XIV: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que “el Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas”.

1.15.NORMA XV: UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA

La Norma XV del Título Preliminar del Código Tributario señala:

“La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador.

También podrá ser utilizada para aplicar sanciones, determinar obligaciones contables, inscribirse en el registro de contribuyentes y otras obligaciones formales.

El valor de la UIT será determinado mediante Decreto Supremo, considerando los supuestos macroeconómicos.”

1.16.NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN ¹⁹

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario señala que:

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

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

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

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

¹⁹ Norma incorporada por el art. 3 del D. Leg n.º 1121, publicado 18.7.2012

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

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

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

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

Esta Norma tiene como objetivo principal el mejorar ciertos aspectos referidos a la actuación de la Administración Tributaria frente a los administrados, mediante el perfeccionamiento de las normas que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas.

Cabe mencionar las diferentes situaciones que propone Mares Ruiz (2013) sobre el análisis de la elusión fiscal:

- a. **Elusión:** quien, con el fin de no pagar impuestos, evita realizar la actividad gravada.
- b. **Evasión:** quien con el fin de no pagar impuestos o pagar menos impuestos, oculta total o parcialmente los hechos o actos que originan la obligación tributaria.
- c. Si la acción para no pagar impuestos o pagar menos impuestos es, no realizar un hecho o negocio, no gravado o menos gravado, para obtener un resultado económico equivalente a aquél que la ley sí grava, se proponen dos situaciones:
 - **Fraude**, quien cumple aparentemente con lo dispuesto en la norma, pero en realidad vulnera su *ratio legis*.
 - **Economía de opción**, quien sigue la forma más económica, fiscalmente hablando, sin contravenir ningún precepto concreto.

Asimismo, se debe considerar además la simulación, como la manifestación de voluntad de celebrar un negocio simulado pese a que las partes no tienen voluntad real de celebrarlo (absoluta) o, tienen la voluntad de celebrar uno distinto (relativo).

Los párrafos 1 y 6 atacan los actos simulados relativos, en cambio los párrafos 2, 3, 4 y 5 son aplicables para los actos de elusión.

A partir de su dación, la Norma XVI generó preocupación por parte de los contribuyentes, dado que podría crear un potencial supuesto de inseguridad jurídica, por lo que es ineludible que esta potestad administrativa especial otorgada a la Administración Tributaria sea cubierta por garantías a los contribuyentes quienes estarán sometidos a las facultades de la Administración.

En este sentido, se dio la necesidad de modificar algunas normas del Código Tributario y establecer los criterios de fondo y forma para la implementación de la normativa general anti elusiva. Estas normas se encuentran desarrolladas en el DS n.º 145-2019-EF.

La aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar no comprende los casos de economía de opción y únicamente será llevado a cabo en procedimientos de fiscalización definitiva, debiendo contar además con un Comité Revisor.

La Norma XVI se aplica a los actos, hechos y situaciones producidas desde el 19.7.2012.

CAPÍTULO II. LIBRO PRIMERO – LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1. TÍTULO I - DISPOSICIONES GENERALES

La **Obligación Tributaria** está definida como una obligación de derecho público, que vincula al acreedor y al deudor tributario y “que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente” (artículo 1 del Código Tributario).

Para Talledo Mazú (2004) la obligación tributaria se entiende como el deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo a determinado acreedor tributario, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria, se generan intereses moratorios.

Altamirano (como se citó en Aguayo López, 2014) menciona 3 características de la obligación tributaria:

- a) Obligación ex lege**, la obligación tributaria tiene su origen en la ley, en una norma jurídica, y no nace de la voluntad de las partes.
- b) Obligación de Derecho Público**, la obligación tributaria tiene como una de las partes al Estado y actúa como titular del poder de imperio frente a los particulares.
- c) Obligación de dar**, consiste en la entrega de manera definitiva, de una parte, de la riqueza que se posee.

La obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, nace de la ley, y constituye un nexo entre el Estado (acreedor tributario) y el contribuyente (deudor tributario). Esta obligación se manifiesta generalmente en una obligación de dar.

La facultad del Estado de imponer un determinado tributo (potestad tributaria) crea una relación entre el contribuyente - quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria, y el Estado - quien impone dicha obligación, y consecuentemente exige su cumplimiento.

2.1.1. Hipótesis de incidencia tributaria y hecho imponible

Zapata Cruz (2015, p. 241) se refiere a la **hipótesis de incidencia tributaria** como aquella que “describe los actos abstractos que, siempre y cuando acontezcan, convierten el mandato en obligatorio; asimismo describe las cualidades de las personas que deberán tener el comportamiento prescrito en el mandato”.

La hipótesis de incidencia tributaria debe cubrir los siguientes aspectos:

- a. **El Aspecto Material**, es la específica situación contemplada en la norma donde se precisa qué se grava o se afecta. Se trata de un hecho, constituido por la descripción del hecho generador de la obligación. Responde a la pregunta **¿Qué grava?**
- b. **El Aspecto Subjetivo**, indicando quienes son los acreedores y deudores. Considera al autor del hecho gravado. Responde a la pregunta **¿a quién grava?**
- c. **El Aspecto Temporal**, señala el momento en el cual nace la obligación tributaria. Responde a la pregunta **¿Cuándo?**
- d. **El Aspecto Espacial**, requiere determinar el ámbito donde ella rige. Señala la dimensión territorial del hecho generador. Responde a la pregunta **¿en dónde?**

El hecho imponible es el presupuesto hipotético previsto en las normas tributarias cuya efectiva realización en un determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie al nacimiento de la obligación tributaria.

La hipótesis de incidencia es la descripción de lo que el legislador considera gravable. Al ocurrir en el mundo real se configura el hecho imponible. En este sentido, se entiende que “la primera es un supuesto; el segundo acaece en la realidad” (Medrano Cornejo, 2004, p. 91).

2.1.2. Nacimiento de la obligación tributaria

“La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la Ley, como generador de dicha obligación” (artículo 2 del Código Tributario).

La realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, Soler (citado en Lay Lozano, 2016, p. 267) menciona que “no existe ninguna obligación tributaria que no nazca de la realización de un hecho imponible”.

2.1.3. Exigibilidad de la obligación tributaria

La obligación tributaria es exigible, de conformidad con el artículo 3 del Código Tributario, bajo los siguientes supuestos:

- a. **Si la determinación la realiza el deudor tributario**

- A partir del día siguiente en que haya vencido el plazo fijado por norma tributaria.
- Y cuando no exista plazo establecido por Ley o reglamento, “a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación”.

b. Si está referido a tributos administrados por la SUNAT, y la determinación la realiza el deudor tributario

- A partir del día siguiente en que haya vencido el plazo señalado en el artículo 29 del Código Tributario.
- de ser el caso, cuando señale la normatividad especial a la que se refiere el inciso e) del citado artículo, respecto a los tributos que gravan la importación. En este supuesto se paga de acuerdo con su normativa especial.

c. Si la determinación la realiza la Administración Tributaria

- A partir del día siguiente al que haya vencido el plazo para el pago que señale la resolución que determine la deuda tributaria.
- De no existir dicho plazo, desde el décimo sexto día posterior al de su notificación.

2.1.4. Acreedor Tributario

El artículo 4 del Código Tributario señala que:

Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

La concurrencia entre acreedores tributarios

Cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias. (Artículo 5 del Código Tributario)

La concurrencia de acreedores para resolver la prioridad del crédito no es competencia del Tribunal, conforme con lo dispuesto en el Acuerdo de Sala Plena del 6.6.1996, vigente según el acuerdo al Acta de Sala Plena n.º 2014-14.

Por otro lado, de conformidad con lo señalado en el artículo 6 del Código Tributario, “las deudas por tributos gozan del privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores”.

Sin embargo, se exceptúan las siguientes deudas, incluyendo los intereses y gastos que se generen:

- Remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores.

- Aportaciones impagas al SPP y al SNP.
- Aportaciones impagas al Seguro Social de Salud – ESSALUD.
- Alimentos.
- Hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el registro.

La Administración Tributaria podrá solicitar a los Registros la inscripción de Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago o Resoluciones de Multa, la misma que deberá anotarse a simple solicitud de la Administración, obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido en el presente artículo.

Los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento. (Artículo 6 del Código Tributario)

Y según el artículo 7 del Código Tributario, “el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”.

- a) **El contribuyente** es quien ejecuta, o respecto de quien se crea el hecho generador de la obligación tributaria. En este supuesto se debe observar el DL n.º 943 y la RS n.º 210-2004-SUNAT y sus modificatorias, normas que regulan el Registro Único de Contribuyentes de la SUNAT.
- b) **El responsable** es quien, sin ser considerado contribuyente, se encuentra obligado a cumplir con la responsabilidad asignada a este último.
- c) **Los agentes de retención o percepción** son designados a través de la Ley, o mediante Decreto Supremo y “que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario” (artículo 10 del Código Tributario). La Administración Tributaria también puede designar como tales a aquellos sujetos que considere puedan efectuar la retención o percepción de tributos.

En un mismo sujeto se pueden reunir las calidades de contribuyente y responsable; sin embargo, las situaciones jurídicas derivadas de cada una de esas condiciones son independientes.

En caso de que una misma obligación tributaria recaiga sobre múltiples deudores en calidad de contribuyentes y/o responsables, su responsabilidad será solidaria.

2.2. TÍTULO II – DEUDOR TRIBUTARIO

2.2.1. Capítulo I – Domicilio Fiscal

Según el artículo 11 del Código Tributario, "los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal". Definiéndose al domicilio fiscal como "el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario".

Y respecto del **domicilio procesal**, el mismo artículo 11 del Código Tributaria, señala que puede ser físico o electrónico, siendo que el primero "será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria²⁰", y el segundo "será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos". De otra parte, señala que "cuando no sea posible realizar la notificación en el domicilio procesal físico fijado por el sujeto obligado, la Administración Tributaria realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal".

En este supuesto, el sujeto obligado a inscribirse ante la SUNAT tiene la facultad de indicar su domicilio procesal para los siguientes procedimientos:

- Procedimiento de cobranza coactiva.
- Procedimiento contencioso tributario.
- Procedimiento no contencioso.

No tiene efecto el señalamiento del domicilio procesal físico en los siguientes casos:

- Cuando por resolución de superintendencia se disponga que la notificación de los actos administrativos emitidos por la SUNAT se realizará por medios electrónicos, conforme el inciso b del artículo 104 del Código Tributario.
- Cuando por resolución ministerial se establezca que la notificación de los actos administrativos emitidos por el Tribunal Fiscal se realizará por medios electrónicos, conforme al inciso b del artículo 104 del Código Tributario²¹.

2.2.1.1. Modificación del domicilio fiscal

El domicilio fiscal se mantendrá vigente hasta que su modificación sea notificada a la Administración Tributaria²². El plazo establecido por la SUNAT es de 1 día hábil y se encuentra regulado en el Reglamento del

²⁰ Ver RS n.º 253-2012/SUNAT.

²¹ La RM n.º 442-2017-EF-40 aprueba el Procedimiento para la Notificación Electrónica de los actos administrativos que emite el Tribunal Fiscal.

²² De manera general, la comunicación del cambio de domicilio fiscal se realiza a través de SOL, salvo los siguientes casos, en los que el trámite se realiza de manera presencial: i) en el caso el sujeto obligado se encuentre en el supuesto de restricción domiciliaria, ii) en el caso el sujeto obligado tenga la condición de no hallado y se encuentre en el supuesto de restricción domiciliaria, y iii) en el caso el sujeto obligado tenga la condición de no habido.

RUC²³. La omisión de esta comunicación constituye una infracción, de acuerdo con el artículo 173, numeral 5, del Código Tributario.

El cambio de domicilio se restringe en los siguientes supuestos:

- Verificación o fiscalización
- Procedimiento de cobranza coactiva
- El sujeto ostente, de acuerdo con la calificación efectuada por la SUNAT, el nivel de cumplimiento más bajo de aquellos establecidos por la normativa correspondiente, de acuerdo con el D. Leg. n.º 1535, vigente desde el 20 de marzo de 2022.

La restricción para el cambio de domicilio permanecerá hasta que concluya el respectivo procedimiento de verificación, fiscalización o cobranza coactiva, a no ser que a criterio de la SUNAT exista motivo justificado, donde deberá considerarse lo previsto en la Circular n.º 023-2016/SUNAT.

De igual forma, para el tercer supuesto, el cambio de domicilio fiscal solo podrá efectuarse si se cuenta con la autorización previa de la SUNAT conforme al procedimiento que esta establezca.

La Administración Tributaria puede requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal en caso este dificulte el ejercicio de sus funciones²⁴.

Este requerimiento, no procede en los casos en que el domicilio fiscal corresponde a los siguientes lugares:

- a) La residencia habitual, tratándose de personas naturales.
- b) El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.
- c) El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero. (Artículo 11 del Código Tributario)

Con respecto al requerimiento, si el sujeto obligado no efectúa el cambio de domicilio dentro del plazo concedido por la SUNAT, puede presumirse como domicilio fiscal los siguientes lugares:

a. Domicilio fiscal de personas naturales

- Donde resida habitualmente (debe tener permanencia mayor a 6 meses).
- Donde realice sus actividades civiles, comerciales o aquel informado ante las entidades de la administración pública en procedimientos

²³ Ver RS n.º 210-2004 y modificatorias.

²⁴ En el caso de la SUNAT, la RS n.º 096-96/SUNAT regula el establecimiento de nuevo domicilio fiscal y la procedencia de su cambio.

vinculados a autorizaciones, licencias, permisos o similares o en contratos con entidades privadas.

- Donde se ubican los bienes relacionados a hecho generador de las obligaciones tributarias.
- El registrado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).
- El declarado ante la Superintendencia Nacional de Migraciones.
- El declarado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.

b. Domicilio fiscal de personas jurídicas

- El lugar en el cual se localiza su dirección o administración efectiva.
- El lugar en el cual se ubica el núcleo principal de su actividad.
- El lugar donde se ubican los bienes relacionados con el hecho generador de las obligaciones tributarias.
- Donde domicilia su representante legal, bajo los supuestos señalados para determinar el domicilio fiscal de personas naturales.
- Aquel informado ante las entidades de la administración pública en procedimientos vinculados a autorizaciones, licencias, permisos o similares o en contratos con entidades privadas.

c. Domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero

- Si tienen establecimiento permanente en el país, será aplicable el supuesto de domicilio fiscal de personas naturales y jurídicas.
- En los demás casos, sin admitir prueba en contrario, el domicilio de su representante.

d. Domicilio fiscal para entidades que carecen de personalidad jurídica

- El domicilio de su representante, o el de cualquiera de sus integrantes.

Efectos del señalamiento del domicilio fiscal

Cuando la norma menciona que el domicilio fiscal es el lugar fijado para todo efecto tributario, se entiende que en él deberán efectuarse las notificaciones de determinación y el cumplimiento de las obligaciones formales; así también será tomado en cuenta para la aplicación de la norma 29 del Código Tributario referida al lugar, forma y plazo de pago de las obligaciones tributarias. Excepción a esta regla es la que menciona a los principales contribuyentes nacionales, domicilio fiscal que no será oponible al lugar del pago fijado por la SUNAT.

2.2.2. Capítulo II - Responsables y Representantes

Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades. (Artículo 16 del Código Tributario)

Asimismo, los artículos 89, 90 y 91 mencionan quiénes están sujetos a cumplir las obligaciones tributarias en el caso de las personas jurídicas, de los que no tienen personería jurídica, así como, de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas.

2.2.2.1. Responsabilidad solidaria

Cada responsable solidario responde por el íntegro de la deuda tributaria. Es facultad del acreedor tributario exigir el pago de la deuda, en todo o en parte, a cualquiera de los responsables solidarios, a algunos de ellos simultánea o sucesivamente, o a todos ellos simultáneamente.

Los responsables tienen el derecho de exigir de los contribuyentes el reembolso de lo pagado. El derecho de repetición se rige por las reglas del derecho común.

En materia tributaria, la responsabilidad solidaria ocurre bajo los siguientes supuestos:

- “Cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias” (artículo 16 del Código Tributario). Este supuesto es aplicable para las personas señaladas en los numerales 2, 3 y 4 en el primer párrafo del presente capítulo.
- “Cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado” (artículo 16 del Código Tributario). Aplicable para las personas señaladas en los numerales 1 y 5 en el primer párrafo del presente capítulo.

2.2.2.2. Dolo, negligencia grave o abuso de facultades

De conformidad con el tercer párrafo del artículo 16 del Código Tributario, la existencia del dolo, negligencia grave o abuso de facultades ocurre, salvo prueba en contrario, en los siguientes supuestos:

- **Cuando el deudor tributario “no lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos”** (artículo 16 del Código Tributario).

Se entenderá que **no lleva contabilidad**, cuando la SUNAT requiere los libros o registros que está obligado a llevar al deudor tributario y, por razones atribuibles a este, no se exhiben o presentan en un plazo no mayor a 10 días hábiles.

- **Cuando el deudor tributario “tenga la condición de no habido”** (artículo 16 del Código Tributario). En este supuesto se debe considerar el DS n.º 041-2006-EF donde se “dictan normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios”.
- **Cuando el deudor tributario “emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración”** (artículo 16 del Código Tributario).
- **Cuando el deudor tributario “no se ha inscrito ante la Administración Tributaria”** (artículo 16 del Código Tributario). En este supuesto se debe observar a los obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, de acuerdo con el DL n.º 953 y el Reglamento del RUC.
- **Cuando el deudor tributario “anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales”** (artículo 16 del Código Tributario).
- **Cuando el deudor tributario “obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares”** (artículo 16 del Código Tributario), en los supuestos de devolución.
- **Cuando el deudor tributario “emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden”** (artículo 16 del Código Tributario).
- **Cuando el deudor tributario “elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de estos”** (artículo 16 del Código Tributario).
- **Cuando el deudor tributario “no ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido”** (artículo 16 del Código Tributario). En este supuesto, el plazo que otorga la Administración Tributaria para la declaración y determinación de la obligación es de 3 días hábiles.

- **Cuando el deudor tributario “omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que gravan las remuneraciones de éstos”** (artículo 16 del Código Tributario).
- **Cuando el deudor tributario se acoge al NRUS o se incluye en el RER o en el REMYPE siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes.**
- **Cuando el deudor tributario omite presentar la declaración jurada informativa para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua.** Información relacionada al beneficiario final.
- **Cuando el deudor tributario “sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar”** (artículo 16 del Código Tributario). En este supuesto, “la responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI”.

En los casos que no se encuentren comprendidos en los supuestos anteriores, “corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades” (artículo 16 del Código Tributario).

La existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades debe ser establecida objetivamente, a fin de apreciar la propia conducta del representante, la situación financiera del representado y la índole del incumplimiento o infracción.

En este sentido, la conducta torpe o descuidada del representante que dé lugar a deuda tributaria no puede causar responsabilidad solidaria, considerando además el tecnicismo, la complejidad y las modificaciones constantes de la legislación tributaria.

El Tribunal Fiscal, entiende:

Que **actúa con dolo** quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar la deuda tributaria, en tanto que **actúa con negligencia grave** quien omite el pago de dicha deuda debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que exista justificación alguna, teniendo en consideración las circunstancias que rodean el caso en particular, de otro lado, **el abuso de facultades** se configura cuando los representantes realizan actos para los cuales no han sido facultados o exceden tales atribuciones en provecho propio o de terceros. (RTF n.º 10693-10-2016)

2.2.2.3. Responsabilidad del Administrador de Hecho

El artículo 5 del DL n.º 1121 incorpora al Código Tributario como responsable solidario al administrador de hecho. Esta incorporación normativa nace, de acuerdo con la exposición de motivos, por las siguientes situaciones:

- **En las empresas del sector hidrocarburos**, el socio de mayor participación toma las decisiones del grupo económico, y los administradores formalmente designados realizan funciones específicas de mero trámite. En este supuesto el grupo tiene deudas que no pueden ser recuperadas con el patrimonio del deudor tributario, ni con el patrimonio de sus representantes formales, al carecer estos de patrimonio.
- **En las empresas del rubro restaurantes**, el fundador del negocio y de la marca no asume ningún encargo de gestión formal; sin embargo, tiene en la práctica la administración del negocio. Por otro lado, se designa formalmente como administradores o representantes de las empresas a distintos familiares, sin un poder real de gestión. En este caso, la recuperación de la deuda es difícil, pues el responsable solidario no tiene respaldo patrimonial.
- **En las empresas de asesoría contable**, crean empresas vinculadas para la generación de operaciones no reales o venta de facturas destinadas a contribuyentes en actividad que buscan incrementar ficticiamente su crédito fiscal para tributar menos. Quien organiza y maneja los movimientos financieros es el promotor que ejerce la dirección y gestión; sin embargo, los representantes legales de las empresas vinculadas son personas dependientes de las empresas matrices, tales como los vigilantes, choferes, secretarías, o terceros.

Por lo que el legislador decide además aplicar los supuestos y condiciones del artículo 16 del Código Tributario a los administradores de hecho, quienes gozan de determinado poder de decisión y/o dirección con respecto del deudor tributario, a pesar de no formalizar la asignación de los poderes y/ teniendo un documento insuficiente.

2.2.2.4. Responsabilidad solidaria entre coagentes del hecho imponible

“Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias” (artículo 19 del Código Tributario).

Este supuesto cobra importancia en el caso de entidades colectivas, quienes, sin tener personalidad jurídica, asumen la condición de contribuyentes. Este es el caso de las sociedades de hecho, consorcios, entre otros, los cuales llevan contabilidad independiente de la de sus miembros. En estos casos adquieren la condición de contribuyentes para fines del impuesto a la renta o del IGV, y aunque estos no resultan obligados como contribuyentes, si tienen interés directo en la realización del hecho imponible.

En este sentido, la finalidad de la norma es hacer responsables solidarios del cumplimiento de la obligación tributaria a quienes tienen interés económico inmediato en las actividades, operaciones o patrimonios generadores de obligaciones tributarias.

Este supuesto se observa en el último párrafo del artículo 18 que alude a las sociedades de hecho y consorcios que, sin gozar de personalidad jurídica plena, pueden ser sujetos de derechos y obligaciones como contribuyentes, cuando llevan contabilidad independiente. En este caso, si durante el vínculo contractual se han generado deudas tributarias a cargo de tales entidades, sus integrantes serán responsables solidarios del pago de tales deudas. La misma responsabilidad alcanza a los integrantes de tales entidades una vez disuelto el vínculo contractual.

2.2.2.5. Herederos y legatarios

Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos. (Num. 1, Art. 17 del Código Tributario)

a. Herederos

Son responsables respecto a la deuda del causante que les ha sido transmitida conforme el artículo 25 del Código Tributario. En este supuesto, el heredero que haya pagado en exceso de su participación en la herencia podrá repetir de los demás solo por el exceso. En el supuesto de los anticipos de legítima, se pretende evitar la disminución patrimonial del causante debido al anticipo y así afectar la cobranza de la deuda tributaria.

b. Legatarios

En el caso de los legatarios, la responsabilidad es solidaria con otros sucesores a título universal o legatarios. En este caso se debe considerar la responsabilidad por las deudas que pesan sobre el bien transferido, así como sobre el patrimonio del cual formó parte el bien. El artículo 25 del Código Tributario omite mencionar respecto a la transmisión de la obligación tributaria al legatario; por ello, este puede repetir de los herederos el íntegro de lo pagado por la deuda tributaria del causante, salvo que sobre el bien legado pese un derecho real de garantía por la deuda tributaria. En este caso se considera que el bien fue legado con el gravamen.

c. Limitación de la responsabilidad

La limitación de la responsabilidad al valor de los bienes recibidos implica que la solidaridad solo opera por las deudas correspondientes a hechos imponibles realizados hasta que se produjo el anticipo o el fallecimiento del causante. La deuda generada con dicha transferencia o con posterioridad, es imputable al heredero o legatario como contribuyente. Para calcular el valor de los bienes recibidos, no se debe considerar el de los frutos obtenidos después de la adquisición de dichos bienes.

d. Duración de la responsabilidad

La responsabilidad de los herederos cesa al vencimiento del plazo de prescripción. Esta regla es aplicable inclusive al heredero que recibió bienes en anticipo de legítima.

2.2.2.6. Adquirente de bienes de entes colectivos

También son responsables solidarios:

Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo. (Num. 3, Art. 17 del Código Tributario)

Este supuesto comprende la adquisición de alguno de los componentes patrimoniales, o de ambos, cualquiera sea su organización jurídica, tengan lugar a título universal o particular.

- **A título universal**, en el caso de herencia de una empresa unipersonal o de la parte que correspondía al causante de una sociedad de hecho, o en una reorganización de sociedades de acuerdo con la Ley General de Sociedades.
- **A título particular**, en el caso de donaciones o de compra venta, permuta, aporte, adjudicación en pago u otras formas de disposición a título oneroso de negocios de propiedad de personas naturales, así como de sociedades de hecho, sucesiones indivisas, condóminos, entre otros.

Asimismo, también son responsables solidarios los “socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban” (inc. 2, Art. 17 del Código Tributario).

a. Duración de la responsabilidad

En los supuestos de reorganización de sociedades, la responsabilidad cesa al vencer la prescripción.

Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva. (Inc. a), Art. 17 del Código Tributario)

2.2.2.7. Agentes de retención o percepción

Son responsables solidarios con el contribuyente “los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria” (artículo 18 del Código tributario).

En este supuesto cabe mencionar que legalmente no tienen la condición de agentes de retención, y no están sujetos a estas reglas, aquellas personas que por mero acuerdo con el contribuyente efectúan la retención del tributo. La retención efectuada no libera al contribuyente en caso de que la otra persona no pague el tributo. En esta línea, tampoco se podrá imputar infracción alguna, por no tener legalmente la condición de responsable.

2.2.2.8. Otros responsables

Se considera como responsables solidarios, entre otros, a los siguientes: “

1. Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con tributos, si no cumplen los requisitos que señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos.

...
3. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118, cuando:
 - a) No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
 - b) Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
 - c) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
 - d) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención. En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad. No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener.
4. Los depositarios de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la Administración Tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el Artículo 121 y sus normas reglamentarias. Tratándose de deuda tributaria administrada por la SUNAT, la responsabilidad solidaria del depositario se limita al monto de los tributos, multas e intereses en cobranza.
5. Los acreedores vinculados con el deudor tributario según el criterio establecido en el Artículo 12° de la Ley General del Sistema Concursal, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.

6. Los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del Artículo 16, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que éstos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Artículo 119.

También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales. (Artículo 18 del Código Tributario)

Cabe precisar que para el caso de los acreedores vinculados con el deudor tributario la norma no menciona la extensión de la responsabilidad del acreedor.

2.2.2.9. Efectos de la responsabilidad solidaria

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad. (Artículo 20 del Código Tributario)

La atribución de responsabilidad solidaria tiene los siguientes efectos:

a. Exigibilidad de la deuda tributaria

“La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente” (Num. 1, Art. 20 del Código Tributario).

La excepción a esta regla lo constituyen las multas emitidas en los siguientes supuestos:

- Los herederos y legatarios, en el supuesto de ser responsables solidarios en calidad de adquirente.
- Las empresas porteadoras que transportan productos gravados con tributos.
- Los agentes de retención o percepción.
- Las personas sobre las que se verifica un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

b. Extinción de la deuda tributaria

“La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo” (Num. 2, Art. 20 del Código Tributario).

En este caso, la norma no menciona algún supuesto de excepción del medio por el cual se extinga la deuda tributaria; sin embargo, se debe evaluar el carácter personal del supuesto de condonación, que puede

no tener efectos en la liberación de la deuda tributaria para el contribuyente y los demás responsables solidarios.

c. Prescripción de la deuda tributaria

La prescripción no es un medio extintivo de la deuda tributaria; sin embargo, si la Administración Tributaria no puede ejercer las facultades de determinación, sanción y recaudación hacia el contribuyente, tampoco podrá hacerlo respecto de los responsables.

Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46º tienen efectos colectivamente. (Num. 3, Art. 20-A del Código Tributario).

d. Recursos impugnatorios

La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa. (Num. 4, Art. 20 del Código Tributario)

e. Cobranza coactiva

La conclusión de la cobranza coactiva contra un responsable solidario alcanza a los demás, salvo en el supuesto de la declaratoria de quiebra del deudor tributario. Por aplicación de las normas concursales solo favorece a los responsables solidarios si el concursado es el contribuyente, pero no es aplicable en el caso el concursado fuera uno de los responsables solidarios.

La conclusión de la cobranza coactiva seguida al contribuyente alcanza a todos los responsables solidarios, por lo que determina la conclusión de las seguidas contra aquellos. La conclusión de la cobranza por seguirse contra persona distinta a la obligada al pago no causa efecto respecto al contribuyente y los responsables solidarios.

2.2.2.10. Capacidad tributaria y representación

Tienen capacidad tributaria las personas naturales²⁵ o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias. (Artículo 21 del Código Tributario)

En el caso de los sujetos que no tengan personería jurídica, "corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes

²⁵ La capacidad de las personas naturales se rige por las normas del Código Civil.

legales o designados. Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales” (artículo 22 del Código Tributario). Y si tienen capacidad, pueden designar apoderados.

Las personas representadas son responsables de cumplir con las obligaciones tributarias que surgen de las acciones realizadas por sus representantes. En este supuesto, “la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria” (artículo 23 del Código Tributario).

Una vez acreditada la representación, podrán:

Presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, así como recabar documentos que contengan información protegida por la reserva tributaria. (Artículo 23 del Código Tributario)

Cuando se trate recoger copias de documentación y enviar documentación por sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos debe acreditar la representación de acuerdo con las formas y condiciones que establezca la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia, en el supuesto de la representación que no conste en documento público, o en el supuesto de autorizar a tercero.

“La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto” (artículo 23 del Código Tributario), siempre y cuando se presenten los siguientes supuestos:

- Cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio.
- Cuando el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de 15 días hábiles que deberá conceder la Administración Tributaria, prorrogable a 15 días hábiles adicionales.
- Cuando se trate de quejas y solicitudes de corrección, ampliación o aclaración, en cuyo caso el poder o la subsanación correspondiente se realice dentro los 5 días hábiles.

Lo señalado anteriormente no será aplicable en aquellos procedimientos de aprobación automáticamente.

2.3. TÍTULO III – TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.3.1. Capítulo I – Disposiciones Generales

2.3.1.1. Transmisibilidad de la obligación tributaria

“La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba” (artículo 25 del Código Tributaria).

Los herederos responden por la deuda tributaria. Sin embargo, esta no comprende a las sanciones, pues su carácter personalísimo no posibilita su transmisión.

En esta situación, el nuevo (o nuevos obligados) es (o son) sustituto(s) del anterior, por lo que, la obligación tributaria se le transfiere jurídicamente en igual condición que el sujeto anterior.

La deuda que se transmite es la que corresponde al pago de los tributos y los intereses, y es la generada por el causante como contribuyente y/o responsable.

Se debe agregar que los actos o convenios que transmiten la obligación tributaria a un tercero no es eficaz ante la Administración Tributaria. El deudor tributario se encuentra sujeto a la obligación tributaria por mandato de la Ley; por lo tanto, no procede su desvinculación a través de convenios entre particulares. En este sentido, el acto entre particulares es ineficaz.

2.3.1.2. Extinción de la obligación tributaria

Si bien el Derecho Tributario ha adoptado algunas formas de la extinción de la obligación del Derecho Civil, la naturaleza de la obligación tributaria impide que todas estas le sean aplicables. Tal es el caso de la novación, transacción o mutuo disenso.

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago.
- 2) Compensación.
- 3) Condonación.
- 4) Consolidación.

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

6) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.

b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular. (Artículo 27 del Código Tributario)

Cabe mencionar que las formas de extinción de la obligación tributaria comprenden también a la deuda tributaria: tributo, multa e intereses.

2.3.2. Capítulo II – La Deuda Tributaria y el Pago

El artículo 28 del Código Tributario señala que la **deuda tributaria** tiene los siguientes componentes el tributo, las multas y los intereses.

a. Tributo, que puede ser el impuesto, la contribución o la tasa.

b. Multa, consecuencia del incumplimiento de un deber tributario formal.

c. Intereses, con carácter indemnizatorio, porque reconstituye al fisco la demora en el cumplimiento del pago. A excepción de los agentes de retención o percepción, la mora en el pago no es infracción sancionable en el Código Tributario.

Como intereses debemos entender al interés moratorio correspondiente al pago extemporáneo, al interés moratorio correspondiente a las multas y al interés correspondiente al aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

En el caso de los intereses, se debe considerar lo siguiente:

(i) Interés moratorio, se genera por el monto del tributo no cancelado a la fecha de pago que establece la Administración Tributaria.

Devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la SBS el último día hábil del mes anterior. (Artículo 33 del Código Tributario).

En el caso de la SUNAT, la RS n.º 053-2010/SUNAT establecía las tasas de interés moratoria aplicables a los tributos administrados por la SUNAT.

No obstante, a causa de la pandemia del COVID 19, la reducción de la tasa de referencia del Banco Central de Reserva y la paralización de la mayor parte de la actividad económica en el país, la SUNAT a través de la RS n.º 066-2020/SUNAT modificó las tasas de interés aplicables a los tributos que administra y recauda. Las tasas son las siguientes:

Deuda en moneda nacional: 1% mensual, a partir del 01 de abril de 2020.

Deuda en moneda extranjera: 0.50% mensual, a partir del 01 de abril 2020.

(ii) Aplicación del interés moratorio: El tercer párrafo del artículo 33 del Código Tributario, señala que:

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

Precisando el artículo 34 del Código Tributario lo siguiente:

El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Lo señalado en anteriormente es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

En el caso de la solicitud de fraccionamiento del pago con la SUNAT, el interés moratorio se computa hasta la fecha de aprobación del fraccionamiento.

En cuanto al interés moratorio correspondiente a las multas, "se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción" (artículo 181 del Código Tributario).

(iii) Suspensión de la aplicación del interés moratorio: Se aplicará a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos siguientes:

- Plazo para resolver la reclamación, de acuerdo con el artículo 142 del Código Tributario. Deberá considerarse el DS n.º 024-2008-EF que regula la forma de actualización de la deuda tributaria basado en el IPC, tal como se indica en el Código Tributario (artículo 33).
- Plazo para resolver la apelación, de acuerdo con el artículo 150, 152 y 156. Deberá considerarse el DS n.º 362-2015-EF que determina el método de en que se actualizará la deuda tributaria y aduanera en caso se trate de recursos de apelación, de acuerdo con Código Tributario (artículo 33) y la Ley General de Aduanas (artículo 151), y se basa en el IPC.

Esta suspensión inicia a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver hasta que se emita la resolución culminando el procedimiento de reclamación o de apelación.

Y es aplicable en situaciones donde el plazo vence debido a la responsabilidad de los órganos resolutores. No se considerarán las demoras causadas por el deudor tributario en el proceso.

No procede la suspensión durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

(iv) Entidad quien fija el interés: debiéndose considerar lo siguiente:

- La SUNAT determinará la TIM para los impuestos que administre y recaude.
- Los Gobiernos Locales fijarán la TIM para los impuestos que administran mediante una Ordenanza Municipal y esta no superará la que ha sido establecida por la SUNAT.
- Respecto a los tributos que otros órganos de la Administración Tributaria administren, esta será quien determine la TIM, excepto cuando una Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas se disponga otra distinta.

2.3.2.1. Pago de la deuda tributaria

La Administración Tributaria es la encargada de señalar el lugar, la forma y el plazo del pago. Por otro lado, el pago de la deuda tributaria puede ser realizado por el deudor tributario, o sus representantes. En este caso, un tercero puede realizar el pago, salvo se oponga el deudor tributario.

El Código Civil en su artículo 1288 señala que por la compensación se extinguen.

El pago es la forma natural o por excelencia de extinción de las obligaciones. En este sentido, el Código Tributario menciona en el

artículo 27 como primer supuesto de la extinción de la obligación tributaria al pago.

Cuestión aparte de la discusión doctrinaria sobre la naturaleza del pago, este medio de extinción de la obligación no varía en el supuesto que el deudor tributario lo realice voluntariamente o si, a través de un procedimiento de cobranza coactiva, es requerido por la Administración Tributaria.

Para el pago de la deuda tributaria, se debe considerar lo siguiente:

a) Lugar de pago

El lugar de pago es señalado por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia. En el caso de principales contribuyentes, el lugar fijado para el pago de la obligación tributaria no es oponible al domicilio fiscal del contribuyente, siempre que se encuentre dentro de la jurisdicción correspondiente.

b) Plazo de pago

En este caso, se debe considerar los siguientes plazos:

Tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo:

Tabla 2

| Tipo de tributo | Plazo |
|---|--|
| De cálculo anual que se devengue al término del año gravable | 3 primeros meses del año siguiente |
| De determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales | 12 primeros días hábiles del mes siguiente |
| De hechos impositivos de realización inmediata | 12 primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria |
| Tributos, los anticipos y los pagos a cuenta diferentes a los supuestos antes señalados, así como, las retenciones y las percepciones | De acuerdo con sus disposiciones |
| Que gravan la importación | De acuerdo con su norma especial |

La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones. (Artículo 29 del Código Tributario)

La norma permite a la Administración Tributaria, establecer una prórroga general para el plazo del pago de la deuda tributaria.

c) Formas de pago

Son las detalladas a continuación:

(i) Dinero en efectivo, en moneda nacional.

(ii) Cheques, deben expresarse en moneda nacional. Se producirá el efecto de pago, siempre que se haga efectivo. “Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquel, no surtirán efecto de pago” (artículo 32 del Código Tributario).

El deudor tributario debe considerar:

- Si el pago es realizado hasta el vencimiento de los plazos establecidos conforme el artículo 29 del Código Tributario, la Administración Tributaria exigirá el pago del tributo con el interés moratorio que se genere desde la fecha de vencimiento del requerimiento.
- Si el pago es realizado después de haberse vencido los plazos señalados en el artículo 29 del Código Tributario, la Administración Tributaria no cobrará los intereses generados entre la fecha del pago y aquella en que venza el requerimiento.

(iii) Notas de Crédito Negociables²⁶. Las cuales se expresarán en moneda nacional.

(iv) Débito en cuenta corriente o de ahorros, en moneda nacional. El pago surtirá efecto siempre que se acredite en la cuenta de la Administración Tributaria.

(v) Tarjeta de crédito, en moneda nacional, de acuerdo con las condiciones que establezca la Administración Tributaria. El pago surtirá efecto siempre que se acredite en la cuenta de la Administración Tributaria.

(vi) Otros medios que la Administración Tributaria apruebe. En este supuesto se exige que se exprese en moneda nacional. Se puede considerar, en el caso de la SUNAT, el pago de los tributos internos a través de SUNAT virtual o en los bancos habilitados utilizando el número de pago SUNAT – NPS, regulado a través de la RS n.º 093-2012/SUNAT.

(vii) Pago en especie, que puede ser autorizado a través de Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas. La

²⁶ Se debe mencionar, además, que gozan de valor cancelatorio de tributos: los bonos de reconocimiento de la deuda agraria (DU n.º 088-2000), y el Certificado inversión Pública Regional y Local – Tesoro Público – CIPRL (Ley n.º 29230).

valorización de los bienes estará sujeto al valor de mercado en la fecha en que se efectúe el pago.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, pueden disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie. La valorización estará sujeta al valor de mercado en la fecha en que se efectúe el pago.

En el caso de impuestos municipales, se podrá permitir el pago en especie a través de bienes inmuebles debidamente inscritos en la SUNARP, libres de gravámenes y desocupados. En este caso, el valor del bien será el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.

2.3.2.2. Imputación del pago

El pago parcial es aquel en que se paga un monto inferior al debido por el tributo, la multa, o en su caso, el interés moratorio. El Código Tributario regula la aceptación por parte de la Administración Tributaria y la imputación del pago.

Al momento de realizar el pago de la deuda tributaria, se debe considerar los siguientes supuestos, de acuerdo con el artículo 31:

a) Pago total. Esta se imputa primero al interés moratorio, después al tributo o multa. Debe indicarse tributo o multa y periodo correspondiente.

b) Pago parcial

- Si corresponde a varios tributos o multas del mismo periodo, se imputa a la deuda de menor monto.
- Si las deudas vencen en diferentes fechas, el pago se aplicará primero a la deuda tributaria más antigua.

El órgano competente se encuentra obligado a aceptar el pago, incluso si no cubre completamente la deuda tributaria. Sin embargo, la Administración Tributaria puede iniciar una cobranza coactiva por la cantidad pendiente de pago.

Quando al realizarse el pago de la deuda tributaria se incurra en error al indicar el tributo o multa por el cual éste se efectúa, la SUNAT, a iniciativa de parte o de oficio, verificará dicho hecho. De comprobarse la existencia del error se tendrá por cancelada la deuda tributaria o realizado el pago parcial respectivo en la fecha en que el deudor tributario ingresó el monto correspondiente. La SUNAT está autorizada a realizar las transferencias de fondos de los montos referidos en el párrafo anterior entre las cuentas de recaudación cuando se encuentren involucrados distintos entes. (56.a Disposición Final del Código Tributario)

2.3.2.3. Aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias

El aplazamiento permite diferir, retrasar o extender el plazo de pago de la deuda tributaria, en el caso del fraccionamiento, permite dividir el pago de la deuda en cuotas.

La concesión del aplazamiento y/o fraccionamiento tiene dos supuestos, dependiendo del órgano que lo otorga:

- El aplazamiento y/o fraccionamiento, de acuerdo con las condiciones del Poder Ejecutivo, se otorga de manera general. No se permite el aplazamiento y/o fraccionamiento de tributos retenidos o percibidos.
- El aplazamiento y/o fraccionamiento, de acuerdo con las condiciones de la Administración Tributaria, se otorga en casos particulares. No se permite el aplazamiento y/o fraccionamiento de tributos retenidos o percibidos. En este caso, es necesario cumplir con los requerimientos o garantías que la Administración Tributaria exija a través de una Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Condiciones:

- Las deudas tributarias deben contar con suficiente garantía, como carta fianza bancaria, hipoteca u otra forma de respaldo. Sin embargo, en casos excepcionales, esta exigencia puede omitirse. Para el fraccionamiento particular otorgado por SUNAT, solo se permiten la Carta Fianza y la Hipoteca de primer rango como garantías, de acuerdo con la RS n.º 161-2015/SUNAT, artículo 11.
- Las deudas no deben haber sido objeto de aplazamiento y/o fraccionamiento previamente. No obstante, mediante un Decreto Supremo, pueden establecerse excepciones.
- La Administración Tributaria aplicará a la deuda sujeta a aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será menor al 80% ni mayor que la tasa de interés moratorio.
- El incumplimiento de las normas reglamentarias por parte del deudor tributario resultará en la ejecución de medidas de cobranza coactiva, cubriendo todas las amortizaciones e intereses que no han sido pagadas.

(i) Aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos de la SUNAT

En el caso de la SUNAT, la RS n.º 161-2015/SUNAT aprobó el Reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos. En el caso del supuesto de garantías tipo hipoteca, se debe considerar la Directiva n.º 005-99/SUNAT que aprueba los modelos de contratos de hipoteca que deberán ser utilizados a efectos de garantizar la deuda tributaria objeto de aplazamiento y/o fraccionamiento.

Una de las condiciones para el otorgamiento de un fraccionamiento y/o aplazamiento de deuda tributaria es la presentación de garantías, la que puede ser una carta fianza, además del pago de una cuota de acogimiento como condición para su aprobación.

(ii) Refinanciamiento de la deuda tributaria acogida en aplazamiento y/o fraccionamiento de la SUNAT

En el supuesto de un aplazamiento y/o fraccionamiento vigente o con causal de pérdida, la SUNAT permite el refinanciamiento de la deuda acogida en aplazamiento y/o fraccionamiento, sujetándose a las condiciones de la RS n.º 190-2015/SUNAT. Este refinanciamiento se otorga por una sola vez, por lo que, en caso de pérdida del refinanciamiento vigente, la deuda será exigida coactivamente.

2.3.2.4. Pago indebido y devolución

El artículo 92 del Código Tributario reconoce al contribuyente el derecho de solicitar la devolución de pagos indebidos o en exceso. Las condiciones para dicha devolución, así como las devoluciones de tributos administrados por la SUNAT se encuentran regulados en los artículos 38 y 39 del Código Tributario.

En el caso de un pago indebido que nazca de una simulación para obtener un beneficio obtenido ilegalmente, no procederá su devolución, tal como señala la Primera Disposición Final del DL n.º 953. En esta norma se establece que si se declara a personas como trabajadores cuando en realidad no lo son, no se devolverán las aportaciones al ESSALUD y la ONP que hayan sido pagadas en relación con esos sujetos.

2.3.2.5. Modalidades

La devolución puede ser de oficio o a pedido de parte.

a. Devolución de oficio, de acuerdo con las siguientes circunstancias:

- Cuando se impugna extemporáneamente pagando el tributo o las sanciones para hacer admisible a trámite la reclamación o apelación, y luego se declara improcedente, todo o en parte, la acotación o las sanciones.
- En el caso del impuesto a la renta, cuando se acota sobre rentas omitidas en un ejercicio y el contribuyente acredita haberlas declarado erróneamente por otro ejercicio, caso en el que debe ordenarse, previa deducción del exceso declarado, la devolución del pago indebido en dicho ejercicio.

- El pago realizado relacionado con pruebas que no presentó o mostró el deudor tributario en primera instancia, será devuelto si el Tribunal deja sin efecto la resolución que justificaba dicho cobro.
- La devolución automática de los impuestos pagados o retenidos en exceso de las personas naturales de acuerdo con la Ley n.º 30734.

b. Devolución a pedido de parte, con respecto al pago indebido por autoliquidación o el pago en exceso de una resolución de multa u orden de pago. Se debe considerar el plazo prescriptorio.

2.3.2.6. Requisitos

La SUNAT puede establecer el monto mínimo para la tramitación de solicitudes de devolución. Si el monto es menor al establecido, la SUNAT puede realizar la compensación automáticamente o a solicitud del interesado.

Los requisitos son aquellos que mencionan las siguientes normas:

- El DS n.º 126-94-EF que establece el Reglamento de Notas de Crédito Negociables
- El DS n.º 039-2001-EF que aprueba el Reglamento de la Ley n.º 27334 y establece los detalles relacionados con la administración de las aportaciones a ESSALUD y ONP, incluyendo alcances y periodos.
- El DS n.º 051-2008-EF que norma la devolución de pagos indebidos o en exceso de deudas tributarias que son administradas por la SUNAT mediante órdenes de pago del sistema financiero
- La RS n.º 059-2017/SUNAT que regula la devolución de saldos a favor del impuesto a la renta de tercera categoría
- La RS n.º 031-2015/SUNAT que norma la presentación vía SUNAT virtual, de las solicitudes de devolución de los saldos a favor del impuesto a la renta por rentas de capital y/o rentas del trabajo.

2.3.2.7. Procedimiento

La solicitud de devolución se plantea en vía de acción como procedimiento no contencioso. Este procedimiento se encuentra regulado en el Libro III del Código Tributario.

En el procedimiento puede realizarse una verificación o fiscalización. En el supuesto que la SUNAT formule reparos, determinará el monto a devolver considerando tales reparos, y si establece adeudos por otros tributos, efectuará la compensación. En caso la SUNAT no apruebe la solicitud emitirá una resolución declarando improcedente la devolución, por lo que corresponderá al administrado, en caso lo considere, reclamar el acto administrativo.

La Ley n.º 30734 regula las normas sobre la devolución de oficio (o automática) de los pagos en exceso originados por las deducciones del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta u otros motivos. En este supuesto no es exigible la presentación de la declaración anual ni la solicitud de devolución por parte de los contribuyentes perceptores de rentas del trabajo, considerando que la SUNAT cuenta con la información necesaria y disponible en sus respectivos sistemas. La devolución de oficio está sujeta a fiscalización posterior.

■ MONEDA EN QUE DEBE EFECTUARSE LA DEVOLUCIÓN

“Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria” (artículo 38 del Código Tributario).

Cuando se trate de convenios de estabilidad o normas legales vigentes que permitan la declaración y pago en moneda extranjera, la devolución se efectuará en esa misma moneda, debiendo considerar la Primera Disposición Transitoria del DL n.º 953, modificada por el DL n.º 969.

■ MEDIO DE DEVOLUCIÓN

“Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros” (artículo 39 del Código Tributario).

En el caso de la devolución mediante notas de crédito negociables, el DS n.º 126-94-EF contiene su reglamento en el Título II. En el caso de la devolución con órdenes de pago del sistema financiero, se encuentra regulado en el DS n.º 051-2008-EF.

■ INTERESES

A la devolución se debe agregar el interés establecido por la SUNAT, que abarcará desde el día siguiente a la fecha en que se realizó el pago indebido o en exceso y hasta aquella en que la devolución esté a disposición del solicitante.

Tengamos en cuenta lo siguiente:



- a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33º.
- b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional

(TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33. (Artículo 38 del Código Tributario)

El interés aplicable para la SUNAT se encuentra establecido en la RS n.º 066-2020/SUNAT, salvo en el caso de las retenciones y percepciones del IGV no aplicadas, que se encuentra regulado en la RS n.º 296-2011/SUNAT.

Otras consideraciones en el caso de los intereses

La Directiva n.º 008-2000/SUNAT establece el lapso para el cálculo de intereses en el caso de las solicitudes respecto de las cuales se ha declarado su procedencia, de las que han sido resueltas fuera de plazo y cuando no hayan sido reclamadas la resolución denegatoria ficta por parte del deudor.

En el caso de devoluciones indebidas o en exceso de aportaciones a ESSALUD y a la ONP, la RM n.º 085-99-EF/66 señala que las restituciones estarán sujetas a la TIM fijada por la SUNAT.

2.3.2.8. Prescripción de la solicitud de devolución

El artículo 43 del Código Tributario señala que la acción para solicitar la devolución prescribe a los 4 años.

El término prescriptorio se computará:

...

2. Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
3. Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos²⁷. (Artículo 44 del Código Tributario) .

En el caso que el contribuyente no presente su declaración jurada anual, la prescripción de la acción para solicitar la devolución de las retenciones sufridas con carácter de pago a cuenta corre desde el 1 de enero del año que sigue a aquel en que debió presentarse la

²⁷ A través de la RTF n.º 11538-1-2021, la cual constituye precedente de observancia obligatoria, se ha dispuesto, de acuerdo con el contenido del artículo 154 del TUO del Código Tributario, el siguiente criterio "La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicada".

declaración. En el caso se presente la declaración, transcurrido el plazo prescriptivo, carecerá de efectos jurídicos.

■ **INTERRUPCIÓN DEL PLAZO PRESCRIPTIVO**

El plazo para la prescripción de la acción para requerir la devolución se interrumpe:



- a) Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.
- b) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.
- c) Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio. (Num. 4, Art. 45 del Código Tributario)

■ **SUSPENSIÓN DEL PLAZO PRESCRIPTIVO**

El plazo de prescripción de la acción para requerir la devolución se suspende:



- a) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
- b) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
- c) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62-A. (Num. 3, Art. 46 del Código Tributario)

El artículo 5 del DS n.º 003-2000-EF establece que cuando se trata de pagos indebidos o en exceso de las contribuciones al ESSALUD y a la ONP, la solicitud de devolución prescribe de acuerdo con las reglas del Código Tributario.

2.3.3. Capítulo III – Compensación, Condonación Y Consolidación

2.3.3.1. Compensación

El Código Civil en su artículo 1288 indica que por la compensación se extinguen las obligaciones recíprocas, líquidas, exigibles y de prestaciones fungibles y homogéneas, hasta donde respectivamente alcancen, desde que hayan sido opuestas la una a la otra.

Por la compensación, la deuda tributaria se extingue aplicando contra ella los créditos a favor del deudor que la ley reconozca. La extinción de la deuda se produce hasta por el monto en que tenga lugar esa aplicación.

La compensación debe ser declarada por el órgano administrador del tributo para surtir efectos cancelatorios. En esta línea, la declaración puede tener lugar de oficio o a solicitud de deudor. Excepcionalmente, en la compensación automática el efecto cancelatorio se produce sin necesidad de la previa declaración de la Administración Tributaria, sin perjuicio de establecer su improcedencia a través de una fiscalización.

El artículo 40 del Código Tributario regula la compensación de oficio o a solicitud de parte, así como la compensación automática; sin embargo, se debe considerar adicionalmente las normas siguientes:

- La Décimo Segunda Disposición Complementaria del DL n.º 981, relativa a la compensación del crédito por retenciones y percepciones del IGV no aplicadas.
- La RS n.º 175-2007/SUNAT, que regula la compensación a solicitud de parte y de oficio.

a) Deudas y créditos compensables

La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a periodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. (Artículo 40 del Código Tributario)

Sin embargo, no puede solicitarse la compensación de créditos y deudas por tributos que son ingresos del Tesoro Público con deudas y créditos por aportes a ESSALUD o a la ONP, ni entre estas dos últimas.

La deuda tributaria que puede ser compensada es la que señala el numeral 5 del artículo 2 de la RS n.º 175-2007/SUNAT.

La deuda tributaria susceptible de ser cancelada por compensación es aquella de que se es deudor como contribuyente o responsable.

El crédito tributario compensable es el que un sujeto tiene como contribuyente sin perjuicio de que el pago que le da origen haya sido efectuado inclusive por un tercero responsable. Puede corresponder a un pago indebido de tributos, multas o intereses moratorios, así como a un pago en exceso de tributos. La definición de crédito tributario se encuentra en el numeral 4 del artículo 2 de la RS n.º 175-2007/SUNAT.

b) Compensación de oficio

Cuando es realizada por la Administración Tributaria sin que medie la solicitud del interesado, en cualquier situación en la que establezca la existencia de deudas y créditos compensables.

En estos supuestos, puede impugnarse el acto de la administración a través de una reclamación²⁸.

Existen **dos supuestos de compensación de oficio**.

- a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.
- b) Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago. (Num. 2, Art. 40 del Código Tributario)

En este supuesto se debe considerar lo establecido en la RS n.º 175-2007/SUNAT.

c) Compensación de oficio iniciada a consecuencia de una solicitud de devolución

Este supuesto se da cuando hay una solicitud de devolución, la que es evaluada mediante una verificación o fiscalización.



c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización. Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. (Inc. c), Art. 39 del Código Tributario)

En este supuesto se debe considerar lo siguiente:

- Los elementos configuradores del supuesto de hecho son:

²⁸ Considerado acto reclamable por tener relación directa con la determinación de la deuda tributaria: artículo 10 de la RS n.º 175-2007/SUNAT.

- Exista una solicitud de devolución presentada por el contribuyente.
- A partir de la solicitud se inicie una verificación o fiscalización.
- A partir de la verificación o fiscalización se establezca la existencia de créditos y deudas del contribuyente.
- La deuda a compensar se establezca a través de una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.
- La compensación será objeto de declaración mediante resolución que se pronuncie sobre la devolución.
- La condición de la deuda compensada de oficio no necesita tener el carácter de exigible.
- La deuda tributaria debe constar en la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, según corresponda. Estos actos pueden ser impugnados por el contribuyente.

d) Compensación a solicitud de parte

El deudor puede solicitar que se declare la compensación de la deuda tributaria iniciando un procedimiento no contencioso.

La RS n.º 175-2007/SUNAT establece las reglas sobre la forma y requisitos de la solicitud de compensación.

Los requisitos son:

1. Se presentará un Formulario n.º 1648 por cada Crédito Materia de Compensación.
2. Identificar el formulario y su número de orden, en el que consta el Crédito Materia de Compensación, debiendo coincidir ello con la información registrada en los sistemas de la SUNAT.
3. No tener algún procedimiento administrativo iniciado a petición de parte, contencioso o no contencioso pendiente de resolución ni alguna declaración rectificatoria que no hubiera surtido efectos conforme lo dispuesto al artículo 88º del Código Tributario, sobre el crédito o la deuda a compensar, cuyo resultado pudiera afectar su determinación. De ser el caso, antes de presentar la solicitud de Compensación, el deudor tributario deberá contar con la respectiva Resolución en la cual se acepta el desistimiento de los referidos procedimientos.
4. El Crédito Materia de Compensación no debe haber sido materia de una compensación o devolución anterior.
5. La Deuda Compensable no debe estar incluida en un Procedimiento Concursal, salvo que exista autorización expresa de la Junta de Acreedores de acuerdo a lo establecido en la normatividad correspondiente. (Artículo 5 de la RS n.º 175-2007/SUNAT)

Cabe precisar que el Formulario n.º 1648 es virtual y se debe acceder a él mediante SOL, siendo el plazo de evaluación 45 días hábiles.

e) Compensación automática

Surte efectos extintivos de la deuda sin necesidad de emitir un acto de la Administración Tributaria. Procede únicamente en los casos establecidos en la ley.

Algunos casos de compensación automática son:

- El saldo a favor materia de beneficio, conforme los artículos 34 y 35 de la Ley del IGV, constituye un crédito por tributos, originado por un concepto distinto a los pagos en exceso o indebidos, el cual puede ser arrastrado y, en su caso, compensado automáticamente por el contribuyente que tiene la calidad de exportador²⁹.
- Las retenciones y percepciones del IGV, conforme el artículo 31 de la Ley del IGV, constituyen créditos por pagos en exceso del IGV que pueden ser arrastrados y, compensados automáticamente³⁰.
- El saldo a favor del Impuesto a la Renta a favor del contribuyente, conforme los artículos 87 y 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye un crédito por pago en exceso del Impuesto a la Renta, pudiendo ser arrastrado y compensado automáticamente por el contribuyente³¹.

La Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede revisar la compensación automática y declarar su improcedencia, este pronunciamiento es un acto reclamable.

f) Imputación

El Código Tributario en artículo 40 remite al artículo 31 en el supuesto de la compensación en el proceso de verificación o fiscalización, norma aplicable también para el supuesto de la compensación a solicitud de parte, o aquella que establece el literal b) del numeral 2 del referido artículo.

En caso el crédito hubiera generado interés en aplicación del artículo 38 del Código Tributario, la aplicación del crédito a la deuda debe ser, en primer lugar, al interés del crédito, y luego al monto de este, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 40.

²⁹ Cabe mencionar que puede solicitarse a través de una devolución.

³⁰ Sin perjuicio además que puedan ser compensados a pedido de parte, o solicitarse a través de una devolución.

³¹ En este supuesto también es posible solicitar la devolución.

g) Prescripción de la compensación

El Código Tributario, en su artículo 43, señala que la acción para solicitar la compensación prescribe a los 4 años. Sigue los mismos supuestos de la solicitud de devolución.

El término prescriptorio se computará conforme a lo siguiente:

1. Desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. (Artículo 40 del Código Tributario)

Los numerales 3 y 4 del artículo 45 del Código Tributario establecen los supuestos de suspensión e interrupción del plazo prescriptorio a efectos de solicitar la compensación.

2.3.3.2. Condonación

La condonación es una de las formas de extinción de las obligaciones previstas en el Código Civil. Condonar es perdonar la deuda, el artículo 1295 del Código Civil exigen el común acuerdo entre el acreedor y el deudor.

En materia tributaria, la condonación de la deuda tributaria debe ser establecida por norma expresa con rango de ley. Esta norma debe contener los sujetos favorecidos, los tributos, los deberes formales y sanciones comprendidas y las condiciones bajo la cual opera la condonación.

De manera excepcional, "los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo" (artículo 41 del Código Tributario).

La condonación opera respecto a los tributos, y además las multas que nacen como una sanción por la infracción cometida por el deudor tributario.

2.3.3.3. Consolidación

La consolidación o confusión es el acto por el cual concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor de una obligación. Es una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias. Esta norma señala que la consolidación ocurrirá "cuando el acreedor de la

obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo" (artículo 42 del Código Tributario).

2.3.4. CAPÍTULO IV – PRESCRIPCIÓN

2.3.4.1. Prescripción

La prescripción es un proceso mediante el cual, bajo ciertas circunstancias, el transcurso del tiempo produce cambios significativos en una relación legal (Vidal, 2009, p. 229).

El Código Tributario ha establecido la prescripción como el medio por el cual se imposibilita la acción a la Administración Tributaria para la exigibilidad de la obligación tributaria. La extinción de la acción nace por el transcurso de un plazo determinado y la ausencia de actuación de la Administración Tributaria.

Sin embargo, es necesario mencionar que la prescripción no se debe considerar como una forma de extinción de la obligación tributaria; tal es así, que el pago de la deuda tributaria prescrita no es un pago indebido. La prescripción no extingue el vínculo obligacional entre la Administración Tributaria y el deudor tributario, sino tan solo la facultad de determinar la obligación tributaria, de aplicar sanciones y de cobrar las deudas: ejercitar las facultades otorgadas por ley.

2.3.4.2. Plazos de prescripción

Los plazos de prescripción están establecidos por en el artículo 43 del Código Tributario:

- **Plazo general**, 4 años. Comprende además los casos en los que no existe obligación de presentar la declaración jurada.
- **Para quienes no hayan presentado las declaraciones juradas dispuestas por ley**, 6 años. En caso el contribuyente alegue que no estaba obligado a presentar la declaración jurada, la Administración Tributaria debe probar esta obligación. Comprende el supuesto de la determinación del impuesto por incremento patrimonial no justificado.
- **Para los agentes de retención o percepción de tributos que habiendo recaudado el tributo no efectúen el pago correspondiente**, 10 años.

Conforme el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, la extensión del plazo del término prescriptorio en el caso de no presentar la declaración jurada se debe a la dificultad para que la Administración Tributaria tome conocimiento de la existencia y cuantía de la deuda tributaria cuando hay una omisión en la presentación de la declaración, por lo que resulta necesario otorgar un

mayor plazo para que mediante su facultad de fiscalización determine y exija su pago³².

2.3.4.3. Prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria

a) Cómputo de la prescripción

El inicio del plazo de prescripción de acuerdo con los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 del Código Tributario se computa:

- Desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar de la declaración anual correspondiente.
 - Este supuesto regula el cómputo de la prescripción de tributos determinados por el obligado.
 - Aplicable a cualquier tributo por el que exista obligación de presentar declaración jurada anual, sea que incida en un hecho de realización periódica o inmediata.
- Desde el 1 de enero del año siguiente en que la obligación es exigible, cuando los tributos deben ser determinados por el deudor tributario y no corresponda al supuesto anterior ni a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
 - Este supuesto regula el cómputo de la prescripción de tributos determinados por el obligado.
 - Comprende los supuestos en que si las declaraciones deben presentarse esporádicamente o con periodicidad inferior a la anual, o si no existe obligación de presentarla.
- Desde el 1 de enero del año siguiente en que haya nacido obligación tributaria, cuando se trate de tributos no comprendidos en los supuestos anteriores.
 - Este supuesto regula el cómputo de la prescripción de tributos determinados por la Administración Tributaria.

En el caso del vencimiento del plazo, si el 1 de enero en que vence el plazo resulta ser día inhábil, la prescripción se cumple el primer día hábil siguiente. Este criterio se sustenta en la Norma XII del Título Preliminar.

b) Interrupción de la prescripción

³² Ver RTF n.º 09217-7-2007.

Al interrumpirse la prescripción queda sin efecto el curso de ésta anterior a ese hecho; por lo tanto, empieza a computarse un nuevo plazo prescriptorio. En estos casos empieza a correr nuevamente el plazo a partir del día siguiente a aquel en que tuvo lugar la interrupción, entendiéndose que es el primer día calendario siguiente.



El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:

- a) Por la presentación de una solicitud de devolución.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
- d) Por el pago parcial de la deuda.
- e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. (Num. 1, Art. 45 del Código Tributario)

(i) Presentación de la solicitud de devolución, que comprende la presentación de cualquier solicitud de devolución y no solo las de pagos indebidos o en exceso. A pesar de que esta pretensión no reconoce deuda tributaria alguna, se le otorga el efecto interruptorio.

(ii) Reconocimiento expreso de la obligación tributaria, que debe entenderse como aquel acto por el que el deudor tributario acepta que existe una o más obligaciones tributarias a su cargo. En esta línea, no supone necesariamente que la obligación haya sido previamente determinada por la Administración Tributaria.

Comprende la presentación de declaraciones juradas determinativas. En el caso de las declaraciones rectificatorias, aunque ella determine una menor obligación, una mayor pérdida o un mayor saldo a favor, la interrupción se produce al presentarse la declaración. No se considera el momento en que la declaración surte efectos.

Además, se considera en este supuesto a las solicitudes de prescripción, condonación, compensación, acogimiento al Sistema de Reactivación a través

del Sinceramiento de Deudas Tributarias – RESIT, acogimiento al Beneficio de Regularización Tributaria – BERT, entre otras³³.

Cabe agregar que el efecto de interrupción del plazo de prescripción se produce con la presentación de los documentos o solicitudes mencionadas, sin importar la posterior calificación de la Administración Tributaria.

(iii) Notificación de actos de la Administración Tributaria, que comprende las resoluciones de determinación, las órdenes de pago emitidas en los supuestos de los numerales 2 a 5 del artículo 78 del Código Tributario, los actos dirigidos a que el deudor reconozca o regularice su obligación tales como cartas o esquelas, los requerimientos de fiscalización y los resultados de dichos requerimientos, entre otros.

La notificación de los actos debe ser válidamente efectuada. Si en caso se declara la nulidad, pierde los efectos interruptorios.

(iv) Pago parcial de la deuda, que se refiere al efectuado voluntariamente y sin reservas u observaciones.

(v) Solicitud de fraccionamiento, el contribuyente reconoce la deuda y asume un compromiso de pago en cuotas. En caso la solicitud de fraccionamiento se solicita por un cónyuge, en aplicación del artículo 65 del Código Procesal Civil, no necesita poder general del otro; por lo tanto, interrumpe la prescripción.

c) Suspensión de la prescripción

Los supuestos para suspender la facultad de determinar la obligación tributaria se detallan a continuación:



El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:

- a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
- b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
- d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.

³³ Se puede consultar los siguientes pronunciamientos del Tribunal Fiscal que desarrollan estos supuestos: RTF N° 07567-10-2013, 5179-2-2004, 09272-11-2014, 12895-10-2014 y 08048-2-2011.

- e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
- f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A. (Num. 1, Art. 46 del Código Tributario)¹¹

(i) Tramitación del procedimiento contencioso tributario, la suspensión de la prescripción opera solo durante los plazos establecidos en el Código Tributario para resolver la reclamación o apelación.

(ii) Tramitación de la demanda contencioso-administrativa o de cualquier otro proceso judicial, en este caso la causal de suspensión se configura si en él se cuestiona la determinación que haya quedado firme en el procedimiento contencioso tributario, no así, si la controversia en dicho proceso tiene un contenido ajeno a esa determinación. En el caso del proceso constitucional de amparo, opera la suspensión si se discute en él, la violación de un derecho fundamental durante el desenvolvimiento de la fiscalización o del procedimiento contencioso tributario. De darse ese supuesto, la sentencia de amparo podría ordenar que se realice una nueva determinación con subsanación de la violación del derecho constitucional, situación que justificaría la previsión de la causal.

(iii) Lapso que el deudor tributario tiene la condición de no habido, debiendo la Administración Tributaria acreditar que se siguió el procedimiento conforme al DS n.º 041-2006-EF.

(iv) Plazo para rehacer los libros y durante la suspensión del plazo establecido en los artículos 61 y 62 del Código Tributario. Esos supuestos responden al impedimento que tiene la Administración Tributaria de realizar la verificación o fiscalización correspondiente.

La suspensión de la prescripción en caso de declaración de nulidad de los actos impugnados

En este supuesto, se debe considerar dos aspectos:

- La declaración de nulidad de la fiscalización o de la determinación en la vía administrativa no enerva la suspensión de la prescripción, operando dicha suspensión como límite hasta el vencimiento del plazo para resolver.

- La declaración de nulidad de la fiscalización o determinación en la vía judicial tampoco enerva la suspensión de la prescripción, la que subsiste hasta el agotamiento de esa vía.

Una vez concluido el lapso de suspensión de la prescripción, el plazo continúa su curso, integrándose al desenvuelto hasta el inicio de la suspensión. La suma de ambos representa el plazo transcurrido de la prescripción. **La continuación del curso de la prescripción** tiene lugar desde el día siguiente al cese de la suspensión.

2.3.4.4. Prescripción de la facultad para exigir el pago de la obligación tributaria

a) Cómputo de la prescripción

El inicio del plazo de prescripción de la deuda establecida en una resolución de determinación se computa "desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas" (Num. 7, Art. 44 del Código Tributario).

b) Interrupción de la prescripción

Respecto a los supuestos para la interrupción de la prescripción, tenemos lo siguiente:



"El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:

- a) Por la notificación de la orden de pago.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por el pago parcial de la deuda.
- d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva. (Num. 2, Art. 45 del Código Tributario)"

(i) Notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento o fraccionamiento, en este caso, el plazo prescriptorio que queda interrumpido en virtud de esta

causal es el que había corrido hasta el otorgamiento del beneficio y que quedó en suspenso desde ese momento.

Una vez notificada la resolución de pérdida del beneficio, empieza a correr la prescripción de la acción para cobrar la deuda establecida en esa resolución.

(ii) Notificación de los actos de la cobranza coactiva, en este supuesto se debe tener en cuenta la RTF de observancia obligatoria n.º 11952-9-2011. Las notificaciones son de todos aquellos actos de cualquier naturaleza. No es exclusivo de aquellos vinculados al requerimiento de pago de la deuda tributaria.

c) Suspensión de la prescripción

La suspensión de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, se configura:



“a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
 e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.”

(i) Tramitación del procedimiento contencioso tributario, que evita que la prescripción de esta acción se cumpla antes de que se haya efectuado la cobranza, dado que mientras las resoluciones de determinación o multa sean reclamadas, estas no son exigibles en cobranza coactiva. En el caso de la orden de pago, la admisión a trámite de su reclamación causa la suspensión de su cobranza.

(ii) Tramitación de la demanda contencioso-administrativa o de cualquier otro proceso judicial. En este caso la interposición de la demanda contenciosa administrativa o de amparo no causa la suspensión de la cobranza. En estos casos la suspensión se produce únicamente en virtud de una medida cautelar judicial que la ordene. Es así como la referencia de **cualquier otro proceso judicial** debe entenderse hecha solo a aquellos en los que los hechos controvertidos o que son materia de investigación judicial, son los producidos en relación con el inicio o prosecución de la cobranza coactiva.

(iii) Aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria. En este caso opera desde el día hábil siguiente al de la notificación de la resolución aprobatoria de la solicitud correspondiente.

La suspensión de la prescripción en caso de declaración de nulidad de los actos impugnados.

En este supuesto existe una inafectación de la suspensión de la prescripción en caso de nulidad de actos procesales.

“La suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso-administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. (Artículo 46 del Código Tributario)

2.3.4.5. Prescripción de la facultad para aplicar sanciones

a) Cómputo de la prescripción

El inicio del plazo de prescripción de acuerdo con el numeral 4 del artículo 44 del Código Tributario se computa:

- Desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

b) Interrupción de la prescripción

A continuación, los supuestos de interrupción de la acción para aplicar sanciones:



a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

b) Por la presentación de una solicitud de devolución.

c) Por el reconocimiento expreso de la infracción.

d) Por el pago parcial de la deuda.

e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. (Num. 3, Art. 45 del Código Tribuorio)

c) Suspensión de la prescripción

El numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario señala los supuestos de suspensión de la acción para aplicar sanciones, estos supuestos son los mismos que los contemplados para las acciones de determinar la obligación tributaria.

2.3.4.6. Efectos de la suspensión

Si bien es cierto la prescripción tiene como uno de sus fundamentos la omisión o inacción del acreedor para solicitar la satisfacción del crédito durante un lapso determinado, cuando este se encuentra habilitado legalmente para tal efecto, la suspensión opera cuando hay una incapacidad legal o una dificultad práctica para ejercer un derecho. Por lo tanto, la suspensión produce el efecto de hacer que no corra la prescripción durante aquel tiempo en que el impedimento subsiste. Coviella (citado en Caller Ferreyros, 2008).

Es importante considerar lo siguiente:

La suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos." (Artículo 46 del Código Tributario)

Cuando se presenta una reclamación o una apelación, la suspensión se aplicará solamente durante el tiempo que señala el Código Tributario para la resolución de esos recursos. Una vez finalizados dichos plazos, el cómputo del periodo prescriptorio se reanuda al día siguiente en que vence el plazo para resolver el recurso correspondiente.

2.3.4.7. Renuncia a la prescripción adquirida

El Tribunal Fiscal señala que el pago voluntario de la obligación implica la renuncia de esta. En el supuesto del pago parcial, la renuncia alcanza solamente el monto pagado parcialmente. "El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado" (artículo 49 del Código Tributario).

2.3.4.8. Declaración de la prescripción

La prescripción únicamente se declara a pedido del deudor tributario. Aun cuando no exista una exigibilidad de pago, el contribuyente puede ejercitar una acción y solicitar la prescripción de la deuda.

Este ejercicio se encuentra contemplado como derecho del contribuyente en el artículo 92, inciso o), del Código Tributario. Esta solicitud se tramita como una

solicitud no contenciosa y se encuentra regulada a través de la RS n.º 178-2011/SUNAT.

En relación con esta solicitud, según el D. Leg. n.º 1528, vigente desde el 04 de marzo de 2022, el solicitante podrá prescindir del formulario que figura como anexo de la RS n.º 178-2011/SUNAT, puesto que podrá presentar un escrito simple, mediante el cual se solicite la prescripción señalando el tributo y/o infracción y período de forma específica.

Con relación al párrafo anterior, es preciso señalar que, si el deudor tributario no señala expresamente el tributo y/o infracción y período materia de sus pedidos de forma específica, el órgano encargado de resolver requerirá la subsanación de dicha omisión dentro del plazo de diez (10) días hábiles. Vencido dicho plazo sin la subsanación requerida, se declara la improcedencia.

En caso existiera la exigencia de pago, el deudor puede oponer la prescripción a modo de excepción. Así lo establece el Código Tributario, en su artículo 48, cuando precisa que la prescripción podrá invocarse en cualquier fase del procedimiento administrativo o judicial.

Con respecto a la prescripción se debe considerar lo siguiente:

- No corresponde que el ejecutor coactivo otorgue a la oposición de la prescripción como trámite de solicitud no contenciosa o reclamación. Esta derivación sin emitir pronunciamiento, vacía de contenido el artículo 48 del Código Tributario.
- En caso exista un procedimiento no contencioso o contencioso tributario referido al mismo tributo y periodo, que ha sido iniciado antes o después de oponerla en el procedimiento de cobranza coactiva, no corresponde el pronunciamiento del ejecutor coactivo.
- La prescripción puede ser alegada en la vía de queja. En este supuesto el Tribunal Fiscal solo podrá pronunciarse si previamente se invocó la prescripción ante el ejecutor coactivo, con el fin de suspender o concluir la cobranza, y siempre que hubiere correspondido a este emitir pronunciamiento.
- En caso el deudor tributario no se encuentre conforme con el procedimiento iniciado y con la resolución emitida en este, deberá plantear la nulidad en la vía que corresponda.

Es importante señalar que, según lo dispuesto por el D. Leg. n.º 1528, vigente desde el 04 de marzo de 2022, si se solicita que se declare la prescripción en un

procedimiento no contencioso, no puede oponerse esta en un procedimiento contencioso tributario en forma paralela, y viceversa.

De igual forma, en el caso que se encuentre en trámite un procedimiento en el que se haya invocado la prescripción y se inicie uno nuevo respecto del mismo tributo y/o infracción y período, se declarará la improcedencia del segundo procedimiento.

2.3.4.9. Prescripción de las contribuciones al ESSALUD y a la ONP

El DS n.º 003-2000-EF establece, entre otros, las normas para determinar el plazo de prescripción de la acción para realizar la determinación de la deuda tributaria respecto de las contribuciones, infracciones y sanciones, exigir su pago y aplicar sanciones. Además, precisa que se deben tener en cuenta las reglas siguientes:

- a) Las obligaciones exigibles e infracciones cometidas o en su defecto detectadas a partir del 1 de enero de 1999, se rigen por las normas contenidas en el Código Tributario.
- b) Las obligaciones exigibles e infracciones cometidas o en su defecto detectadas al 31 de diciembre de 1998, se rigen por el Código Civil o la Ley N° 19990, según corresponda." (Inc. a) y b), Art. 5 del DS n.º 003-2000-EF)

CAPÍTULO III. LIBRO SEGUNDO – LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. TÍTULO I: ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración Tributaria es la entidad de derecho público encargada por ley para el desempeño de las funciones relacionadas con la aplicación y recaudación de un determinado tributo. Puede ser o no el propio acreedor tributario.

De conformidad con el libro segundo del Código Tributario, las facultades de la Administración Tributaria son:

- Capítulo I - Facultad de Recaudación (Art. 55).
- Capítulo II - Facultades de Determinación y Fiscalización (Art. 59 y 61).
- Capítulo III - Facultad Sancionadora (Art. 82).

La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria." (Artículo 50 del Código Tributario)

3.1.1. Tributos del Gobierno Central

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), es un organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, cuya finalidad es administrar los tributos internos, a excepción de los municipales y los derechos arancelarios.

Es competente además para llevar a cabo las acciones y procedimientos necesarios para brindar y solicitar asistencia administrativa mutua en asuntos tributarios.

A partir de la fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Aduanas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la SUNAT pasó a ser el ente administrador de tributos internos y derechos arancelarios del Gobierno Central.

En este sentido, los principales tributos que administra la SUNAT, entre otros, son los siguientes:

- Impuesto General a las Ventas
- Impuesto a la Renta
- Régimen Mype Tributario
- Régimen Especial del Impuesto a la Renta
- Nuevo Régimen Único Simplificado
- Impuesto Selectivo al Consumo
- Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional
- Impuesto Temporal a los Activos Netos
- Impuesto a las Transacciones Financieras
- Impuesto Especial a la Minería
- Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas
- Derechos Arancelarios o Ad Valorem
- Derechos específicos aplicados a las mercancías de acuerdo con cantidades específicas

3.1.2. Tributos de los Gobiernos Locales

“Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean éstas últimas, derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne” (artículo 52 del Código Tributario).

Entre los impuestos que actualmente administran los municipios se encuentran los siguientes:

- Impuesto predial
- Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos
- Impuesto de alcabala
- Impuesto al patrimonio vehicular
- Impuesto a las apuestas

3.1.3. Tributos de Organismos Descentralizados Autónomos, Instituciones Públicas Descentralizadas e Instituciones Autónomas

Corresponde a la SUNAT administrar, fiscalizar y recaudar las aportaciones del Seguro Social de Salud – ESSALUD y de la Oficina de Normalización Previsional – ONP.

Determinados organismos descentralizados autónomos, instituciones públicas descentralizadas e instituciones autónomas ejercen la administración de las contribuciones y tasas que la ley les asigna por los servicios públicos que prestan o las funciones que cumplen.

3.1.4. Órganos resolutores

Los órganos de resolución son competentes para conocer en la instancia que les corresponde, de los procedimientos contenciosos y no contenciosos que en la vía administrativa siguen los contribuyentes sobre cuestiones tributarias.

De acuerdo con el artículo 134 del Código Tributario, la competencia de los órganos de reclamación no puede ser extendidas ni delegadas a otras entidades.

En los procedimientos contenciosos de reclamación, no puede haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal, de acuerdo con el artículo 124 del Código Tributario.

“Ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distinto a los señalados en los artículos precedentes, podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad” (artículo 54 del Código Tributario).

3.2. TÍTULO II- FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.2.1. CAPÍTULO I - FACULTAD DE RECAUDACIÓN

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. En este sentido, puede contratar de forma directa los servicios de instituciones del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades, para recibir el pago de las obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria puede firmar convenios que permitan recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones que se le dirijan.

Esta facultad alcanza la recaudación en aplicación de la asistencia en el cobro de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Asimismo, "la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176 y 177 derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria" (artículo 55 del Código Tributario).

Esta facultad también contempla la adopción de medidas cautelares para asegurar el pago de la deuda, así como de efectuar la cobranza coactiva. Esta facultad se encuentra regulada principalmente por los artículos 56, 57 y 58 del Código Tributario, así como por los artículos 14 y 15 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

3.2.1.1. Medidas cautelares previas

El artículo 56 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria puede, en razón al comportamiento del deudor tributario, o si existen motivos que sugieran que la recuperación de la deuda podría ser infructuosa, se puede considerar, antes de iniciar el proceso de cobranza coactiva, asegurar el pago de la deuda tributaria y trabar medidas cautelares, aun cuando esta no sea exigible coactivamente.

3.2.1.1.1. Supuestos para trabar la medida cautelar

El comportamiento del deudor tributario justifica interponer una medida cautelar previa en los siguientes casos:

- "a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.
- b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.
- c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento

o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario;

f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes;

g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;

h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;

i) Pasar a la condición de no habido;

j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;

k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;

l) No estar inscrito ante la administración tributaria.

m) Ostente cualquiera de los dos niveles de cumplimiento más bajos de aquellos establecidos por la normativa correspondiente³⁴. (Artículo 56 del Código Tributario)

Las acciones mencionadas se respaldarán mediante una resolución de determinación, resolución de multa, orden de pago o resolución que rechaza una reclamación, la que amerite, menos que sea necesario emitir la medida cautelar previa antes de esos actos administrativos antes señalados.

³⁴ Aquellos establecidos por el D. Leg. n.º 1535, vigente desde el 20 de marzo de 2022.

Si, al aplicar una medida cautelar previa, se afecta un bien que pertenece a terceros, estos tendrán la opción de iniciar un proceso de intervención excluyente de propiedad.

Las medidas cautelares adoptadas previo al inicio del procedimiento de cobranza coactiva solo serán ejecutadas después de iniciado dicho proceso y después de que haya expirado el plazo de pago y cancelación.

En caso los bienes embargados sean perecederos y el deudor tributario, a requerimiento expreso de la SUNAT, no sean reemplazados, con otros de mismo valor, o entregue garantía en el plazo que la Administración Tributaria disponga, esta tendrá la facultad de rematar los bienes antes de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.

El monto que se obtenga en el citado remate se depositará en una entidad bancaria para el aseguramiento del pago de la deuda dentro del proceso de cobranza coactiva.

Con respecto al fundamento, es necesario considerar el Acuerdo de Sala Plena del 14.11.1996, vigente de acuerdo con el Acta de Sala Plena n.º 2014-14 que menciona que la SUNAT debe fundamentar cuales son las razones que sustentan las medidas cautelares previas. El Tribunal Fiscal puede dejar sin efecto dichas medidas, si es que considera que las citadas razones son insuficientes, no obstante habersele solicitado mediante proveído.

3.2.1.1.2. Plazos aplicables a las medidas cautelares previas

De acuerdo con lo regulado por el Código Tributario en su artículo 57, sobre las medidas cautelares debe considerarse lo siguiente:

(i) Deudas no exigibles coactivamente:

- La medida cautelar estará vigente durante 1 año a partir de la fecha en que fue impuesta, y si existe una resolución que rechaza la reclamación del deudor tributario, esta medida se extenderá por 2 años adicionales.
- En situaciones donde la medida cautelar se establezca en base a una resolución que rechaza una reclamación, su duración será de 1 año, pero se mantendrá por 2 años más.
- Una vez que hayan transcurrido los plazos mencionados, sin necesidad de una declaración explícita, la medida cautelar perderá validez, por lo que la Administración Tributaria debe ordenar su levantamiento. En este caso, no se podrá establecer una nueva medida cautelar, a menos que se trate de una deuda tributaria diferente.

- En caso de que se emita una resolución favorable antes del vencimiento de los plazos establecidos, la Administración Tributaria levantará la medida cautelar y, en caso de haberse afectado bienes, los devolverá a sus propietarios, si corresponde.
- Si la deuda tributaria se vuelve exigible para cobranza coactiva antes de que los plazos máximos expiren, se iniciará el procedimiento de cobranza coactiva y, en esta situación, la medida cautelar se convierte en definitiva.
- Para que se pueda levantar la medida cautelar, es necesario presentar una carta fianza que cubra el monto por el cual se estableció la medida, por un periodo de 12 meses, debiendo renovarse posteriormente por dos periodos adicionales de 12 meses cada uno, dentro del plazo que determine la Administración.
- La carta fianza se ejecutará en el proceso de cobranza coactiva que inicie la Administración Tributaria o cuando el deudor tributario no cumpla con renovarla dentro del plazo. El dinero obtenido de la ejecución de la carta fianza se depositará en una Institución Bancaria para asegurar el pago de la deuda durante el procedimiento de cobranza coactiva
- En casos excepcionales, la Administración Tributaria puede levantar la medida cautelar si el deudor tributario proporciona otra garantía que, según el criterio de la primera, sea considerada suficiente para asegurar el monto por el cual se impuso la medida.

(ii) Deudas exigibles coactivamente:

- La Resolución de Ejecución Coactiva debe ser notificada dentro de los 45 días hábiles de trabadas las medidas cautelares. Puede prorrogarse por 20 días hábiles más si existe causa justificada. En el caso de las deudas exigibles coactivamente, si la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva no se realiza dentro de los plazos mencionados, la medida cautelar previa que se impuso caducará.

(iii) En los procesos de fiscalización o verificación:

- Si lo amerita y bajo responsabilidad, la Administración Tributaria podrá trabar las medidas cautelares necesarias para garantizar la deuda tributaria, incluso si aún no ha emitido la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago correspondiente.
- En este caso, debe darse alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 56 del Código Tributario, que hace referencia a los casos de medida cautelar previa mencionados en párrafos anteriores.
- Se permite la sustitución de la medida, por carta fianza bancaria o financiera, siempre que cubra el monto por el cual se trabó la medida, por un período de 12 meses, renovándola de manera sucesiva por dos períodos de 12 meses en el plazo que establezca la Administración Tributaria.
- La carta fianza se ejecutará en el Procedimiento de Cobranza Coactiva que inicie la Administración Tributaria, o cuando el deudor tributario no cumpla con su

renovación dentro del plazo señalado por la Administración Tributaria. En este último caso, el monto obtenido de la ejecución de la carta fianza será puesto en una Institución Bancaria para asegurar el pago de la deuda dentro del Procedimiento antes señalado.

- Adoptada la medida, la Administración Tributaria notificará las resoluciones u órdenes de pago en el plazo de 30 días hábiles, que puede extenderse hasta 15 días hábiles adicionales si se han inmovilizado o incautado libros, archivos, documentos, registros de cualquier tipo, así como otros bienes, tales como programas informáticos y archivos en soporte magnético, etc., que estén relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
- En caso no se notifiquen los actos administrativos, la medida cautelar caduca.
- Si se embargan bienes percederos que, dentro de los 10 días calendario siguientes a la fecha en que se impusieron las medidas cautelares, podrían deteriorarse, descomponerse, vencerse, expirar o fenecer, o bienes percederos que están en riesgo de perderse, vencer, fenecer o expirar debido a factores externos, es posible rematarlos antes de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva. El monto que se obtenga será puesto en una Institución Bancaria para asegurar el pago de la deuda dentro de dicho procedimiento.

3.2.2. CAPÍTULO II - FACULTADES DE DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN

3.2.2.1. Determinación de la Obligación Tributaria

Lay Lozano (2016, p. 273) señala que “en la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, este reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye”. De esta manera cuantifica el importe de la deuda y lo comunica a la Administración Tributaria por medio de una declaración y cancela dicho monto conforme lo disponga la Administración (Lay, 2016, p. 273).

Si al momento de liquidar la obligación esta se realiza con exactitud, y la Administración Tributaria al revisar la declaración no encontrara observación alguna, la determinación se vuelve exclusiva del deudor tributario. Caso contrario, si la Administración Tributaria determina inconsistencias en la declaración del contribuyente, se produce un acto de determinación.

En el caso de la determinación de la Administración Tributaria, esta tiene la naturaleza de acto administrativo, por lo que exige condiciones de validez para su plena eficacia jurídica.

A continuación, algunas consideraciones sobre la determinación 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 59 del Código Tributario)”

“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 60 del Código Tributario)

En el caso de la denuncia de terceros, y de acuerdo con el artículo 116 de la Ley n.º 27444, todo administrado está facultado para comunicar a la autoridad competente aquellos hechos que conociera contrarios al ordenamiento, sin necesidad de sustentar la afectación inmediata de algún derecho o interés legítimo, ni que por esta actuación sea considerado sujeto del procedimiento.

En el caso de la iniciativa de la Administración Tributaria, la determinación sucede a través del procedimiento de fiscalización o verificación de la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor tributario. La omisión o inexactitud en la información presentada podrá ser modificada emitiéndose la resolución de determinación.

3.2.2.2. Facultad de Fiscalización

La facultad de fiscalización es aquella que tiene Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios.

a. Titularidad

Son titulares de la facultad de fiscalización únicamente las entidades señaladas por el Código Tributario como órganos de la Administración Tributaria. De manera excepcional, las municipalidades tienen la posibilidad de otorgar en concesión la responsabilidad de la fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, siempre que no se vulnere la reserva tributaria, de acuerdo con las condiciones del artículo 93 del TUO de la Ley de Tributación Municipal aprobado mediante DS n.º 156-2004-EF.

b. Discrecionalidad

La facultad de fiscalización, conforme al artículo 62 del Código Tributario, se aplica de manera discrecional. De igual forma, en la Norma IV de su Título Preliminar establece que la Administración Tributaria tiene la autoridad para actuar con discrecionalidad, eligiendo la acción administrativa que estime más beneficiosa para el interés público, con los límites establecidos por la ley.

En materia tributaria la discrecionalidad otorga a la SUNAT la facultad de elegir los mecanismos y actuaciones administrativas que estime idóneas, según el caso en concreto. Además, comprende la persecución del fin patrimonial si este ha sido omitido por el contribuyente, es decir si en el procedimiento de fiscalización se han encontrado obligaciones tributarias impagas, estas deberán ser exigidas por la Administración Tributaria mediante las resoluciones que ella expida.

Alcances de la potestad discrecional de la Administración Tributaria

Durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre la misma, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. (RTF 02212-5-2005)

Estas actuaciones se encuentran descritas en el artículo 62 del Código Tributario, considerando además en estricto, el respeto a los derechos del administrado contenido en el artículo 92 de la referida norma.

c. Facultades discrecionales de la Administración Tributaria

El artículo 62 del Código Tributario desarrolla las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.

1) Exigir la exhibición y/o presentación de sus libros, registros, informes, entre otros:

Son aplicables las normas de la Ley n.º 27444, entre ellas los artículos 48 y 41.

- **Con respecto a la documentación o información en poder de la Administración Tributaria:**

El artículo 48 de la Ley n.º 27444 reconoce como derecho del administrado no entregar documentación que ya ha sido presentada y esté en poder de la Administración. Agrega además que, la entidad solicitante no puede pedir a los administrados información o documentación que ella posea o deba poseer en virtud de un trámite realizado por el administrado en cualquiera de sus dependencias, o por haber sido fiscalizado por ellas durante 5 años anteriores inmediatos, siempre que los datos no hubieren sufrido variación ni haya vencido la vigencia del documento. Este supuesto exige que se acredite la entrega de documento con el cargo de recepción debidamente sellado y fechado por la entidad ante la cual hubiese sido suministrada.

- **Con respecto a la información solicitada a cargo de un tercero y el contribuyente afirma no tenerla o no haber sido recibida**

No procede que la Administración exija al contribuyente la exhibición de guías de remisión que debieron entregarle sus proveedores al enviarle los productos objeto del servicio, y sin embargo, alega no haberlos recibido. El Tribunal Fiscal señala que la SUNAT debe verificar si efectivamente se emitieron, a través de un cruce de información.

- **Ámbito del requerimiento de información**

La RTF n.º 586-3-97 menciona que en la fiscalización de un ejercicio puede solicitarse información sobre otro anterior no prescrito, si está referida a operaciones que por su naturaleza guardan relación con las obligaciones tributarias del periodo fiscalizado.

Otro pronunciamiento menciona que la Administración puede fiscalizar inclusive ejercicios prescritos para efectuar la determinación de la obligación de un ejercicio no prescrito; sin embargo, esta posición ha sido rechazada por la Corte Suprema a través de la Casación n.º 1136-2002.

No obstante, la Corte Suprema ha desestimado esta postura mediante la sentencia de Casación.

Se puede solicitar, además, la información o documentación que fue solicitada con anterioridad, para verificar el mismo periodo tributario, en caso se pruebe la existencia de nuevos hechos.

2) La Administración Tributaria, señala en el numeral 2 del artículo 62 del Código Tributario, que en los casos en que los deudores tributarios o terceros hagan el registro de sus operaciones contables a través de sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, puede exigir lo siguiente:

a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones

implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.

c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.

d) Tratándose de la SUNAT, los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario sujeto a fiscalización o verificación registra sus operaciones contables, siempre que el referido sistema cuente con dicha opción.

Tales perfiles se caracterizan por permitir acceder a la información sin ingresar a otra distinta, ni modificar o ocultar o eliminar la existente.

El acceso a la información mediante los indicados perfiles se realiza de manera presencial o remota.

3) Obtener información de terceros

Obtener información de terceros comprende cruces de información a fin de obtener cualquier información sobre las actividades del deudor tributario que esté en poder de terceros, además la información que diversas entidades públicas puedan tener respecto al deudor tributario, siempre que no se vulnere la reserva tributaria.

El cruce de información es obligatorio y no facultativo de la Administración Tributaria, pues se exige un accionar diligente en el ejercicio de su autoridad de fiscalización. Esta exigencia la expresa la Corte Suprema en la Casación n.º 563-2015-Lima, en contraposición con diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal (RTF n.º 19094-2-1011, 9247-10-2013, 12011-10-2013 y 9227-5-2014).

4) Solicitar la comparecencia del deudor o terceros para recabar información

A fin de desarrollar esta facultad se debe tener en cuenta la RTF n.º 1682-Q-2015.

En este supuesto, el Tribunal Fiscal menciona que se vulneran los derechos del administrado y que la Administración Tributaria no respeta su propio requerimiento y los datos que esta consigna con respecto a la fecha, lugar y hora de exhibición o presentación de los libros, registros o documentos.

En caso esta no fuese posible, es necesario comunicar al administrado a través de nuevo documento sobre la situación. El consentimiento del administrado

ocurre si, en caso la verificación no se lleve a cabo en la hora programada, esta no es objetada por el contribuyente.

Las manifestaciones tomadas por la Administración, por sí solas no tienen valor probatorio, debiendo ser valoradas con otros medios de prueba. Las manifestaciones son merituables si previamente se ha cumplido con solicitar la comparecencia de quien debe prestar la manifestación.

Por otra parte, el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero de 2022, ha establecido que las comparecencias podrán realizarse de manera remota, la misma que se realizará conforme a lo que se establezca mediante decreto supremo.

5) Efectuar tomas de inventarios de bienes, entre otros

La posibilidad de realizar en forma inmediata la intervención, arcos de caja, toma de inventarios o control de ingresos, implica que no hay necesidad de dar aviso previo de la intervención.

6) Inmovilizar documentos

La prórroga del plazo establecido puede ser ordenada por la Administración. En el supuesto de inmovilización, el contribuyente o responsable queda impedido de modificar el estado de lo incautado o de desplazarlo a otro lugar.

7) Incautar libros, documentos y bienes

En este supuesto se debe considerar lo siguiente:

- La resolución judicial que autoriza la incautación no necesita ser notificada al contribuyente, por lo que, no se produce violación del procedimiento.
- Al momento de la incautación, es necesaria la identificación del personal de la Administración Tributaria, debiendo constar en el acta firmada por el contribuyente.
- La norma no exige la presencia del representante del Ministerio Público en la diligencia de incautación.
- El acto de descerraje, permitido por decisión del juez, es una acción de carácter discrecional que la Administración puede emplear para salvaguardar el interés fiscal.
- Con respecto al abandono de los bienes incautados, corresponde revisar la RS n.º 157-2004/SUNAT.

8) Practicar inspecciones

Debe precisar que la inspección realizada por el auditor fiscal no está condicionada a la autorización judicial. Esta únicamente procede en el caso que los locales estuviesen cerrados o se tratara de domicilios particulares.

Por otra parte, según el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero de 2022, se ha establecido que se podrán realizar inspecciones remotas, las cuales deberán ser reguladas mediante decreto supremo. De ser el caso que la SUNAT realice alguna inspección de forma remota y se solicite autorización judicial, la ejecución del acto podrá ser programada y no inmediata.

9) Requerir el auxilio de la fuerza pública

Solicitar la colaboración de la fuerza pública para llevar a cabo sus funciones, la cual será proporcionada de forma inmediata y bajo responsabilidad.

10) Solicitar información a las empresas del sistema financiero

Comprende la información relacionada con las transacciones pasivas con clientes. La información debe ser requerida a través del juez. En el caso de otras operaciones, se debe entregar la información conforme con las condiciones de la Administración Tributaria. Esta información comprende también la relacionada con los beneficiarios finales.

11) Facultad de investigar los hechos que configuran infracciones tributarias

Comprende la identificación del infractor y la recolección de las pruebas necesarias para comisión de la infracción.

12) Solicitar a las instituciones tanto públicas como privadas que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias

La entrega de la información debe cumplirse conforme con las condiciones de la Administración Tributaria, no pudiendo ser divulgada a terceros.

13) Pedir a terceros información técnica o peritajes

14) Emitir medidas para combatir la evasión tributaria.

15) Evaluar solicitudes y conceder autorizaciones

Se manifiesta como una modalidad de fiscalización preventiva, incluyendo en la evaluación de las autorizaciones, los antecedentes y/o el actuar tributario del contribuyente.

16) Autorizar libros de actas, registros y libros contables

En concordancia con el artículo 87, numeral 4, del Código Tributario referido al deber de llevar los libros de contabilidad y otros registros de acuerdo con los establecido por la Administración Tributaria.

17) Colocar sellos, carteles, con motivo del ejercicio de sus funciones

Esta facultad se encuentra regulada a través de la RS n.º 144-2004/SUNAT.

18) Requerir al deudor tributario la designación de representantes para acceder a información de terceros en la fiscalización de precios de transferencia

Se debe considerar el Informe n.º 113-2009-SUNAT/2B0000.

19) Supervisar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los deudores tributarios en espacios públicos a través de grabaciones de video

Según la última modificación realizada por el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero de 2022, tratándose de la SUNAT, esta acción también se podrá realizar en entornos digitales, en la que podrán efectuarse grabaciones de audio y/o de video, así como cualquier otra acción que permita documentar dicha supervisión, conforme a lo que se establezca mediante decreto supremo. La realización de dichas acciones se pone en conocimiento del administrado antes de finalizar la actuación.

En cualquier supuesto no podrá divulgarse la información a terceros, bajo responsabilidad.

20) Utilizar la información contenida en los libros, registros y documentos que almacene, archive y conserve

La SUNAT, en mérito de su facultad de fiscalización, puede realizar actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como en los de control de las obligaciones formales vinculadas con la asistencia administrativa, por lo que, ninguna persona o entidad pública o privada puede negarse a suministrar la información que para dicho efecto solicite la SUNAT.

3.2.2.3. El Procedimiento de Fiscalización

El procedimiento de fiscalización es el conjunto de actos y actuaciones realizados mediante el cual la Administración Tributaria verifica y determina la situación jurídica de un deudor tributario respecto de un tributo y periodo determinado.

Si bien el artículo 112 del Código Tributario menciona al procedimiento de fiscalización como uno de los procedimientos tributarios del Libro III, su desarrollo normativo se encuentra señalado en los artículos 61 y siguientes contenidos en el Libro II del Código Tributario.

3.2.2.3.1. Objeto, ámbito, principios y modalidades

A) OBJETO

El DS n.º 085-2007-EF aprobó la norma reglamentaria del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por el DS n.º 207-2012-EF, el DS n.º 049-2016-EF y el DS n.º 145-2019-EF³⁵.



Procedimiento de Fiscalización: Al Procedimiento de Fiscalización Parcial o Fiscalización Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, 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. No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78º del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías. (Inc. d), Num. 1 del DS n.º 085-2007-EF)

En este sentido, el objeto de la fiscalización es la realización de los actos de instrucción para la identificación, conocimiento y comprobación de la información, en conformidad con la cual la Administración Tributaria debe determinar la situación jurídica del deudor tributario respecto de un tributo y periodo determinado.

³⁵ En adelante, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

B) ÁMBITO

Los sujetos pasibles de fiscalización son aquellos que realicen transacciones incluidas en el ámbito de aplicación de los tributos, aun cuando se encuentren exonerados, gocen de beneficios tributarios, o no estén inscritos en el RUC.

En este último caso, la no inscripción en el RUC, o la condición de cese de actividades no es impedimento para que la Administración Tributaria no pueda fiscalizar ejercicios no prescritos, pues esta condición no necesariamente determina que no exista deuda tributaria.

Cuando la persona se encuentra en un proceso penal, la Administración Tributaria no está impedida ejecutar el procedimiento de la fiscalización, siempre que se tenga como objetivo la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

C) PRINCIPIOS

La Ley n.º 27444 desarrolla los principios del procedimiento administrativo en su artículo IV. Estos principios son aplicables supletoriamente en los procedimientos administrativos especiales en los casos no previstos y en los que no se aborden explícitamente. Entre estos tenemos:

- Principio de legalidad.
- Principio del debido procedimiento, que engloba el derecho a ofrecer y producir pruebas, a acceder al expediente, a rebatir los cargos imputados, a presentar argumentos, a ofrecer alegatos adicionales y a obtener una decisión fundamentada.
- Principio de impulso de oficio.
- Principio de verdad material.

D) MODALIDADES

La fiscalización que realice la SUNAT puede ser definitiva o parcial. En la fiscalización definitiva revisará cualquiera de los elementos de la obligación tributaria, mientras que en la parcial revisará parte, uno o algunos de ellos.

La fiscalización parcial puede ser de 2 formas:

- De campo (presencial), en la que un agente fiscalizador se acerca a las oficinas del contribuyente a requerir o revisar determinada información relacionada con el elemento a fiscalizar, o
- Electrónica, en la que solo podrá realizarse cuando, a través de la evaluación de la información obtenida de las declaraciones del propio deudor tributario o de terceros, o de los registros y documentos almacenados, archivados y conservados por la SUNAT en sus sistemas electrónicos, se detecte parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no han sido declarados correctamente por el deudor tributario.

3.2.2.3.2. Fiscalización definitiva

Como bien señala el Tribunal Fiscal, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria debe ejercerse excluyendo la posibilidad de una actuación arbitraria, debiendo respetar los principios del debido procedimiento, simplicidad, seguridad jurídica y predictibilidad. Además, deben observarse los derechos de los administrados.

La fiscalización concluye con la emisión de una resolución de determinación, que luego de su notificación, solo puede ser reabierta en los supuestos señalados en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 108 del Código Tributario, que son los siguientes:

- En los casos de complicidad entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, y cuando se realice la detección de los eventos siguientes:
 - No incluir en las declaraciones** ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, **y/o aplicar** tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o **declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones**, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. (Num. 1, Art. 178 del Código Tributario)
- “Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo” (Num. 2, Art. 108 del Código Tributario).

- “Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria” (Num. 3, Art. 108 del Código Tributario).
- En esta situación, los reparos registrados en la resolución de determinación que se emitió en el proceso de fiscalización parcial previo se tomarán en cuenta en la siguiente resolución que se notifique.

Concluida la fiscalización definitiva al emitir y notificar la resolución de determinación, no puede iniciarse una nueva fiscalización respecto del mismo tributo o periodo con la finalidad de iniciar una nueva determinación de la obligación tributaria relativa a dicho tributo y periodo, o a variar algún elemento de la determinación efectuada para hacer incidir esa modificación en un periodo posterior.

Esta es la naturaleza de la fiscalización definitiva, es única e integral. Una excepción es aquella que señala el Tribunal Fiscal, en el supuesto que la resolución de determinación, o la resolución de multa, es declarada nula; entonces el procedimiento de fiscalización no se tiene por concluido, permanece abierto, y puede ser continuado por la Administración Tributaria.

a) Documentación que emite la SUNAT

De acuerdo con el Reglamento de Fiscalización, la SUNAT emitirá cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, entre otros. En este dispositivo se establecen las normas del contenido mínimo, la notificación y otros aspectos formales, así como las reglas particulares sobre su utilización.

La notificación se encuentra sujeta a las disposiciones establecidas en los artículos del 104 al 106 del Código Tributario. En el caso de los requerimientos de la ampliación de la fiscalización parcial, serán notificados juntamente con la carta de ampliación de fiscalización.

Las actas conservan su cualidad de documento público y su contenido no se invalida incluso si presentan observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, o si el sujeto fiscalizado se niega a firmarlas o a recibirlas. Esta situación también aplica para otros documentos.

b) Plazo

El plazo del procedimiento de fiscalización definitiva es de 1 año, siendo susceptible de prórroga. Este plazo debe entenderse como aquel para requerir información en una fiscalización y no para determinar la deuda tributaria.

El plazo para determinar la deuda es el de prescripción. Durante ese plazo puede emitir y notificar valores en base a la información proporcionada con anterioridad.

El período de 1 año no se aplica a las fiscalizaciones realizadas con base en las normas de precios de transferencia o en los procedimientos de fiscalización definitiva en los que sea necesario enviar el informe al Comité Revisor, según lo establecido en el artículo 62-C del Código Tributario.

Esta excepción no significa de alguna manera que la fiscalización en estos supuestos no se encuentra sujeta a plazo alguno, sin embargo, el plazo indeterminado debe ser definido por la Administración Tributaria de acuerdo con las circunstancias de cada caso, sujetándose a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El cómputo del plazo en la fiscalización definitiva inicia "a partir de la fecha en que el deudor tributario entrega la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización" (Num. 1, Art. 62-A del Código Tributario).

En caso se haya cumplido con presentar la información y/o documentación solicitada, solo de forma parcial, se considerará como no entregada hasta completarla.

Las causales para la prórroga del plazo son las siguientes:

- a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
- b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas. (Num. 2, Art. 62-A del Código Tributario)

La prórroga del plazo de fiscalización por causales inherentes al contribuyente debe estar sustentada en la explicación de las razones de hecho que la justifican. No debe bastar señalar la diversidad de operaciones del contribuyente o el volumen de sus operaciones.

El Tribunal Fiscal menciona que los supuestos de complejidad invocados por la SUNAT no deben mostrar situaciones genéricas e imprecisas, debiendo señalar la circunstancia concreta que revelará el grado de complejidad.

En este sentido, la comunicación a través de carta y la causal de prórroga debidamente sustentada debe ser notificada al sujeto fiscalizado un mes antes de cumplirse el año.

El cómputo del plazo se suspende en los siguientes casos:

- a) Durante la tramitación de las pericias.
- b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria. (Num. 6, Art. 62-A del Código Tributario)

Si existen múltiples causas para la suspensión, esta se mantendrá hasta que culmine la última de las causas.

La comunicación de la suspensión del plazo deberá notificarse al sujeto fiscalizado un mes antes de cumplirse el plazo.

Pasado el plazo de la fiscalización, no procederá notificarle al deudor tributario ningún otro acto de la Administración Tributaria solicitando información o documentación adicional a la que se le requirió dentro del plazo. Esto no impide que la Administración pueda realizar los demás actos y elaborar información o recibirla de terceros, o que pueda notificar al fiscalizado las conclusiones de la fiscalización y las resoluciones de determinación o multa dentro del plazo de prescripción.

Observe que, vencido el plazo de suspensión de la fiscalización, continua el curso de la prescripción que quedó en suspenso al operar la suspensión de la fiscalización.

c) Inicio

La fecha de inicio del procedimiento de fiscalización es cuando surte efecto la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta el Agente Fiscalizador y el primer requerimiento. Si dichos documentos son notificados en fechas distintas, se considerará iniciado cuando surte efecto la notificación del último documento.

El Agente Fiscalizador se debe identificar frente al sujeto fiscalizado con el documento de identificación institucional, o en su defecto, con su DNI.

d) Desarrollo y conclusión

El desarrollo de la fiscalización tiene lugar con el requerimiento, mediante el cual "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" (artículo 4 del Reglamento de Fiscalización).

La conclusión de la fiscalización definitiva tiene lugar con el resultado del requerimiento, a través del cual la Administración Tributaria comunica al contribuyente los reparos u observaciones detectadas a lo largo de la fiscalización.

e) Aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar

Conforme con la última reforma tributaria, y reglamentada la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI, corresponde su introducción en los procedimientos de fiscalización definitiva, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- **Comité Revisor.** Debe ser designado por la Administración Tributaria, y está conformado por 3 funcionarios de la SUNAT. La aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI se encuentran supeditados a su opinión favorable. Para esto debe contar con el informe del fiscalizador y el expediente de fiscalización. Debe, además, citar al sujeto fiscalizado, a fin de escuchar sus razones respecto de las observaciones. Esta citación, según lo establecido por el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero de 2022, podrá realizarse de manera remota conforme lo que disponga la resolución de superintendencia a la que se refiere la sexta disposición complementaria final del D. Leg. n.º 1422.

- **El fiscalizador** debe emitir informe que deberá adjuntarse al expediente de fiscalización a fin de ser remitido al Comité Revisor. Se debe poner en conocimiento del sujeto fiscalizado, el referido informe.
- **El sujeto fiscalizado** debe declarar ante quien realiza la fiscalización sobre la información correspondiente al diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del informe. El incumplimiento de la declaración genera la infracción estipulada numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Además, debe acudir a la cita que realice el Comité Revisor, a fin de obtener su declaración. La cita ante el Comité Revisor puede ser prorrogada.
- **Plazo.** Dentro de los 30 días hábiles el Comité Revisor debe pronunciarse.
- **Informe.** Es vinculante para el fiscalizador y debe ser notificado al sujeto fiscalizado. El informe no es acto administrativo impugnabile y forma parte del expediente de fiscalización.

3.2.2.3.3. Fiscalización parcial de campo

La fiscalización parcial de campo es aquella que se inicia con el objetivo de revisar solo determinado o determinados elementos de la obligación tributaria o solo parte de ellos.

En esta modalidad, el agente fiscalizador se desplaza al domicilio fiscal del deudor tributario a fin de requerir la documentación a examinar.

Se encuentra regulada por el artículo 61 del Código Tributario; sin embargo, son aplicables determinadas reglas de la fiscalización definitiva.

La SUNAT puede iniciar a un contribuyente más de una fiscalización parcial respecto del mismo periodo o tributo. Si lo considera pertinente, puede ampliar los aspectos a ser revisados en la fiscalización parcial, o puede disponer el inicio de una fiscalización definitiva, haya concluido o no el procedimiento de fiscalización parcial.

En este caso la fiscalización parcial no es única. Puede realizarse más de una respecto de un mismo tributo y periodo, siempre que comprenda materia distinta de la anterior, aun cuando pueda estar referida al mismo elemento de la obligación tributaria, pero es definitiva en el supuesto que lo determinado en ella no es susceptible de ser revisado en otra fiscalización.

a) Plazo

El plazo del procedimiento de fiscalización parcial es de 6 meses.

El cómputo del plazo en la fiscalización definitiva inicia “a partir de la fecha en que el deudor tributario entrega la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización” (Art. 61 y 62-A del Código Tributario).

En caso se haya cumplido con presentar la información y/o documentación solicitada, solo de forma parcial, se considerará como no entregada hasta completarla.

No existe prórroga del plazo en el procedimiento de fiscalización parcial en los supuestos en los que se amplía a otros temas que no fueron abordados en la comunicación inicial, a menos que se realice una fiscalización definitiva.

En el caso de las excepciones al plazo, es aplicable el numeral 3 del artículo 62-A.

El cómputo del plazo se suspende de acuerdo con el numeral 6 del artículo 62-A.

Cumplido el plazo del procedimiento de fiscalización, no podrá notificarse al deudor tributario ningún otro acto de la Administración Tributaria solicitando información o documentación adicional a la que se le requirió respecto del mismo elemento fiscalizado dentro del plazo.

b) Inicio

Se aplican las reglas del procedimiento de fiscalización definitiva. Debe comunicarse “al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión” (Inc. a), Art. 61 del Código Tributario). Esta regla supone que la no comunicación de este carácter hace entender que la fiscalización será definitiva.

El artículo 61 del Código Tributario permite que, en el curso de una fiscalización parcial, la SUNAT pueda realizar una revisión de otros aspectos no comprendidos en la comunicación inicial; sin embargo, este se realiza previa comunicación al contribuyente, sin lugar a ampliarse el plazo de 6 meses.

En el caso que el fiscalizador decida realizar una fiscalización definitiva, es aplicable el plazo de 1 año, contado a partir de la fecha en que la información y/o documentación requerida haya sido entregada, en su totalidad, por el deudor tributario.

La comunicación de la ampliación de la fiscalización parcial a una fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los 6 meses del plazo de fiscalización parcial.

c) Desarrollo y conclusión

El desarrollo de la fiscalización tiene lugar una vez notificados los requerimientos mediante los cuales se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos o información, concernientes a los hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

La conclusión de la fiscalización parcial tiene lugar con el resultado del requerimiento, a través del cual la Administración Tributaria comunica al contribuyente los reparos u observaciones detectadas a lo largo de la fiscalización y la emisión de la resolución de determinación y/o resolución de multa cuando corresponda.

3.2.2.3.4. Fiscalización parcial electrónica

La fiscalización parcial electrónica es aquella que se realiza cuando de la evaluación de los datos provenientes de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT tenga en sus sistemas electrónicos, se verifique que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria ha sido declarado incorrectamente por el deudor tributario.

La fiscalización parcial electrónica es definitiva en lo determinado en ella, por lo que no puede ser revisado en otra fiscalización. En esta modalidad no es aplicable la suspensión, la prórroga ni la ampliación del plazo. En este sentido, no puede iniciar una fiscalización definitiva.

A) Documentación que emite la sunat

Por su naturaleza no presencial, los documentos utilizados en esta modalidad son la carta de inicio de fiscalización y la liquidación preliminar.

Además de estar supeditada al Reglamento de Fiscalización, se debe considerar la RS n.º 303-2016/SUNAT que establece disposiciones para la presentación de observaciones a la liquidación preliminar y del sustento de dichas observaciones en el procedimiento de fiscalización parcial electrónica de tributos interno.

b) Plazo

El plazo del procedimiento de fiscalización parcial electrónica es de 30 días hábiles.

El cómputo del plazo en la fiscalización parcial electrónica inicia a partir del siguiente día hábil al que la SUNAT realiza el depósito de la carta donde comunica “el inicio del procedimiento de fiscalización acompañado de una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses respectivos con el detalle del (los) reparo(s) que origina(n) la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación” (Inc. a), Art. 62-B del Código Tributario).

Las prórrogas del plazo establecidas en el artículo 62-A del Código Tributario no son aplicables.

En el caso de solicitudes de prórroga por parte del contribuyente, conforme la RS n.º 303-2016/SUNAT, estas se considerarán como no presentadas. “Si el sujeto fiscalizado no puede cumplir con lo señalado ... por razones de caso fortuito o fuerza mayor presentadas el último día del plazo, este se prorroga hasta el primer día hábil siguiente al cese de dichas razones” (Num. 2.3, Art. 2, RS 303-2016/SUNAT).

El cómputo de plazo no se suspende. En esta modalidad no es aplicable las causales de suspensión establecidas en el artículo 62-A.

c) inicio

La SUNAT notifica una carta de comunicación de inicio de la fiscalización parcial electrónica al deudor tributario a través de medios electrónicos, acompañada de una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses correspondientes, con el detalle de los reparos que originaron la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación. La información mínima de la carta y la liquidación preliminar está sujeta a lo establecido en el artículo 9-B del Reglamento de Fiscalización.

d) Desarrollo

El deudor tributario tiene el plazo de 10 días hábiles siguientes, contados desde el día hábil siguiente a aquel en el que la SUNAT haya depositado en el buzón electrónico la carta de inicio de la fiscalización parcial electrónica y la liquidación preliminar, para subsanar los reparos notificados contenidos en la liquidación preliminar o sustentar las observaciones de esta. Puede adjuntar la documentación sustentatoria si considera necesario.

En este supuesto es necesario considerar que toda respuesta documentaria a las observaciones de la liquidación preliminar deberá ser respondida a través de SOL. En caso se presente documentación física esta se considera no

presentada. La información registrada deberá generar una constancia descargable en formato PDF.

Hasta el último día hábil del plazo de 10 días hábiles, el sujeto fiscalizado podrá sustituir, modificar, adicionar o eliminar información registrada. El ingreso de información generara una nueva constancia de información registrada. Se entiende como válida la información que conste en la última constancia generada.

e) Conclusión

En el lapso de 20 días posteriores a la fecha en que haya vencido el plazo para que el contribuyente sustente las observaciones o subsane los reparos, la SUNAT procederá a notificarle mediante SOL la resolución de determinación (la cual debe incluir la evaluación sobre el sustento señalado) con la que se da por concluido el procedimiento de fiscalización, y de corresponder, la resolución de multa.

3.2.2.3.5. Requerimiento

Uno de los aspectos más importantes de una fiscalización definitiva y una fiscalización parcial de campo es el requerimiento. Con él se pide al sujeto fiscalizado, exhiba y/o presente informes, análisis, libros de actas, registros, libros contables y otros documentos e información relacionados con hechos que podrían generar obligaciones tributarias, o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 4 del Reglamento de Fiscalización, también se utiliza para:

- a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización;
- b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste.

En este entendido, los requerimientos emitidos son actuaciones preparatorias que no califican como actos administrativos. Su contenido no forma parte de los fundamentos de la emisión del acto, carecen de efectos sobre el contribuyente, y, por lo tanto, no procede su cuestionamiento.

a. Requisitos de validez

La exigencia del cumplimiento de los datos mínimos del requerimiento es superlativa. En caso no se cumpla con algunos datos establecidos en el

reglamento se genera su nulidad. Estos requisitos se encuentran regulados en el artículo 2 del reglamento.

b. Prórroga

La Administración Tributaria no está obligada a otorgar un plazo al contribuyente para la exhibición de los libros y registros contables y de la documentación sustentatoria. Sin embargo, si con sustento justificado el deudor solicita prórroga para exhibir o presentar, la Administración debe otorgarle como mínimo 2 días hábiles.

c. Presentación de informes, plazo de oficio y prórroga

Cuando se deba presentar informes y análisis que tengan relación con hechos que pudieran generar obligaciones tributarias, la Administración Tributaria debe prorrogar el plazo por un lapso de 3 días hábiles como mínimo. El incumplimiento del plazo acarrea la nulidad. La prórroga del plazo se encuentra regulada por el Reglamento de Fiscalización, en el artículo 7.

d. Cierre

El requerimiento debe ser cerrado en la fecha indicada por la Administración para exhibir o presentar la totalidad de lo requerido si el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna.

En caso se presente parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del administrado, produciéndose el cierre del requerimiento cuando la evaluación culmine.

e. Resultado del requerimiento

El resultado del requerimiento debe precisar la identidad de los documentos presentados, cuáles se presentaron y cuáles no.

Si el resultado del requerimiento no precisa cuáles fueron los documentos no presentados por el contribuyente en la fiscalización o en la reclamación, en el primer supuesto el Tribunal Fiscal declara la nulidad y ordena a la Administración admitir y merituar la prueba presentada en la reclamación, y en el segundo caso, el Tribunal admita admite la prueba presentada, se pronuncia sobre ella y ordene a la Administración efectuar ese pronunciamiento.

Si en el resultado se limita a dejar constancia de la no presentación de determinada documentación, se entiende que la demás documentación requerida fue presentada, aun cuando no se mencione este hecho.

El resultado del requerimiento debe mencionar los reparos, caso contrario vulnera el derecho de defensa del contribuyente, pues este conocería los reparos una vez notificados los valores emitidos, y en este caso solo podría contradecirlos en el procedimiento de reclamación. Este resultado debe ser firmado por el contribuyente o su representante legal.

3.2.2.3.6. La queja contra las actuaciones irregulares de la Administración Tributaria

A partir de la RTFOO 1918-Q-201636, el Tribunal Fiscal dispuso que no procedía revisar las quejas contra las actuaciones de la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización. Este criterio tenía los siguientes fundamentos:

- Los requerimientos, cartas, esquelas y demás documentos emitidos por la Administración Tributaria durante la fiscalización forman parte de un conjunto de actuaciones preparatorias que proveen medios de prueba que acreditan la existencia de hechos generadores de obligaciones tributarias.
- Los requerimientos, cartas, esquelas y demás documentos por sí solos no generan ningún perjuicio a los administrados, ni están destinados a producir efectos jurídicos sobre sus intereses, obligaciones o derechos. Para ello se emite un acto administrativo destinado a producir efectos jurídicos.
- El cuestionamiento de estas actuaciones podría devenir en un ejercicio inútil.

Con respecto a la inaplicación del artículo 11 del reglamento mencionaba, que en virtud de la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del DL n.º 981, donde se dispone se dicten las normas reglamentarias y complementarias que regulen el procedimiento de fiscalización, solamente estaba dirigido a la reglamentación del procedimiento de fiscalización, mas no el de queja, por lo que contraviene la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Sin embargo, con posterioridad a la posición del Tribunal Fiscal, mediante Decreto Legislativo n.º 1311 publicado 30.12.2016 se incorpora en el artículo 61 del Código Tributario el siguiente párrafo:



En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no

³⁶ Quedando sin efecto la RTF de observancia obligatoria n.º 4187-3-2004.

contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155°. (Artículo 5 del DL n.º 1311)”

En tal sentido, en concordancia con el artículo 154 del Código Tributario, correspondería que este pronunciamiento quede sin efecto, y por tanto, las infracciones incurridas por la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización, cualquiera sea su modalidad, pueden ser objeto de queja por parte del contribuyente.

3.2.2.4. Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y base presunta

El Código Tributario establece dos modalidades de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria:



Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

1. **Base cierta:** tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de esta.
2. **Base presunta:** en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. (Artículo 63 del Código Tributario)”

El Tribunal Fiscal menciona que la diferencia entre ambos procedimientos radica en que, mientras en la determinación sobre base cierta se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el periodo al que corresponde y la base imponible, en la determinación sobre base presunta no se cuenta con estos datos, los mismos que se obtienen mediante estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de obligaciones tributarias.

a) Determinación sobre base cierta

Esta determinación debe estar sustentada en la información y documentación que permita saber directamente la realización del hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía. No proceden los indicios reveladores de la obtención de ingresos gravados.

b) Determinación sobre base presunta

La aplicación procede solo si se ha configurado alguno de los supuestos señalados en artículo 64 del Código Tributario, y debe darse de acuerdo con el procedimiento establecido legalmente.

La sola información del proveedor en discrepancia con la declaración, registros y documentación del contribuyente no facultan a la Administración Tributaria a la determinación sobre base presunta. La discrepancia debe ser confirmada por verificaciones adicionales que debe efectuar la SUNAT.

(i) Consideraciones

Para la aplicación de las causales sobre base presunta se debe tener en cuenta:

- El periodo respecto del cual procede la determinación sobre base presunta. Algunas causales no pueden ser vinculadas a determinados meses del ejercicio, y a otros sí.
 - Faltantes de inventario: procede a todo el ejercicio.
 - Omisión de emisión de comprobantes de pago: procede con respecto al periodo (mes) en que se configuró la causal.
- Solo es aplicable en el tiempo que la causal se encontraba vigente.
- En ejercicio de la facultad de reexamen no puede dejarse la causal aplicada en el procedimiento de determinación, pues no se puede modificar el fundamento de la resolución.

(ii) Causales

Las causales se encuentran establecidas en el artículo 64 del Código Tributario y consisten en situaciones específicas de hecho, cuya configuración no se presta a discusión. La causal del numeral 2 es una situación de hecho genérica y puede abarcar hipótesis de distinto tipo; además, es la causal de más frecuente configuración.

A continuación, el detalle de las causales antes indicadas:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.
2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.

4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.

5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.

6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de Ley.

7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.

8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.

9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.

10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.

11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.

12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.

13. Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral, son aquellas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en

las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

14. El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría.

15. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa. (Artículo 64 del Código Tributario)

(iii) Presunciones

El artículo 65 del Código Tributario enumera las presunciones, que pueden ser aplicadas por la Administración Tributaria para determinar las ventas o ingresos del contribuyente. Los artículos 66 al 72-B del Código Tributario describen los procedimientos de estimación de los ingresos o rentas netas bajo las distintas presunciones. El artículo 73 del Código Tributario señala que no es posible la acumulación de presunciones; en este caso la Administración Tributaria debe aplicar la que genere el importe más alto de base imponible o de tributo

La prueba en contrario es admitida sobre la veracidad de los hechos contenidos en los supuestos del artículo 65 del Código Tributario, que habilitan la aplicación de los procedimientos de determinación sobre base presunta, pero no admite prueba sobre la presunción: base imponible presunta que resulta de la debida aplicación de dichos procedimientos.

El procedimiento aplicado y su validez depende de que se haya configurado el supuesto que habilita y de que su desarrollo tenga lugar según lo previsto en la norma.

(iv) Efectos de la aplicación de presunciones

El artículo 65-A del Código Tributario establece los efectos de la aplicación de presunciones. De manera general se dice que los ingresos presuntos determinados se integran a la base imponible del tributo y algunos aspectos complementarios.

3.2.2.5. Fin de la fiscalización

Concluido el procedimiento de fiscalización se emite la resolución de determinación o de multa u orden de pago, los que podrán tener anexos.

Antes de esta actuación, la Administración Tributaria puede comunicar las conclusiones y las observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, así como las infracciones que se imputan al sujeto fiscalizado.

Esta comunicación se encuentra contemplada en el artículo 75 del Código Tributario, debiendo considerar que esta comunicación es a criterio de la Administración.

Se otorga un plazo no menor de 3 días hábiles para que el contribuyente formule las observaciones debidamente sustentadas a los cargos presentados. La documentación presentada fuera de ese plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Conforme con algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, la comunicación no es obligatoria por parte de la Administración Tributaria; por tanto, no vulnera el principio al debido procedimiento, en caso la Administración Tributaria no comunique las observaciones a los contribuyentes en virtud del artículo 75 del Código Tributario.

3.2.2.5.1. Resolución de Determinación

Posterior al nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho imponible, debe determinarse la cuantía.

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 76 del Código Tributario)

La emisión de la resolución de determinación tiene reglas específicas en el Código Tributario:

- La determinación de la obligación tributaria de parte de la Administración Tributaria se hace por su iniciativa o por denuncia de terceros. El hecho imponible es puesto en conocimiento de la Administración por declaración del obligado.
- La determinación del obligado está sujeta a fiscalización o verificación.
- Si la declaración no se presenta o no es posible su fiscalización por causas imputables al obligado, o padece de graves irregularidades, la Administración puede determinar el tributo sobre base presunta.
- Las declaraciones de los obligados son de carácter reservado y son rectificables.
- La determinación que realice la Administración debe reunir las formalidades previstas en la Ley.
- La resolución de determinación solo puede ser modificada si operan la causal del numeral 1 y del numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario.
- La Administración Tributaria puede formular órdenes de pago.

3.2.2.5.2. Requisitos específicos

La emisión de la Resolución de Determinación se encuentra supeditada al cumplimiento de requisitos específicos.



La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.

2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria. La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados. (Artículo 77 del Código Tributario)

Con respecto a los requisitos, se debe tener en cuenta:

- La resolución de determinación puede ser formulada a nombre del causante por obligaciones a su cargo y notificada a los herederos, en aplicación de la transmisión de la obligación tributaria.
- La ausencia de algunos de los elementos formales del acto de determinación lo hacen anulable. Declarada su nulidad por el órgano de resolución superior debe considerarse que no se ha producido ninguno de los efectos que se ocasionan al notificarse una determinación formal.

3.2.2.5.3. Reapertura de la determinación

El artículo 108 del Código Tributario señala los supuestos por los que el acto administrativo puede ser revocado, modificado, sustituido o complementado.

- a. **“Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario”** (Num. 1, Art. 108 del Código Tributario)

Comprende los casos en que la Administración Tributaria puede haber sido inducida a engaño por el contribuyente o a error por causa imputable a él. La jurisprudencia señala que comprende situaciones o circunstancias nuevas respecto de las que dieron lugar al inicio de la fiscalización ya culminada, caso contrario se afectaría el principio de seguridad jurídica. Este inciso señala dos supuestos:

- Supuesto que configura infracción de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y que supone alguna irregularidad en la documentación y registros del contribuyente. Este artículo describe dos irregularidades:
 - Omisiones y falsedades en las declaraciones.
 - Aplicación de tasas o coeficientes incorrectos al determinar los anticipos.
- Supuesto de connivencia entre el contribuyente y el fiscalizador.
 - En este supuesto la declaración no la realiza quien emite el acto sino el superior jerárquico del área emisora del acto.

b. “Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y periodo tributario establezca menor obligación tributaria” (Num. 3, Art. 108 del Código Tributario)

Permite a la SUNAT que pueda revocar, modificar, sustituir o complementar la determinación efectuada en una fiscalización parcial cuando como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y periodo tributario establezca una menor obligación tributaria. La deuda que hubiere determinado en la resolución emitida al concluir la fiscalización parcial queda sin efecto, siendo sustituida por la determinación posterior, sin perjuicio de la integración del reparo formulado en ella en la nueva determinación.

Este supuesto es aplicable si la determinación parcial no se encuentra impugnada en la vía administrativa o en la judicial.

El superior jerárquico del área emisora del acto será el encargado de emitir la declaración.

3.2.2.6. Resolución de Multa

La resolución de multa es el documento por el que se comunica al deudor tributario (infractor), la infracción cometida y la sanción que corresponde.

Conforme al artículo 77 del Código Tributario, la resolución de multa debe expresar el infractor, los fundamentos y disposiciones legales que la sustenten, la infracción, el monto de la multa y los intereses moratorios.

En caso la multa se calcule con base al tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, monto aumentado indebidamente, y que sea notificado como consecuencia de una fiscalización parcial, deben considerar lo señalado en ese procedimiento.

Las Resoluciones de Multa que sean generadas por la SUNAT debido a la falta de cumplimiento de las obligaciones de los administrados, relacionadas a la normatividad asistencia administrativa mutua en materia tributaria, deben indicar, en lugar del deudor tributario, a los administrados que deben cumplir con dichas obligaciones.

El último párrafo del artículo 77 señala que se “podrá emitir en un sólo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán

impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período”.

3.2.2.7. Orden de Pago

El artículo 78 del Código Tributario define a “la orden de pago como el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación”.

La orden de pago nace de la mera constatación de una obligación exigible, con certeza en la cuantía. Se trata entonces de una obligación cierta.

Esta naturaleza de la orden de pago significa que su exigibilidad opera desde el día siguiente de su notificación; en cambio, la resolución de determinación solo será exigible si no se contradice a través de un recurso de reclamación presentado dentro del plazo establecido.

3.2.2.7.1. Procedencia de la Orden de Pago

La norma señala los siguientes casos:

- “Por tributos autoliquidados por el deudor tributario” (Num. 1, Art. 78 del Código Tributario).
 - La orden de pago debe respetar la autoliquidación, salvo que medien errores de redacción o cálculo.
- “Por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo con ley” (Num. 2, Art. 78 del Código Tributario).
 - La orden de pago debe notificarse antes de la presentación de la declaración jurada anual o del vencimiento del plazo para su presentación.
 - Posterior a la presentación de la declaración jurada anual, o del vencimiento del plazo para su presentación, solo podrá considerarse como materia los intereses por los pagos a cuenta omitidos.
- “Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago” (Num. 3, Art. 78 del Código Tributario).
 - Si para efecto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud de la información declarada por el deudor tributario en periodos anteriores.
 - Al comunicar la pérdida arrastrable.
- “Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que no efectuaron la determinación de la deuda, por uno o más periodos tributarios, previo requerimiento” (Num. 4, Art. 78 del Código Tributario).
- En los casos en que la Administración Tributaria verifique en los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados. La modificatoria normativa introducida mediante el D.Leg. 1540, que entra en vigencia el 01 de julio de 2024, incluye aquella verificación que se realice

respecto de los registros llevados de forma electrónica que la SUNAT pueda, conforme a la normativa vigente, generar por el deudor tributario y/o en los que pueda anotar por este.

- La verificación no puede consistir en una fiscalización, solo es la constatación del adeudo en base a los registros del contribuyente.
- La modificatoria normativa introducida mediante el D.Leg. 1540, que entró en vigencia el 27 de marzo de 2022, incorporó el siguiente caso: procede emitir una orden de pago cuando la Administración Tributaria encuentre un pago a cuenta no pagado producto de la verificación de los comprobantes de pago, las notas de débito y de crédito emitidos y de la información brindada por el deudor tributario perceptor de rentas de cuarta categoría respecto de dichos documentos, siempre que este haya informado la fecha de percepción del ingreso respectivo.

3.2.2.7.2. Requisitos específicos

Según el artículo 78 del Código Tributario, los requisitos de las órdenes de pago son los mismos que los de la resolución de determinación, excepto por las razones que sean la causa del reparo o la observación.

3.2.2.7.3. Efectos de la emisión y notificación de la orden de pago

La deuda incluida en una orden de pago emitida de acuerdo a ley es exigible, y puede ser objeto de cobranza coactiva. La reclamación de este acto administrativo está sujeta al pago previo, salvo que existan circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente.

3.2.2.8. Orden de Pago Presuntiva

El artículo 79 del Código Tributario señala sobre la orden de Pago Presuntiva:

Si los deudores tributarios no declararan ni determinaran, o habiendo declarado no efectuaran la determinación de los tributos de periodicidad anual ni realizaran los pagos respectivos dentro del término de tres (3) días hábiles otorgado por la Administración, ésta podrá emitir la Orden de Pago, a cuenta del tributo omitido, por una suma equivalente al mayor importe del tributo pagado o determinado en uno de los cuatro (4) últimos períodos tributarios anuales. Lo dispuesto es de aplicación respecto a cada período por el cual no se declaró ni determinó o habiéndose declarado no se efectuó la determinación de la obligación.

Tratándose de tributos que se determinen en forma mensual, así como de pagos a cuenta, se tomará como referencia la suma equivalente al mayor importe de los últimos doce (12) meses en los que se pagó o determinó el tributo o el pago a cuenta. Lo dispuesto es de aplicación respecto a cada mes o período por el cual no se realizó la determinación o el pago.

Para efecto de establecer el mayor importe del tributo pagado o determinado a que se refieren los párrafos anteriores, se actualizará dichos montos de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana.

De no existir pago o determinación anterior, se fijará como tributo una suma equivalente al mayor pago realizado por un contribuyente de nivel y giro de negocio similar, en los cuatro (4) últimos períodos tributarios anuales o en los doce (12) últimos meses, según se trate de tributos de periodicidad anual o que se determinen en forma mensual, así como de los pagos a cuenta.

El tributo que se tome como referencia para determinar la Orden de Pago, será actualizado de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana por el período comprendido entre la fecha de pago o la de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del tributo que se toma como referencia, lo que ocurra primero, y la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración del tributo al que corresponde la Orden de Pago.

Sobre el monto actualizado se aplicarán los intereses correspondientes.

En caso de tributos de monto fijo, la Administración tomará aquél como base para determinar el monto de la Orden de Pago.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes, será de aplicación aun cuando la alícuota del tributo por el cual se emite la Orden de Pago, haya variado respecto del período que se tome como referencia.

La Orden de Pago que se emita no podrá ser enervada por la determinación de la obligación tributaria que posteriormente efectúe el deudor tributario.

3.2.2.9. Facultad de Acumular y Suspender a emisión de Resoluciones y órdenes de pago

El artículo 80 del Código Tributario señala lo siguiente:

La Administración Tributaria tiene la facultad de suspender la emisión de la resolución u orden de pago, cuyo monto no exceda el porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la administración tributaria; y, acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias, incluyendo, excepto en el caso de la SUNAT, las costas y gastos, sin perjuicio de declarar la deuda como de recuperación onerosa, al amparo del inciso b) del Artículo 27.

3.2.3. CAPÍTULO III – FACULTAD SANCIONADORA

El artículo 82 establece explícitamente que la Administración Tributaria tiene la discrecionalidad de sancionar las infracciones tributarias. Y aunque las infracciones tributarias están específicamente reguladas en el Título I del Libro IV del Código Tributario, la facultad de sancionar va más allá de este dispositivo legal y alcanza a otras normas sancionadoras tributarias

3.3. TÍTULO III - OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A partir del artículo 83 del Código Tributario y siguientes se establecen las obligaciones de la Administración Tributaria.

3.3.1. Legalidad en la actuación de la Administración Tributaria

Es necesario principalmente atender lo versado en el 86 del Código Tributario, que establece que “los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas de la materia”, observando las normas del Código Tributario y en lo que corresponda, lo establecido en la Ley n.º 27444. Como se puede apreciar, la norma hace referencia al Principio de Legalidad establecido en el Título Preliminar de la Ley n.º 27444.

La norma además prohíbe que los funcionarios de la Administración presten asesoría tributaria particular; caso contrario, corresponde la sanción con suspensión o destitución, dependiendo de la gravedad de la falta.

3.3.2. Facilitación en los procedimientos a través de SOL

Para efecto de las actuaciones o procedimientos tributarios que se realicen a través de sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos, la SUNAT deberá:

1. Asignar la CLAVE SOL que permita acceder al buzón electrónico a todos los sujetos que deban inscribirse en sus registros ...
2. Almacenar, archivar y conservar los documentos que formen parte del expediente electrónico, de acuerdo a la resolución de superintendencia que se apruebe para dicho efecto, garantizando el acceso a los mismos de los interesados. (Artículo 86-A del Código Tributario)

3.3.3. Elaboración de proyectos

A fin de ejecutar sus funciones conforme a norma, tienen la responsabilidad de proyectar las normas reglamentarias de las leyes tributarias que le competen.

3.3.4. Orientación al contribuyente

El artículo 84 dispone que “la Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente. La SUNAT podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles”.

3.3.5. La Reserva Tributaria

La información que obtenga la Administración Tributaria con respecto a las obligaciones e información presentada por los contribuyentes son parte de la reserva tributaria.

Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192^o (artículo 85 del Código Tributario)

Sin embargo, esta misma norma establece 10 excepciones a la reserva tributaria, las que siguen a continuación:

a) Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación en los casos de presunción de delito, o las Comisiones investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva y siempre que se refiera al caso investigado.

...

b) Los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la Administración Tributaria.

c) La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.

d) La información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

...

e) Las publicaciones sobre Comercio Exterior que efectúe la SUNAT, respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a los regímenes y operaciones aduaneras consignadas en los formularios correspondientes aprobados por dicha entidad y en los documentos anexos a tales declaraciones. Por decreto supremo se regulará los alcances de este inciso y se precisará la información susceptible de ser publicada.

f) La información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la SUNAT, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo.

...

g) La información reservada que intercambien los órganos de la Administración Tributaria, y que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad.

h) La información reservada que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.

j) La información que requieran las entidades públicas a cargo del otorgamiento de prestaciones asistenciales, económicas o previsionales, cuando dicho otorgamiento se encuentre supeditado al cumplimiento de la declaración y/o pago de tributos cuya administración ha sido encargada a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. En estos casos la solicitud de información será presentada por el titular de la entidad y bajo su responsabilidad. (Artículo 85 del Código Tributario)

3.4. TÍTULO IV - OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados deben dar facilidades a la Administración Tributaria a fin de que puedan realizar las acciones de fiscalización y determinación. De igual modo, deben facilitar las acciones que la SUNAT efectúe para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Estas obligaciones de hacer y no hacer son obligaciones formales que se encuentran contenidas en el artículo 87 del Código Tributario.

Por otro lado, el artículo 88 establece la obligación de la declaración tributaria, vinculada a la determinación de la obligación tributaria.

El Código Tributario designa a los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo lo siguiente:

En el caso de personas jurídicas, los representantes legales.

En el caso de entidades sin personalidad jurídica, quien administre los bienes, o en su defecto, por cualquiera de los integrantes de la entidad, sean personas naturales o jurídicas.

En el caso de sociedades conyugales y sucesiones indivisas, representantes legales, administradores, albaceas, o en su defecto, por cualquiera de los interesados.

En el caso de sociedades conyugales bajo el régimen de la sociedad de gananciales, cualquiera de los cónyuges, si los deberes corresponden a tributos que inciden en el patrimonio social.

3.4.1. Obligaciones formales

El artículo 87 del Código Tributario establece como principales obligaciones las siguientes:

Tabla 3

| Inscripción en el Registro Único del Contribuyente |
|--|
| Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria: brindar los datos necesarios y actualizarlos conforme a Ley. |
| Obtener la clave SOL y consultar el buzón periódicamente. |
| Modificar el domicilio fiscal en los supuestos del artículo 11 del Código Tributario. |
| Acreditar la inscripción cuando se requiera y consignar el número de identificación o inscripción en los documentos respectivos. |

Tabla 4

| Comprobantes de pago |
|---|
| Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales establecidos y en los casos previstos, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos. |
| Portarlos o facilitar a la SUNAT, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que esta señale, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado. |
| El remitente debe entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente para el traslado de los bienes que se realice. |
| Sustentar la posesión de los bienes mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión. |

Tabla 5

| Libros y registros contables |
|--|
| Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación. |
| Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional, salvo aquellos que efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera. |
| Indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los libros de contabilidad u otros libros y registros o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustenten la contabilidad. |
| Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica: 5 años. |
| Comunicar a la Administración Tributaria en un plazo de 15 días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros y registros. Debiendo rehacerse en los plazos que señale la Administración. |

Tabla 6

| Labores de control y verificación de la Administración Tributaria |
|---|
|---|

Permitir el control por la Administración Tributaria.

Presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza, además de la de proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario sujeto a fiscalización o verificación registra sus operaciones contables siempre que el referido sistema cuente con dicha opción.

Proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal.

Los sujetos exonerados o inafectos deberán presentar las declaraciones informativas en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo con la forma, plazos y condiciones establecidas.

Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta.

Tabla 7

Conservación de la información

Almacenar, archivar y conservar los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final: 5 años.

Mantener en condiciones de operación los sistemas de programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final: 5 años.

Comunicar a la Administración cualquier hecho que impida cumplir con la obligación de mantener en condiciones los sistemas de programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final: 15 días hábiles.

Mantener activos los sistemas electrónicos, informáticos y demás tecnologías digitales mientras se desarrollan las actuaciones que se realizan a través de estos.

Tabla 8

Requerimiento de la Administración Tributaria

Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, de manera presencial o remota, cuando su presencia sea requerida por ésta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.

Tratándose de administrados distintos a una persona natural, la obligación a que se refiere el presente numeral se cumple a través del representante legal.

Tabla 9

Reserva de la información

Guardar absoluta reserva de la información a la que hayan tenido acceso, relacionada a terceros independientes utilizados como comparables en la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Prohibición de divulgar, bajo cualquier forma, o usar, sea en provecho propio o de terceros, la información de comparables relacionados a las normas de precios de transferencia, y es extensible a los representantes que se designen bajo las normas de precios de transferencia reguladas en el numeral 18 del artículo 62.

Tabla 10

Comunicación a la Administración Tributaria

Comunicar a la SUNAT si tienen en su poder bienes, valores y fondos, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de crédito cuyos titulares sean aquellos sujetos en cobranza coactiva que la SUNAT les indique.

Tabla 11

Asistencia administrativa mutua

Permitir que la SUNAT realice las acciones que corresponda a las diversas formas de asistencia administrativa mutua.

Presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y cualquier documento, inclusive los que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT, en la forma, plazos y condiciones en que sean requeridos, así como, cuando corresponda, sus respectivas copias, las cuales deben ser refrendadas por el sujeto o por su representante legal; y de ser el caso, realizar las aclaraciones que le soliciten.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza, así como la de proporcionar los perfiles de acceso al programa correspondiente con el que el administrado registra sus operaciones contables, siempre que el referido sistema cuente con dicha opción.

Proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza. De no contarse con los elementos necesarios para permitir el acceso a la Administración Tributaria, se debe probar el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia.

Concurrir a las oficinas de la SUNAT, de manera presencial o remota, cuando su presencia sea requerida, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 62, para efecto de esclarecer o proporcionar la información que le sea solicitada en cumplimiento de la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Tratándose de administrados distintos a una persona natural, la obligación a que se refiere el párrafo anterior se cumple a través del representante legal.

Presentar a la SUNAT las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua, en la forma, plazo y condiciones que esta establezca. Incluye a las personas jurídicas, entes jurídicos y la información que se establezca mediante decreto supremo.

Realizar, cuando corresponda de acuerdo con las normas respectivas, los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT.

En el caso de las Empresas del Sistema Financiero nacional y otras entidades, deberán presentar periódicamente la información sobre las cuentas y los datos de identificación de sus titulares referentes a nombre, denominación o razón social, nacionalidad, residencia, fecha y lugar de nacimiento o constitución y domicilio, entre otros datos.

3.4.2. Declaración tributaria

El artículo 88.1 del Código Tributario define a la declaración tributaria como “la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la

forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria”.

Esta manifestación de hecho es necesaria, dado que resulta difícil que la Administración Tributaria pueda conocer la realización de hechos generadores, por lo que corresponde al deudor tributario, o en algunos casos a terceros, informar sobre la realización del presupuesto de hecho, la base imponible, y otros elementos necesarios vinculados al tributo.

Las características más importantes de la declaración tributaria son:

- **Carácter formal**, los contribuyentes están obligados a presentar o exhibir ante la Administración Tributaria las declaraciones en la forma, plazo y condiciones que se sean requeridos.
 - La presentación puede realizarse por cualquier medio que señala la Administración Tributaria.
 - La información contenida en la declaración debe ser correcta y sustentada, de acuerdo con los datos solicitados por la Administración Tributaria.
 - La presentación de declaraciones que no cumplan las condiciones indicadas constituye infracción formal.
- **Carácter de declaración jurada**, “se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada” (artículo 88.1 del Código Tributario).
- **De obligatoria recepción**, la Administración Tributaria no puede negarse a recibir las declaraciones de los obligados.
 - Procede interponer la queja en caso de que la Administración Tributaria se niegue a recibir la declaración presentada en el formulario y lugar debido.
- **Carácter reservado**, conforme con el artículo 85 del Código Tributario la información de “la cuantía, la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible” y otros datos relativos de la declaración tributaria están protegidos por la reserva tributaria.
- **Modificable por el contribuyente**, de acuerdo con las condiciones establecidas en el artículo 88 del Código Tributario.
- **Sujeto a fiscalización por parte de la Administración Tributaria**, de acuerdo con las condiciones establecidas en el Libro II del Código Tributario.

3.4.2.1. Efectos de la declaración tributaria

La presentación de la declaración tiene fuerza vinculante para el obligado y la Administración Tributaria, salvo que sea modificada por el contribuyente a través de una sustitución o rectificación, o por una determinación realizada por la Administración Tributaria:

- Para el sujeto que determina la obligación, es exigible el pago pendiente en caso no se realice pasado el vencimiento.

- Para la Administración Tributaria en los supuestos para reconocer compensaciones por pagos en exceso, pérdidas arrastrables o crédito fiscal, entre otros.

3.4.2.2. Declaración tributaria sustitutoria y rectificatoria

El Código Tributario regula la modificación de la declaración, estableciendo la diferencia entre la sustitución y la rectificación, reguladas en el artículo 88 del Código Tributario.

a) Sustitución

Ocurre dentro del plazo de presentación de la declaración. No origina sanción alguna y surte efectos de inmediato, en el sentido de que la declaración sustitutoria se considera como la única presentada por el obligado. Se debe hacer referencia en la declaración, el carácter sustitutorio, con mención a la declaración sustituida.

b) Rectificación

Ocurre vencido el plazo de presentación de la declaración hasta el plazo de prescripción, y siempre que no haya sido notificada mediante resolución de determinación. Los efectos de una rectificación son las siguientes:

- Si determina una obligación igual o mayor surte efecto de inmediato. Comprende además aquella que determine un menor beneficio, crédito o saldo a favor del contribuyente, así como la que corrige errores materiales o de cálculo.
- Si determina una menor obligación o, por extensión, un mayor beneficio, crédito o saldo a favor, surtirá efecto tomando en cuenta lo siguiente:

Si en un plazo de 45 días hábiles siguientes a la presentación de la declaración rectificatoria, la Administración 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. En el caso de aquellos deudores tributarios que ostenten (de acuerdo con la calificación o perfil asignado por la SUNAT) cualquiera de los dos niveles de cumplimiento más bajos de aquellos establecidos por la normativa correspondiente, el plazo para el pronunciamiento antes referido es de noventa (90) días hábiles. (Artículo 88.2 del Código Tributario)

En este sentido, la SUNAT debe dejar sin efecto las órdenes de pago emitidas en base a la declaración original, si posterior a la notificación del contribuyente, éste presenta declaración rectificatoria determinando una menor obligación y ha transcurrido el plazo legal.

En la declaración rectificatoria presentada antes del vencimiento del plazo del artículo 75 del Código Tributario o antes de culminada la fiscalización parcial o definitiva se aplican las mismas reglas que en el supuesto de la rectificatoria presentada sin que medie una fiscalización conforme el tercer párrafo del numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario.

En la declaración rectificatoria presentada después de culminada una fiscalización parcial de un tributo y periodo se aplican las mismas reglas que en el supuesto de la rectificatoria presentada sin que medie una fiscalización, conforme el tercer párrafo del numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario en los aspectos no revisados en la fiscalización parcial. Si rectifica aspectos que han sido motivo de verificación o fiscalización, la rectificación no surte efectos, salvo que determine una mayor obligación, conforme el cuarto y sexto párrafo del numeral 88.2.

Es importante mencionar que, de acuerdo con el D. Leg. n.º 1535, vigente desde el 20 de marzo de 2022, en el caso de aquellos deudores tributarios que ostenten (de acuerdo con la calificación o perfil asignado por la SUNAT) cualquiera de los dos niveles de cumplimiento más bajos, de aquellos establecidos por la normativa correspondiente, el plazo para el pronunciamiento antes referido es de noventa (90) días hábiles.

En la declaración rectificatoria presentada vencido el plazo del artículo 75 del Código Tributario o culminada la fiscalización definitiva de un tributo y periodo no surte efectos, salvo que determine una mayor obligación, conforme el cuarto y sexto párrafo del numeral 88.2 del Código Tributario.

3.4.2.3. Obligaciones de las empresas del sistema financiero nacional

En el ámbito de las empresas pertenecientes al sistema financiero nacional y otras instituciones, se les requerirá presentar de manera regular la información concerniente a las cuentas y los detalles de identificación de sus titulares. Esta información incluirá datos como el nombre, la denominación o razón social, nacionalidad, residencia, fecha y lugar de nacimiento o constitución, domicilio, entre otros.

En este supuesto se debe tener en cuenta la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y en especial su artículo 143.

El DS n.º 256-2018-EF regula las especificaciones acerca de la información financiera que se debe entregar a la SUNAT, con el fin de llevar a cabo el intercambio de datos de manera automática, de conformidad con lo acordado en los tratados internacionales y las Decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina.

3.4.2.4. Obligaciones de las personas o entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales

El DL n.º 1372 norma, respecto de la información de la identificación de los beneficiarios finales, la obligación de las personas jurídicas y/o entes jurídicos.

El objetivo de la norma, de acuerdo con el artículo 2, es otorgar a las autoridades competentes acceso oportuno a información precisa y actualizada sobre el beneficiario final de la persona jurídica y/o ente jurídico, con el propósito de reforzar la lucha contra la evasión y elusión de impuestos,

asegurar el cumplimiento de las responsabilidades de asistencia administrativa mutua en asuntos tributarios, y combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

La información del beneficiario final podrá ser utilizada por la SUNAT para los siguientes supuestos:

- Cumplir con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria de acuerdo con lo establecido en los tratados internacionales, las Decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina y para intercambiar información entre las administraciones tributarias extranjeras.
- Cumplir las funciones de control del cumplimiento de obligaciones tributarias y lucha contra la evasión y elusión tributaria.

El DS n.º 003-2019-EF aprobó el reglamento del DL n.º 1372, el cual establece la obligación para las personas jurídicas y/o entidades legales de reportar la identificación de los beneficiarios finales.

3.5. TÍTULO V- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

3.5.1. Derechos de los administrados

El artículo 92 del Código Tributario señala los derechos que corresponden a los administrados. Se debe considerar que estos no excluyen los derechos conferidos por la Constitución y otras leyes específicas.

1. "Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria" (Inc. a), Art. 92 del Código Tributario).
2. "Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso" (Inc. b), Art. 92 del Código Tributario).
 - Incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario.
 - Las personas naturales que perciban rentas de cuarta y/o quinta categorías tienen derecho a la devolución de oficio conforme las normas de la Ley del Impuesto a la Renta.
3. "Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas" (Inc. c), Art. 92 del Código Tributario), conforme al artículo 88 del Código Tributario.
4. "Interponer reclamación, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio" (Inc. d), Art. 92 del Código Tributario).
5. "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" (Inc. e), Art. 92 del Código Tributario).
 - Sujeta a reserva tributaria en el caso de información de terceros.
 - En los procedimientos verificación o fiscalización, el acceso al expediente ocurre al término del procedimiento.
6. "Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal" (Inc. f), Art. 92 del Código Tributario) conforme el artículo 153 del Código Tributario.
7. "Solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio" (Inc. g), Art. 92 del Código Tributario).
8. "Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas" (Inc. h), Art. 92 del Código Tributario).
9. "Formular consultas institucionales y consultas particulares, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias" (Inc. i), Art. 92 del Código Tributario).

(i) Las consultas institucionales permiten que las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como entidades del Sector Público Nacional puedan formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

- Se presentan por escrito ante el órgano competente de la Administración Tributaria.
- El órgano competente debe dar respuesta en un plazo no mayor de 90 días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. Salvo en los casos que sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.
- La falta de contestación no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.
- El pronunciamiento será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.
- Si la importancia lo amerita se emitirá una resolución de superintendencia o norma de rango similar, respecto de la consulta, y será publicada en el Diario Oficial.
- En caso de deficiencia o falta de precisión normativa no son aplicables las reglas de consulta institucional, debiendo la SUNAT elaborar el proyecto de ley o disposición reglamentaria que corresponda.

(ii) La consulta particular es el procedimiento mediante el cual el deudor tributario con interés legítimo y directo consulta a la SUNAT sobre el régimen jurídico aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario.

Está vinculado con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta. En el caso de materia aduanera, esta puede ser presentada respecto de aquellos por los que no se haya iniciado el trámite de manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías.

No procede la consulta, en caso exista opinión previa por la SUNAT.

El DS n.º 253-2015-EF estableció las normas para la presentación de la consulta particular y regulan los criterios para la implementación progresiva por la SUNAT.

- No procede el pronunciamiento si la Administración detecta que el hecho o la situación materia de consulta se encuentra dentro de un procedimiento de fiscalización o impugnación en vía administrativa o judicial, aunque referido a otro deudor tributario.
- Es posible la comparecencia, presencial o remota, del deudor tributario o tercero, en un plazo de 5 días hábiles (en el caso de que la comparecencia solicitada sea presencial se le añade el término de la distancia, de corresponder).
- Los efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT son únicamente con respecto del consultante.

- No procede la impugnación de la consulta particular.
- La información que obtenga la SUNAT puede ser utilizada para el cumplimiento de su función fiscalizadora.

(iii) Orientación al contribuyente conforme lo establece el artículo 84 del Código Tributario. Comprende la orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente. Puede además desarrollar medidas administrativas sobre conductas elusivas perseguibles.

10. "La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85°" (Inc. j), Art. 92 del Código Tributario), respecto a la reserva tributaria.
11. "Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria" (Inc. k), Art. 92 del Código Tributario).
12. "No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria" (Inc. l), Art. 92 del Código Tributario).
13. "Contar con el 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" (Inc. m), Art. 92 del Código Tributario).
14. De acuerdo con el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero de 2022, en caso de que la comparecencia se realice de manera remota, debe informarse de manera previa a su realización quiénes participarán para brindar el referido asesoramiento.
15. "Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias conforme el artículo 36 (Inc. n), Art. 92 del Código Tributario).
16. "Solicitar ... la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria ... incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza" (Inc. o), Art. 92 del Código Tributario), debiendo considerar los artículos 43 y siguientes del Código Tributario, y poniendo atención a los supuestos de interrupción y suspensión establecidos.
17. "Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias" (Inc. p), Art. 92 del Código Tributario).
18. "Designar ... representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia" (Inc. q), Art. 92 del Código Tributario).

19. De acuerdo con el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero del 2022, que modificó el Código Tributario, el contribuyente también podrá “solicitar y obtener de la Administración Tributaria la información que requiera para poder acceder a los sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos o tecnologías digitales con ocasión de las actuaciones que se realicen con aquella” (Inc. r), Art. 92 del Código Tributario).

3.6. TÍTULO VI - OBLIGACIONES DE TERCEROS

3.6.1. Poder Judicial, Ministerio Público, servidores públicos, notarios y fedatarios

De acuerdo con el artículo 96 del Código Tributario, "los miembros del Poder Judicial, Ministerio Público, servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias". En este supuesto también se encuentran comprendidas las acciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que conozcan en el desempeño de sus funciones.

De igual forma deben dar cumplimiento a lo requerido de manera expresa por la Administración Tributaria, permitiendo y facilitando el ejercicio de sus funciones.

3.6.2. Compradores, usuarios, destinatarios y transportistas

De acuerdo con el artículo 97 del Código Tributario se establecen las siguientes obligaciones:

- En el caso de compradores, exigir el comprobante de pago por las adquisiciones realizadas o por los servicios adquiridos, además de la documentación relacionada. El comprobante puede ser impreso o electrónico.
- En el caso de los transportistas de bienes, solicitar al remitente los comprobantes de pago, las guías de remisión y/o documentación correspondiente.
 - Si el comprobante es físico, deben portarlos durante el traslado.
 - Si el comprobante es electrónico, se debe facilitar a la SUNAT la obtención de información sustentatoria en la base de datos correspondiente, durante o después de realizado el traslado de los bienes.
- En cualquiera de los supuestos, se debe mostrar la documentación señalada con anterioridad a la Administración Tributaria o, de corresponder, dar facilidades sobre la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.

3.7. TÍTULO VII - TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, de conformidad con el 143 del Código Tributario, "es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones

a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera".

El Código Tributario, con respecto al Tribunal Fiscal regula los siguientes aspectos:

- Competencia
- Órganos que conforman e integran el Tribunal Fiscal y las condiciones para el ejercicio del cargo.
- Nombramiento de los vocales, periodo de ratificación y causales de remoción.
- Casos de abstención
- Periodicidad de reunión de las salas, requisitos para su funcionamiento y para adoptar resoluciones y materia de resolución por los vocales como órganos unipersonales

El Tribunal Fiscal está conformado por:

- "La Presidencia del Tribunal Fiscal, quien representa al Tribunal Fiscal" (Num. 1, Art. 98 del Código Tributario).
- "La Sala Plena, compuesta por todos los vocales del Tribunal Fiscal" (Num. 2, Art. 98 del Código Tributario), encargada de fijar los procedimientos del Tribunal Fiscal y la unificación de criterios.
- "La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa" (Num. 3, Art. 98 del Código Tributario).
- "Las Salas Especializadas" (Num. 4, Art. 98 del Código Tributario), conformada por 3 vocales cada una.
- "La Oficina de Atención de Quejas, integrada por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas" (Num. 5, Art. 98 del Código Tributario).

3.7.1. Competencia

Las atribuciones del Tribunal Fiscal son:

Según el numeral 1 del artículo 101 del Código Tributario:

Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

- o En este supuesto se considera que la atribución se ejerce respecto de reclamaciones sobre tributos administrados por cualquier entidad.
- o La aplicación de sanciones debe derivar de infracciones tributarias y no de las relativas a otras disposiciones administrativas.

Según el numeral 2 del artículo 101 del Código Tributario:

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.

Según el numeral 3 del artículo 101 del Código Tributario:

Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183º, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.

Según el numeral 4 del artículo 101 del Código Tributario, “resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria”.

Según el numeral 5 del artículo 101 del Código Tributario:

Atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

El artículo 122 del Código Tributario menciona que el Tribunal Fiscal es incompetente para conocer si se ha cumplido el procedimiento coactivo conforme a la ley, así como para declarar la nulidad del procedimiento. Sin embargo, sí puede pronunciarse en vía la queja respecto de la prescripción, en los casos en que la deuda tributaria se esté cobrando coactivamente.

Para el funcionamiento de las salas es necesario la concurrencia de 3 vocales, necesitándose el voto de 2 de ellos para resolver.

En situaciones de menor dificultad, puede resolver un vocal como órgano unipersonal, debiéndose establecer a través de un acuerdo de sala tales materias.

En todos los casos, el Código Tributario, en su artículo 102, señala que “al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria”.

3.8. TÍTULO VIII – ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA

Con el fin de adecuar los estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, el DL n.º 1315 incorpora el Título VIII al Libro Segundo.

La SUNAT tiene competencia para realizar acciones y procedimientos correspondientes con la finalidad de ofrecer y requerir la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

En estos artículos (102-A al 102-H del Código Tributario) se regulan las formas de intercambio de información, asistencia de cobro de la deuda y notificación de documentos entre administraciones tributarias.

A partir del 1 de enero de 2017 la SUNAT ofrece y requiere asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente extranjera conforme a los convenios internacionales. Además, proporciona la información solicitada, cuando carezca de interés fiscal.

Los convenios internacionales son los tratados internacionales o las decisiones de la Comunidad Andina de Naciones suscritos por Perú. Los Convenios de Doble Imposición suscritos con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Portugal, Suiza, así como la Decisión 578 contienen cláusulas de intercambio de información. Cabe agregar que se tiene un intercambio de información tributaria con los Estados Unidos.

En este supuesto son aplicables la facultad de fiscalización a la que se refiere el artículo 62 del Código Tributario y la de recaudación a la que se refiere el artículo 55 de la mencionada norma.

La SUNAT tiene la facultad de emplear la información o documentos suministrados como sustento en los procedimientos tributarios o litigios judiciales.

Si la SUNAT se dirige a la autoridad competente extranjera debe considerar los plazos prescriptivos establecidos en el artículo 43 del Código Tributario. No será posible realizar alguna actuación vinculada a la asistencia administrativa mutua si el tributo se encuentra prescrito.

3.8.1. Formas de Asistencia Administrativa Mutua

La asistencia administrativa mutua se da de las siguientes formas:

- **Intercambio de información**, que puede ser:
 - A solicitud de parte
 - Espontáneo
 - Automático
 - A través de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero
- **Asistencia en el cobro de la deuda, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares.** En este supuesto no procede el procedimiento contencioso tributario, la prescripción, la compensación o la devolución. La opción de adoptar medidas cautelares procede solo a solicitud expresa de “la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa” (artículo 102-G del Código Tributario). La SUNAT puede solicitar la asistencia en el cobro de la deuda a la autoridad competente extranjera. En este supuesto, la presentación de la solicitud interrumpirá el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda.
- **Notificación de documentos.** La SUNAT puede solicitar a la autoridad competente extranjera la notificación de documentos que hubiere emitido. En caso la SUNAT notifique documentos al amparo de convenios internacionales puede aplicar las formas de notificación del artículo 104 y 105 del Código Tributario. “Los documentos serán notificados en el idioma en que sean recibidos por la SUNAT, salvo disposición diferente establecida en los convenios internacionales” (artículo 102-G del Código Tributario).

Para la aplicación de la asistencia administrativa mutua que corresponde a las acciones de intercambio de información, asistencia en el cobro de la deuda tributaria y notificación de documentos se amplía los literales del artículo 102 del CT en el siguiente orden:

En el Artículo 102-A se consideran las “**FORMAS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA**”, señalando lo siguiente:

La SUNAT presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales y de manera complementaria, de acuerdo a lo dispuesto en el presente Código.

La SUNAT proporciona la información solicitada, aun cuando carezca de interés fiscal y asume que la información solicitada por la autoridad competente es relevante para los fines tributarios del convenio internacional.

La asistencia administrativa comprende las siguientes formas:

- a) Intercambio de información, que puede ser a solicitud, espontánea y automática. También puede realizarse por medio de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero.
- b) Asistencia en el cobro de deuda tributaria incluyendo el establecimiento de medidas cautelares.
- c) Notificación de documentos.

La SUNAT para efecto de solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria se dirige a la autoridad competente, considerando los plazos de prescripción previstos en el artículo 43.

La información o documentación que la autoridad competente proporcione en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria puede ser utilizada por la SUNAT como medio probatorio para efecto de los procedimientos tributarios o procesos judiciales, salvo disposición en contrario.

En el Artículo 102-B desarrolla lo vinculado con el **“INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN – ASPECTOS GENERALES”**, señalando lo siguiente:

- a) La información a que se refiere el artículo 85 es materia de intercambio con la autoridad competente.
- b) La información presentada por las empresas del sistema financiero nacional, conforme a lo dispuesto en el numeral 15.3 del artículo 87, es materia de intercambio con la autoridad competente.
- c) La transferencia de la información, que realice la SUNAT a la autoridad competente, que corresponda a información calificada como datos personales por la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales, está comprendida dentro de la autorización legal a que se refiere el numeral 1 del artículo 14 de la citada ley.
- d) La información que otro Estado proporcione a la SUNAT en virtud del intercambio de información debe ser utilizada para sus fines como administración tributaria, conforme a su competencia.
- e) Para efecto de la notificación de los documentos necesarios para obtener la información a intercambiar se considera que la mención a deudor tributario que se realiza en los artículos 104 y 105 incluye a aquellos sujetos a los que se les requiere información con solo el fin de atender las obligaciones derivadas de la normativa de asistencia administrativa mutua tributaria.

En caso que el sujeto o tercero del cual se deba obtener la información no hubiera o no se encuentre obligado a fijar domicilio fiscal, se considera como tal, para efecto de la aplicación del artículo 104, a aquel domicilio informado por la autoridad competente, siempre que la dirección exista.

Lo dispuesto en el presente inciso también es de aplicación para efecto de lo dispuesto en los demás artículos del presente título.

f) La SUNAT no se encuentra obligada a solicitar información a la autoridad competente, a solicitud de un administrado.

En el Artículo 102-C se desarrollan los aspectos de **“INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD”**, señalando lo siguiente:

La SUNAT proporciona la información tributaria y la documentación de soporte, con la que cuente, a la autoridad competente que lo solicite teniendo en cuenta, de ser el caso, lo dispuesto en los convenios internacionales.

Si la SUNAT no tiene la información solicitada, aplica las facultades previstas en el artículo 62 para requerir tanto dicha información como la documentación que la soporte, directamente al sujeto respecto del cual se debe proporcionar la información o a un tercero.

En el Artículo 102-D, se dan los lineamientos de **“INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN”**, al señalar que “la SUNAT comunica periódicamente, mediante intercambio automático, a la autoridad competente, la información y los datos que se acuerden en los convenios internacionales. Esta forma de intercambio incluye al intercambio automático de información financiera”.

Asimismo, en el artículo 102-E, se considera el **“INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO”**, a través del cual “la SUNAT puede intercambiar información de manera espontánea cuando obtuviera información que considere que sea de interés para la autoridad competente”.

Cuando es necesario contar con información del exterior se aplica el artículo 102-F que corresponde al **“INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN MEDIANTE FISCALIZACIONES SIMULTÁNEAS Y EN EL EXTRANJERO”**, señalando lo siguiente:

En aplicación de los convenios internacionales, la SUNAT puede acordar, con una o más autoridades competentes, examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio y aplicando su normativa interna, la situación fiscal de un(os) sujeto(s), con la finalidad de intercambiar información relevante. Para tal efecto, puede acordar con las referidas autoridades los lineamientos y las acciones de fiscalización a realizar.

También puede acordar que en la fiscalización se encuentren presentes los representantes de la autoridad competente.

Cuando se requiere apoyo en la asistencia para el cobro y el establecimiento de medidas cautelares se aplica el artículo 102-G sobre **“ASISTENCIA EN EL COBRO Y ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS CAUTELARES”**

Cuando la SUNAT en virtud de los convenios internacionales, deba prestar asistencia en el cobro de las deudas tributarias a la autoridad competente, se aplica:

- a. Lo dispuesto en el artículo 55.
- b. Las disposiciones referidas al pago de la deuda tributaria, considerando:
 - i. Como deuda tributaria, para efecto del artículo 28, al monto del tributo o de la multa por infracciones tributarias que conste en el documento remitido por la autoridad competente y los intereses comunicados por la citada autoridad.
 - ii. Como medios de pago aplicables, a los establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32.
 - iii. En el caso de aquel sujeto obligado al pago de la deuda remitida por la autoridad competente, que a su vez es contribuyente o responsable de tributos administrados por la SUNAT, como lugar de pago a aquellos establecidos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la SUNAT y como formulario a aquel que esta regule a través de resolución de superintendencia.
 - iv. En el caso de aquel sujeto que no tuviera la condición de contribuyente o responsable por tributos administrados por la SUNAT, los medios de pago establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32 y como lugar de pago y formulario a utilizar al que para tal efecto se establezca mediante resolución de superintendencia.
- c. La asistencia en el cobro por la SUNAT se inicia con una notificación de una Resolución de Ejecución Coactiva al sujeto obligado del monto de la deuda tributaria a su cargo, a fin de que cumpla con realizar el pago en el plazo de siete días hábiles siguientes a la fecha de notificación. Previamente, la SUNAT debe haber notificado el documento remitido por la autoridad competente donde conste la deuda tributaria.
- d. Vencido el plazo señalado en el inciso anterior, la SUNAT procederá a ejercer las acciones de cobranza coactiva, para efecto de lo cual el Ejecutor Coactivo a que se refiere el artículo 114 estará facultado a aplicar las disposiciones del Título II del Libro Tercero del presente Código, sus normas reglamentarias y demás normas relacionadas, debiendo considerarse lo siguiente:

- i. Como supuesto de deuda exigible a que se refiere el artículo 115 del presente Código, al monto establecido en el documento remitido por la autoridad competente.

La SUNAT asume la exigibilidad de la deuda remitida por lo que, sin perjuicio de lo establecido en el numeral v no procede iniciarse ante la SUNAT procedimiento contencioso tributario alguno respecto de deuda tributaria remitida por la autoridad competente ni solicitudes de prescripción o compensación o devolución de la citada deuda debiendo presentarse dicha solicitud ante la autoridad extranjera.

- ii. Cuando el sujeto obligado al pago, adicionalmente, tenga deudas en cobranza coactiva por tributos administrados por la SUNAT y se hubiera dispuesto la acumulación de los procedimientos de cobranza coactiva, el pago se imputará en primer lugar a las deudas emitidas por la SUNAT considerando lo dispuesto en el artículo 31 y el saldo se aplicará a la deuda remitida por la autoridad competente.
- iii. Se inicia el procedimiento de cobranza coactiva aun cuando el monto pendiente de pago fuera inferior al monto referido en el último párrafo del artículo 117.
- iv. Como supuesto de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva referido en el artículo 119, la comunicación que realice el sujeto obligado respecto a:
 1. La existencia de un medio impugnatorio o litigio en el país de la autoridad competente contra la deuda tributaria en cobranza.
 2. La inexistencia de la deuda tributaria en cobranza.En ambos casos, la SUNAT debe pedir la opinión de la autoridad competente sobre la comunicación presentada y la continuación del procedimiento, prosiguiéndose las acciones de cobranza cuando esta se pronuncie por la continuación del procedimiento. La respuesta de la autoridad competente, se notifica al sujeto obligado al pago.
- v. El procedimiento de cobranza coactiva que realiza la SUNAT concluye por la cancelación de la deuda cuya cobranza ha sido solicitada por la autoridad competente o cuando esta lo solicite. Cuando la SUNAT solicite a la autoridad competente que la asista en el cobro de la deuda tributaria correspondiente a los tributos a su cargo, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria a que se refiere el numeral 2 del artículo 45 se interrumpe con la presentación de la mencionada solicitud.

En aplicación de los convenios internacionales, el Ejecutor Coactivo únicamente puede adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva si ello fuera previa y expresamente solicitado por la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa según lo establecido en el artículo 56. El plazo de las citadas medidas se computa conforme a lo dispuesto en el artículo 57.

En los requerimientos de **“ASISTENCIA EN LA NOTIFICACIÓN”** se considera el artículo 102-H del Código Tributario, en la SUNAT, el cual dispone:

La SUNAT, al amparo de los convenios internacionales, puede solicitar a la autoridad competente que notifique los documentos que esta hubiera emitido. La notificación que efectúe la autoridad competente, de acuerdo a su normativa, tiene el mismo efecto legal que aquella que hubiera sido realizada por la SUNAT.

Cuando la SUNAT realice la notificación de documentos en virtud de los convenios internacionales, podrá aplicar las formas de notificación establecidas en los artículos 104 y 105.

Las citadas notificaciones surten efectos conforme a lo dispuesto en el artículo 106.

Los documentos serán notificados en el idioma en que sean recibidos por la SUNAT, salvo disposición diferente establecida en los convenios internacionales.

3.8.2. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua

A través de la Resolución Legislativa n.º 30774 se aprueba la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal adoptada el 25 de enero de 1988, enmendada el 27 de mayo de 2010, en vigor internacionalmente desde el 1 de junio de 2011 y suscrita por el Perú el 25 de octubre de 2017.

Esta convención es aplicable para los siguientes impuestos:

- Impuesto a la renta
- Contribuciones a la seguridad social – ESSALUD
- Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones – ONP
- Impuesto general a las ventas
- Impuesto selectivo al consumo
- Impuesto a las embarcaciones de recreo
- Impuesto a las transacciones financieras
- Impuesto temporal a los activos netos

El Perú se reserva el derecho de no prestar asistencia administrativa en relación con:

- Los impuestos de otras partes, salvo los incluidos en el anexo A de la Convención.
- El cobro de créditos tributarios o de multas administrativas, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación de los artículos 11 al 16 de la Convención.
- Cualquier crédito fiscal que exista en la fecha de entrada en vigor de la Convención con respecto al Perú o, en el caso de que se haya formulado anteriormente una reserva con arreglo al inciso a) o b) del párrafo 1 del artículo 30, en la fecha de retiro de dicha reserva en relación con los impuestos de la categoría que se trate.
- La notificación o traslado de documentos, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación del artículo 17 de la Convención.
- De no permitir la notificación o la transferencia de documentos a través del correo de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3 del artículo 17 de la Convención.

CAPÍTULO IV. LIBRO TERCERO – PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

4.1. TÍTULO I – DISPOSICIONES GENERALES

Las normas del libro tercero del Código Tributario desarrollan los procedimientos tributarios. De manera supletoria, deberán complementarse con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG).



1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.
2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley.
3. Las autoridades administrativas, al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en la presente Ley. (Artículo II de la LPAG)

La Ley del Procedimiento Administrativo General en su artículo 29 señala que “se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.

La trascendencia de los efectos es tal, que es necesario que el acto administrativo tenga una debida motivación, y la notificación se realice de acuerdo a ley, en aras de salvaguardar el derecho del administrado para poder contradecirlo.

En este sentido, la Administración Tributaria, al momento de emitir los actos administrativos y llevar a cabo cada procedimiento administrativo, debe conducirse procurando el respeto de los derechos del administrado, y además alcanzar el fin público que persigue cada actuación.

El Código Tributario desarrolla los requisitos de los actos de la Administración Tributaria en los artículos 77, 78, 103, 111 y 129, las consecuencias del incumplimiento se desarrollan en los artículos 109 y 110.

4.1.1. Acto Administrativo

El Código Tributario no define el concepto de acto administrativo; sin embargo, la Ley del Procedimiento Administrativo General lo desarrolla en su artículo.



Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta. (Num. 1.1, Art. 1 de la LPAG)

4.1.1.1. Requisitos sustantivos

Los actos administrativos deben observar los requisitos de validez establecidos en el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General en cuanto a:

- **Competencia**, debiendo ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía. En el caso de órganos colegiados, debe cumplir con los requisitos de sesión, quórum y deliberación.
- **Objeto o contenido**, el acto administrativo debe expresar su objeto. De esta manera puede determinarse sus efectos jurídicos. El contenido se debe ajustar al ordenamiento jurídico, debe ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.
- **Finalidad pública**, entendido como el interés público, que no permita habilitar siquiera de manera encubierta alguna finalidad personal de la autoridad administrativa, a favor de tercero, u otra finalidad pública distinta.
- **Motivación**, en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.
- **Procedimiento regular**, debiendo cumplir lo previsto por las normas que desarrollan el procedimiento administrativo correspondiente.

Estos requisitos son exigibles a los actos que emita la Administración Tributaria. Asimismo, de conformidad con el artículo 3 de Código Tributario el acto debe ser motivado.

4.1.1.2. Requisitos formales

Los actos administrativos deben cumplir las formalidades establecidas en el artículo 4 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y al artículo 103 del Código Tributario.

En el caso del artículo 4, este señala lo siguiente:

4.1 Los actos administrativos deberán expresarse por escrito, salvo que, por la naturaleza y circunstancias del caso, el ordenamiento jurídico haya previsto otra forma, siempre que permita tener constancia de su existencia.

4.2 El acto escrito indica la fecha y lugar en que es emitido, denominación del órgano del cual emana, nombre y firma de la autoridad interviniente.

4.3 Cuando el acto administrativo es producido por medio de sistemas automatizados, debe garantizarse al administrado conocer el nombre y cargo de la autoridad que lo expide.

4.4 Cuando deban emitirse varios actos administrativos de la misma naturaleza, podrá ser empleada firma mecánica o integrarse en un solo documento bajo una misma motivación, siempre que se individualice a los administrados sobre los que recae los efectos del acto. Para todos los efectos subsiguientes, los actos administrativos serán considerados como actos diferentes.

En el caso del artículo 103 del Código Tributario que dispone que los actos constarán en los respectivos instrumentos o documentos, se debe considerar el artículo 111 del referido código, que permite a la Administración Tributaria, utilizar para sus actuaciones y procedimientos, sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y similares. Agrega que se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión de tales sistemas.

4.1.2. Revocación, modificación, sustitución o complementación

Podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, los actos, antes de que sean notificados. En el caso de la SUNAT, esta facultad puede ser ejercitada por la misma área que emitió el acto administrativo.

Después de la notificación, la revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos de la Administración Tributaria procede solo:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178º, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario;
2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

4.1.2.1. Circunstancias posteriores a la emisión que demuestran su improcedencia

Este supuesto está referido a que la Administración Tributaria haya examinado situaciones o circunstancias nuevas respecto de las que dieron lugar a la emisión del acto administrativo.

A través de la RS n.º 002-97/SUNAT se establece "el procedimiento de comunicación de la existencia de errores materiales o circunstancias posteriores a emisión de actos de la Administración Tributaria". En su artículo 1 menciona las causales por las cuales procede a "revocar, modificar, sustituir o complementar las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa con posterioridad a su notificación".

Estas situaciones corresponden a errores de la SUNAT al emitir el acto, o no se ha considerado un hecho del contribuyente que extingue o modifica la obligación. No son circunstancias posteriores, sino anteriores o simultáneas al acto, pero que se determinan o establecen luego de la notificación del acto administrativo.

El contribuyente, cuando es notificado de un acto administrativo y observe alguna de las causales establecidas en la RS n.º 002-97/SUNAT, o alguna de las causales de anulabilidad del acto establecido en el artículo 109º del Código Tributario, puede presentar el Formulario n.º 194 – Comunicación, modificación, sustitución, complementación o convalidación de actos administrativos. Este formulario tiene carácter de reclamación especial de acuerdo con la RTFOO n.º 01743-3-2005.

4.1.2.2. Existencia de errores materiales en el acto

El Tribunal Fiscal señala que el error material de redacción ocurre cuando se consigna erróneamente un dato pero que de lo actuado o del contenido de los documentos fluye la información correcta, y que el error material de cálculo constituye una equivocación en alguna operación aritmética que conlleva a una cifra inexacta. En el caso de errores materiales como la redacción o cálculo, este no es posible que sea corregido en etapa de apelación, conforme la RTF de observancia obligatoria n.º 815-1-2005. Sin perjuicio de lo mencionado, los contribuyentes pueden impugnar el acto administrativo en caso de errores materiales o circunstancias posteriores a su emisión.

4.1.3. Nulidad del acto administrativo

4.1.3.1. Causales de nulidad y anulabilidad contenidas en el Código Tributario

El artículo 109 del Código Tributario menciona los casos de nulidad y anulabilidad de los actos de la Administración Tributaria. Ambos supuestos generan la posibilidad de que el acto quede sin efecto desde que se dictó, una vez declarada la existencia de la correspondiente causal, conforme al 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Los vicios de anulabilidad pueden ser subsanados. Si ocurre, da lugar a que el acto se considere definitivamente válido y se mantengan sus efectos. Los vicios de nulidad no son subsanables. En sustitución del acto nulo, tras su declaración de nulidad deberá emitirse otro que sea válido, cuyos efectos serán los únicos a considerar.

Las causales de anulabilidad de acuerdo con el artículo 109 del Código Tributario son:



- a) Son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°; y
- b) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Lo previsto en el artículo 77 del Código Tributario son los requisitos de contenido que deben cumplir las resoluciones de determinación y de multa.

Ahora, el artículo 109 de la citada norma, referido a “la nulidad y anulabilidad de los actos” señala que los “los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto”.

Asimismo, precisa en sus numerales del 1 al 4, que las causales de nulidad son las siguientes:



1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al

ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

La causal de nulidad de más frecuente aplicación en la jurisprudencia son aquellas previstas en el numeral 2 del mencionado artículo.

4.1.3.2. Declaración de nulidad

Según el artículo 110 del Código Tributario, "la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación". Salvo que respecto de dichos actos se hubiera emitido una resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

En el caso de los contribuyentes, la nulidad se plantea mediante el procedimiento contencioso tributario o la impugnación establecida en el artículo 163 del Código Tributario, referida a la impugnación de procedimiento no contencioso, según corresponda.

Se puede deducir la nulidad o anulabilidad de los actos de la Administración Tributaria. La nulidad se puede plantear aun vencido el plazo para interponer el recurso impugnatorio. En el supuesto de anulabilidad, alternativamente al recurso de reclamación, puede presentarse el formulario 194.

En el caso de la nulidad del remate de bienes embargados en el procedimiento de cobranza coactiva, el plazo es de 3 días calendario de realizado el remate de los bienes embargados.

a. Efectos y alcances de la declaración de nulidad

Los efectos y alcances de la declaración de nulidad se encuentran reguladas en los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Declarada la nulidad del acto administrativo, este se tiene por no emitido, su notificación no efectuada y los efectos propios de la declaración contenida en él, como no producidos.

La jurisprudencia procesal ha determinado que para la nulidad del acto administrativo no rigen las reglas sobre presentación oportuna de recursos. Se declara la nulidad aun cuando el recurso impugnatorio haya sido presentado de manera extemporánea³⁷, por lo que no procede declarar la inadmisibilidad del recurso.

El alcance de la nulidad, de acuerdo con el artículo 109 del Código Tributario es total o parcial. Se entiende la nulidad parcial del acto administrativo, cuando no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia

³⁷ Siendo nulo el acto, sus efectos son inexigibles.

o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, el acto pueda ser idóneo, salvo norma en contrario.

b. Ejecutoriedad del acto administrativo

Los actos administrativos se presumen válidos y son eficaces desde el día siguiente de su notificación; y lo declarado en ellos es obligatorio, conforme el artículo 203 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

4.1.4. Notificación del Acto Administrativo

El acto de notificación se vincula estrechamente a la eficacia del acto administrativo. La condición de eficaz se logra al ser notificado a través de cualquiera de las modalidades que establece el Código Tributario. La notificación como fin pretende dar a conocer la decisión o declaración de la Administración Tributaria y que los administrados tengan conocimiento de esta.

Llerena Ccasani (2013, p. 355) menciona que el "acto de notificación efectuado por la Administración como una manifestación o expresión de la puesta en práctica del principio de debido procedimiento del artículo IV numeral 1.2 de la Ley N° 27444", y el derecho de defensa, y permite al contribuyente, al momento de conocer la decisión de la Administración Tributaria, proponer los recursos impugnatorios o de defensa que considere mejor para proteger su derecho.

Con respecto a las notificaciones, la regulación sobre estas en el Código Tributario prima sobre la Ley del Procedimiento Administrativo General, las que son de aplicación supletoria.

En el caso de notificaciones de actos que afecten a una generalidad de contribuyentes, el artículo 105 del Código Tributario permite la notificación a través de la página web de la Administración Tributaria y en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales, o en su defecto en uno de los diarios de mayor circulación de dicha localidad.

4.1.4.1. Formas de notificación

El artículo 104 del Código Tributario contempla 6 formas de notificación. Las tres primeras formas de notificación son principales y pueden ser empleadas indistintamente.

En caso de que ninguna de estas formas pueda ser utilizada, la notificación podrá tener lugar en alguna de las formas que restan. Estas formas de notificación son subsidiarias, y no pueden ser actuadas de manera indistinta. Solo se acude a ellas en los supuestos que señale la norma.

A continuación, las formas de notificación que establece el Código Tributario:

- Por correo certificado o mensajero en el domicilio fiscal del notificado. **Se utiliza de manera indistinta.**
- Por comunicación electrónica, con confirmación de la entrega de la notificación. **Se utiliza de manera indistinta.**
- Por constancia administrativa, con entrega de la notificación en las oficinas de la Administración. **Se utiliza de manera indistinta.**
- Mediante entrega personal al notificado o a su representante, en el lugar en que se le encuentre, con acuse de recibo o certificación de la negativa a la recepción. **Se utiliza subsidiariamente, no se permite su actuación indistinta y cabe en los supuestos que señala la ley.**
- Mediante publicación. **Se utiliza subsidiariamente, no se permite su actuación indistinta y cabe en los supuestos que señala la ley.**
- Por cedulón, con acuse de la notificación realizada de esa forma. **Se utiliza subsidiariamente, no se permite su actuación indistinta y cabe en los supuestos que señala la ley.**

a. Notificación “por correo certificado o mensajero, en el domicilio fiscal con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción” (Inc. a), Art. 104 del Código Tributario).

El domicilio fiscal es el de la persona a la que concierne el acto notificado. No es válida la notificación hecha en el domicilio fiscal del representante del interesado, a excepción de los supuestos de los artículos 13 inciso d), 14 inciso b) y 15 del Código Tributario.

b. Notificación “por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía” (Inc. b), Art. 104 del Código Tributario).

La SUNAT estableció las normas y los actos que pueden notificarse por medio electrónico, y se encuentran reguladas en la RS n.º 014-2008/SUNAT. El medio de notificación es a través del buzón electrónico de SOL, el mismo que debe ser consultado periódicamente por el contribuyente. La lista de actos administrativos se encuentra en el anexo de la resolución.

En el caso que el deudor tributario haya señalado un domicilio procesal electrónico, y no corresponde que el acto administrativo sea notificado por medios electrónicos, la notificación se realizará utilizando la forma que corresponde a dicho acto.

Con respecto a la notificación electrónica:

- En el caso de resoluciones notificadas a empresas del Sistema Financiero, la RS n.º 234-2010/SUNAT extiende en su artículo 2 "el uso de notificaciones SOL para comunicar a los deudores tributarios las resoluciones notificadas a las empresas del sistema financiero a través del Sistema de Embargo por medios telemáticos (SEMT)". En este supuesto no es necesaria la afiliación a notificaciones SOL que señala el artículo 7º de la RS n.º 014-2008/SUNAT.
- La notificación electrónica de los actos administrativos que emite el Tribunal Fiscal es regulada a través de la Resolución Ministerial n.º 442-2017-EF/40.

c. Notificación por constancia administrativa, con entrega de la notificación en las oficinas de la Administración Tributaria

Si bien el artículo 24 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece un plazo para efectuar la notificación, la Quinta Disposición Final del DL n.º 953 señala que este plazo no es aplicable en este supuesto.

Cabe mencionar que esta forma de notificación sí exige la notificación al administrado o a su representante legal.

d. Notificación mediante entrega personal al notificado o a su representante, en el lugar en que se le encuentre, con acuse de recibo o certificación de la negativa a la recepción

Esta forma de notificación es exclusiva de aquellos que tengan "la condición de no hallado o no habido, o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido" (Inc. e), Art. 104 del Código Tributario).

Se permite en este supuesto la notificación mediante publicación, por medio de sistemas de comunicación electrónica o por cedulón.

La condición y levantamiento del domicilio no hallado y no habido se encuentran reguladas por el DS n.º 041-2006-EF, y de manera complementaria en la RS n.º 157-2006/SUNAT.

- **Condición de domicilio no hallado**

De conformidad con el numeral 4.1 del DS n.º 041-2006-EF, el contribuyente adquiere la condición de domicilio no hallado si al momento de notificar los actos administrativos de la SUNAT o al efectuar la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones:

1. Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de la verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal.
2. Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado.
3. No existe la dirección declarada como domicilio fiscal.

En los primeros dos escenarios, para que se configure la condición de no hallado, los eventos mencionados deben ocurrir en 3 ocasiones diferentes y en días distintos.

- **Condición de domicilio no habido**

La SUNAT procede a requerir a los contribuyentes con la condición de no hallados, a fin de confirmar o modificar su domicilio fiscal, bajo apercibimiento de declarar el domicilio no habido.

El requerimiento se publica en la página web de la SUNAT, hasta el décimo quinto día calendario de cada mes. Los contribuyentes podrán atender este requerimiento hasta el último día hábil de dicho mes.

Finalmente, la condición de domicilio no habido es adquirida cuando transcurre el plazo y no modificaron o confirmaron su domicilio fiscal.

e. Notificación mediante publicación

Esta forma de notificación comprende tres supuestos (Inc. e) y d), Art. 104 del Código Tributario):

- En los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa. La publicación se realiza en la página web de la Administración Tributaria. En su defecto se podrá optar por publicar en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales, o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad
- Según lo dispuesto por el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero de 2022, tratándose de la SUNAT, los actos que esta lleve a cabo en ejercicio de su facultad de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sujetos que no cuenten con número de RUC e incluso las actas que resulten de dicho control, podrán notificarse conforme a lo establecido en el inciso d del artículo 104 del Código Tributario.
- Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido, o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido. Corresponde la

publicación en la página web de la SUNAT, o en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales, o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad

Para efectos de la publicación, esta debe contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento que se notifica, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de estos y el período o el hecho gravado, de corresponder; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

f. Notificación por cedulón, con acuse de la notificación realizada de esa forma

Esta forma de notificación comprende a aquellos supuestos en los que en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado. “Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo puerta, en el domicilio fiscal” (Inc. f), Art. 104 del Código Tributario).

El cedulón deberá fijarse en el domicilio donde se debe notificar, lo cual deberá indicarse de forma expresa, además de los datos de identificación del deudor tributario y del documento(s) que se notifica(n), y que este (o estos) ha(n) sido dejado(s) en sobre cerrado bajo puerta, la fecha de la notificación y el número del cedulón. En los casos en que no se cumpla con este procedimiento, la notificación incurrirá en causal de nulidad.

g. Notificación tácita

La notificación tácita se genera:

Quando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión. (Artículo 104 del Código Tributario)

4.1.4.2. Notificación en el domicilio procesal

En el caso de la notificación en el domicilio procesal electrónico se debe atender la naturaleza del acto administrativo a notificarse, en caso no corresponda la notificación a través de sistemas de comunicación electrónicos, el acto administrativo se notificará conforme la forma que le corresponda a dicho acto.

En el caso de la notificación en el domicilio procesal físico, esta notificación debe ser realizada por correo o por mensajero, no procede

la notificación por cedulón. En este caso se dejará en el domicilio procesal una constancia respecto de la visita realizada y notificará en el domicilio fiscal.

La negativa a la recepción no determina que la notificación se tenga por efectuada, sino que debe notificarse en el domicilio fiscal.

4.1.4.3. Plazo para efectuar la notificación

Salvo los casos de la notificación mediante constancia administrativa, o cuando resulte procedente la notificación realizada en forma personal al deudor o su representante en el lugar en que se les encuentra, la Administración Tributaria notificará en el lapso de 15 días hábiles contados desde la fecha de emisión del documento que se notifica, más el término de la distancia.

Este plazo no aplica a la resolución de ejecución coactiva que se refiere el artículo 57 numeral 2 del Código Tributario sobre medidas cautelares previas.

4.1.4.4. Momento desde el cual surten efecto las notificaciones

Según el artículo 106 del Código Tributario, las notificaciones surtirán efectos de acuerdo con las siguientes reglas:

- **Notificación por correo certificado o mensajero, o en el caso de la negativa a la recepción:** desde el día hábil siguiente al de su recepción.
- **Notificación por comunicación electrónica:** desde el día hábil siguiente de la confirmación de la entrega por la misma vía o del depósito del correo electrónico.
- Es importante señalar que, desde el 01 de marzo de 2023, según el D. Leg. n.º 1523, en este caso, la notificación se considerará efectuada en la fecha en que se deposite el mensaje de datos o documento.
- Conforme al mencionado decreto, en el contexto de expedientes electrónicos, la notificación de los actos administrativos seguirá el procedimiento establecido en el inciso b del artículo 104 del Código Tributario. No obstante, se exceptúa esta norma cuando se notifica un acto que requiera ejecución inmediata y que solo pueda llevarse a cabo de manera presencial. En dichos casos, se empleará el procedimiento de notificación establecido en el artículo pertinente.
- **Notificación mediante constancia administrativa:** desde el día hábil siguiente al de recepción de la notificación.
- **Notificación mediante cedulón:** desde el día hábil siguiente al de entrega de la notificación.

- **Notificación mediante entrega al notificado o su representante en el lugar en que se encuentre, o en el caso de la negativa a la recepción:** desde el día hábil siguiente al de entrega de la notificación.
- **Notificación mediante publicación en la página web de la Administración:** a partir del siguiente día hábil a su incorporación en dicha página.
- **Notificación mediante publicación en diario:** desde el día hábil siguiente al de la publicación. En situaciones en las que los actos administrativos afecten a un grupo de deudores tributarios en una localidad o área específica, la notificación surtirá efecto a partir del día hábil siguiente al de la última publicación realizada.

Conforme al último párrafo del artículo 106 del Código Tributario, en el caso de resoluciones que “ordenan trabar y levantar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones y adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes”, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción.

En caso los actos hayan sido notificados defectuosamente, el artículo 27 de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que surte efectos legales desde la fecha en que el interesado manifiesta haber recibido la notificación. Este supuesto solo procede en los casos en que no existe duda respecto a que la notificación se produjo, pero la fecha de esta no ha sido esclarecida.

Por otra parte, según el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 01 de marzo de 2023, por excepción, las notificaciones surtirán efecto al momento de su recepción, entrega o depósito cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar y levantar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario.

4.1.5. Expediente administrativo

El artículo 111 del Código Tributario permite a la “Administración Tributaria utilizar para sus actuaciones y procedimientos, sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y otros similares”.

Y de conformidad con el segundo párrafo del artículo antes citado, estos en principio serán legítimos, salvo prueba en contrario, “siempre que estos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo”.

Se permite además la emisión automatizada del acto, debiendo señalarse el nombre y cargo de la autoridad que emite el acto. Además, debe asegurarse la identificación de las unidades orgánicas a cargo de dicha actuación y de quienes resolverán las impugnaciones.

Las actuaciones de los administrados y terceros a través de estos sistemas, son tan válidas y eficaces como las ejecutadas físicamente.

La implementación del expediente electrónico debe garantizar la accesibilidad e igualdad, y garantizar la protección de los datos personales, así como el reconocimiento de los documentos emitidos por el sistema electrónico, en este sentido el artículo 112-B del Código Tributario refiere:

- Los documentos electrónicos gozan de la misma eficacia y validez que los documentos físicos.
- Las impresiones del documento electrónico tienen validez ante cualquier entidad siempre que se pueda asegurar su identificación como representación del original.
- La elevación o remisión del expediente o documento puede ser sustituida por la puesta a disposición del expediente o documento electrónicos.
- En caso se inicie el procedimiento en el Tribunal Fiscal, los documentos, la remisión del expediente u otra actuación puede ser sustituida por la utilización de sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos. En este supuesto comprende además los requerimientos que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal realice a los administrados.
- En caso deba exhibir o presentar información, esta se cumplirá si es remitida a la dirección o sitio electrónico que la Administración Tributaria indique como canal de comunicación.

A través de la RS n.º 084-2016/SUNAT, la SUNAT aprobó el Sistema Integrado del Expediente Virtual para el llevado de los expedientes electrónicos del procedimiento de cobranza coactiva.

A partir de la RS n.º 262-2019/SUNAT se incorpora al Sistema Integrado del Expediente Virtual, los expedientes electrónicos de los procedimientos de fiscalización definitiva y parcial distinto al regulado en el artículo 62-B del Código Tributario (fiscalización parcial electrónica), de los cruces de información, así como para la presentación de escritos y solicitudes electrónicas relativos a estos.

La SUNAT genera el expediente electrónico asignándole una numeración única. En caso existan documentos en soporte de papel, deberán digitalizarse para su incorporación al expediente.

La condición para que se generen los expedientes electrónicos de los procedimientos de fiscalización y de los cruces de información es que el sujeto que sea parte del procedimiento o de la actuación cuente con número de RUC y clave SOL en el momento que se efectúa la notificación de la carta de presentación del agente fiscalizador.

4.2. TÍTULO II - PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

El procedimiento de cobranza coactiva comprende los actos de coerción de la Administración Tributaria, con el fin de obtener el cobro o la ejecución forzosa de la obligación tributaria.

La cobranza coactiva de la deuda tributaria es una facultad de la Administración Tributaria reconocida en el artículo 114 del Código Tributario. En el desarrollo del procedimiento se deben observar las normas del Título II del Libro III del Código Tributario y la RS n.º 216-2004/SUNAT que contiene el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT (RPCC).

La facultad de cobranza coactiva se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, con la colaboración de los auxiliares coactivos.

El artículo 114 del Código Tributario señala los requisitos para acceder al cargo de Ejecutor Coactivo. Este goza de las facultades de los numerales 1 al 14 del artículo 116 y 117 del Código Tributario, así como los comprendidos en el artículo 5 del Reglamento.

Las normas permiten al Ejecutor Coactivo gozar de todas las facultades necesarias para ordenar medidas cautelares y realizar la cobranza coactiva, salvo algunas limitaciones del Código Tributario.

4.2.1. Inicio del procedimiento de cobranza coactiva

De conformidad con los artículos 115 y 119 del Código Tributario, la cobranza coactiva solo puede iniciarse si se cumplen con los siguientes requisitos:

- La deuda no esté extinguida por cualquier de los medios de extinción de la obligación tributaria.
- La deuda sea exigible
 - Resolución de Determinación o de Multa, en una Resolución de Pérdida de Fraccionamiento y las no reclamadas en el plazo. En el caso de la pérdida de fraccionamiento, es exigible a pesar de la reclamación, si este no continúa con el pago de las cuotas mensuales.
 - La impugnación fuera de plazo que no cumpla con la presentación de la garantía conforme lo disponen los artículos 137 y 146 del Código Tributario.
 - Las resoluciones no apeladas dentro del plazo.
 - La Orden de Pago.

4.2.1.1. Reglas Generales

- Las notificaciones se encuentran sujetas a lo regulado en el artículo 104 del Código Tributario y al artículo 8 del RPCC.
- El Ejecutor Coactivo no aceptará escritos que obstaculicen o prolonguen el procedimiento, bajo su responsabilidad.
- Es factible el apoyo de autoridades policiales o administrativas de manera inmediata, bajo sanción de destitución.

4.2.1.2. La Resolución de Ejecución Coactiva

La Resolución de Ejecución Coactiva contiene un mandato de cancelación de órdenes de pago o resoluciones en cobranza.

El artículo 13 del RPCC define a la Resolución de Ejecución Coactiva como aquella que:

Contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago, Resoluciones, Liquidaciones de Declaraciones Únicas de Importación u otro documento que contenga deuda tributaria o aduanera materia de cobranza, dentro de 7 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de realizada la notificación, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran trabado.

Antes de la emisión de la resolución, el Ejecutor Coactivo debe verificar la exigibilidad de la deuda tributaria.

Para su emisión debe considerar lo siguiente:

- La información contenida en la resolución debe considerar la información que señala el artículo 117 del Código Tributario y el artículo 7 del RPCC. El incumplimiento del artículo 117 del Código Tributario genera la nulidad de la resolución.
- La notificación de la resolución de ejecución coactiva debe observar las condiciones señaladas en el artículo 104 del Código Tributario y el artículo 8 del RPCC.

4.2.2. Medidas cautelares

Conforme el artículo 118 del Código Tributario, "vencido el plazo de siete (7) días, el Ejecutor Coactivo podrá disponer se traben medidas cautelares" que considere necesarias. Se permite además la adopción de otras medidas que aseguren el pago de la deuda tributaria.

En ese mismo artículo, se precisa además que "se notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción y señalará cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aun cuando se encuentren en poder de un tercero".

De esta manera se evita que los deudores tributarios y terceros notificados frustren las medidas cautelares disponiendo de los bienes afectados antes de que las medidas surtan efecto.

La norma en estricto no señala qué bienes estarán sujetos a medidas cautelares, y tampoco se señala el monto hasta por el cual pueden ser trabadas, salvo la mención de que deben asegurar el pago de la deuda tributaria. Sin embargo, cada una de sus formas establece algunos bienes que podrán o no ser objeto de la medida de embargo.

4.2.2.1. Formas de embargo

a) En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes

- a. El embargo en forma de intervención en recaudación** afecta de forma directa los ingresos del deudor en el lugar donde se perciben, con el propósito de hacer efectiva la cobranza de la deuda.
- b. El embargo en forma de intervención en información** implica designar uno o varios interventores informadores para recopilar información y verificar el movimiento económico y la situación patrimonial del deudor en un plazo establecido, con el fin de asegurar la recuperación de la deuda.
- c. El embargo en forma de intervención en administración de bienes** consiste en nombrar uno o varios interventores administradores con el propósito de recaudar los beneficios o utilidades que puedan generar los bienes embargados.

b) En forma de depósito, con o sin extracción de bienes

Cuando se trata de este embargo se efecta sobre los bienes muebles o inmuebles no registrados de propiedad del deudor, y se nombra a un depositario encargado de la conservación y custodia de dichos bienes, ya sea al deudor mismo, a un tercero o a la SUNAT.

c) En forma de inscripción

La SUNAT afecta los bienes muebles o inmuebles que estén debidamente registrados, inscribiendo la medida por el monto total o parcial de la deuda en los registros, siempre que sea compatible con el título ya inscrito.

d) En forma de retención

Se trata de efectuar la retención y posterior entrega los bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como, la retención y posterior entrega los derechos de crédito de los cuales el deudor sea titular y que se encuentren en poder de terceros.

Con respecto a esta forma de retención se deben tener en cuenta las siguientes normas:

- El DL n.º 931 que establece el procedimiento para el cumplimiento tributario de los proveedores de las entidades del Estado y su reglamento contenido en el DS n.º 073-2004-EF.
- El DL n.º 932 que establece la implementación del sistema de comunicación por vía electrónica, para que la SUNAT notifique los embargos en forma de retención y actos vinculados a las empresas del sistema financiero nacional y su reglamento establecido en el DS n.º 098-2004-EF.
- La RS n.º 174-2013/SUNAT que aprueba las normas para la implementación del nuevo sistema de comunicación por vía electrónica, a fin de que la SUNAT notifique los embargos en forma de retención y actos vinculados a las empresas del sistema financiero nacional.
- La RS n.º 281-2016/SUNAT que aprueba el nuevo sistema para embargos en forma de retención por medios telemáticos.
- La RS n.º 149-2009/SUNAT que dicta las disposiciones para la implementación del sistema de embargo por medios telemáticos ante grandes compradores.
- La RS n.º 344-2010/SUNAT que dicta las disposiciones para la implementación del sistema de embargo por medios telemáticos ante las empresas que desempeñan el rol adquiriente en los sistemas de pago mediante tarjetas de crédito y/o débito.

4.2.2.2. Retenciones indebidas en el procedimiento de cobranza coactiva

Conforme los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, mediante las RTF n.º 10499-3-2008 y 8879-4-2009, si se determina que la cobranza coactiva se ha iniciado indebidamente, el Tribunal Fiscal, en caso se interponga una queja, puede ordenar la devolución del dinero embargado en forma de retención. La Administración Tributaria debe emitir la resolución que corresponda y entregar al administrado el monto indebidamente embargado y los intereses aplicables.

4.2.2.3. Caducidad y sustitución de la medida cautelar

La medida cautelar contemplada en el procedimiento de cobranza coactiva no está sujeta a plazo de caducidad, conforme el literal c) del artículo 118 del Código Tributario. Esta misma regla aplica para la medida cautelar previa convertida a definitiva dentro del plazo de caducidad.

La finalidad última del procedimiento de cobranza coactiva es el pago de la deuda tributaria, por lo que, una vez iniciado el procedimiento, las medidas cautelares no pueden ser sustituidas por garantías ofrecidas por el deudor tributario o tercero.

No obstante, en el embargo en forma de depósito es posible que el deudor tributario ofrezca otros bienes o garantías que sean suficientes para cautelar el pago de la deuda tributaria. Las condiciones de la carta fianza o garantía se encuentran establecidas en el artículo 41 del RPCC.

4.2.3. Intervención excluyente de propiedad

Conocida también como tercera de propiedad, es la acción que corresponde al propietario de un bien que resulta afectado por una medida cautelar o de ejecución dictada para hacer efectiva una obligación ajena y, tiene como finalidad la desafectación del bien³⁸.

El procedimiento de cobranza coactiva, y la ejecución de medidas cautelares, no pueden ser ajenos a esta acción, es por eso que se incorpora el artículo 120 del Código Tributario, a fin de cautelar el derecho de propiedad de terceros que puedan verse afectados por el embargo de bienes.

Las condiciones de la intervención excluyente de propiedad son las siguientes:

¿Quiénes son los terceros?

Únicamente el propietario de los bienes embargados podrá interponer intervención excluyente de propiedad.

Admisibilidad y trámite

Según el numeral 2 del artículo 23 del RPCC, la propiedad se acredita “con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que, a juicio del Ejecutor, acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida cautelar”.

El Código Tributario no ha establecido el plazo máximo para presentar pruebas por parte del tercero que pretende acreditar el derecho de propiedad del bien embargado, en este sentido, todos los medios probatorios presentados hasta el momento de la emisión de la resolución coactiva deben ser meritados por la Administración Tributaria.

³⁸ Definición del Poder Judicial que se puede consultar en la Casación n.º 991-98-Huanuco.

La información, en caso no esté conforme a la realidad supone una infracción para el tercero tipificada en el numeral 6 del artículo 177 del Código Tributario.

Al admitirse el trámite, se suspende el remate de los bienes y remite el escrito al ejecutado para su pronunciamiento en un plazo no mayor a 5 días hábiles. En el caso de bienes perecibles se ordenará el remate, depositando el monto obtenido en el Banco de la Nación hasta que se resuelva.

Con o sin la respuesta del deudor tributario, el Ejecutor Coactivo emite su pronunciamiento en un plazo no mayor de 30 días hábiles. Esta resolución es apelable en el plazo de 5 días hábiles.

Competencia del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal conoce en segunda instancia la resolución del Ejecutor Coactivo que se pronuncia sobre la intervención excluyente de propiedad.

El Tribunal Fiscal debe resolver en un plazo máximo de 20 días hábiles, contados a partir del ingreso de los actuados al Tribunal.

Procede el uso de la palabra siempre que el apelante lo solicite en el recurso de apelación. La Administración Tributaria puede solicitar el uso de la palabra al momento de elevar los actuados.

Lo resuelto por el Tribunal Fiscal puede ser cuestionado en la vía contencioso-administrativa.

Levantamiento de la medida cautelar

El artículo 23 numeral 3 del RPCC dispone que:

Si se declara fundada la intervención Excluyente de Propiedad respecto de un bien inscrito sobre el cual se hubiera trabado embargo en forma de inscripción, será de cargo de la SUNAT el pago de las tasas registrales u otros derechos exigidos para la anotación y/o el levantamiento de dicha medida cautelar.

4.2.4. Tasación y remate de los bienes embargados

El artículo 121 del Código Tributario establece las normas generales de la tasación y remate de los bienes embargados, y el Capítulo II del RPCC.

De acuerdo con lo establecido en estas normas, se debe considerar:

Respecto de la tasación

- La tasación se efectuará por un perito de la Administración Tributaria o designado por ella.
- Con respecto a la tasación:

- No es necesaria aquella cuando se trate de dinero o de bienes cotizables en bolsa, además de las materias primas o productos primarios de exportación cotizables según valores del mercado local o de la bolsa de productos.
- La tasación convencional exige la suscripción de un acta en la que acuerdan el valor del bien.
- La tasación pericial es ordenada mediante resolución coactiva y debe contener la información de los bienes y el plazo para la tasación.
- El informe pericial puede ser sujeto a observaciones por parte del deudor y el ejecutor.
- El ejecutor aceptará o rechazará la tasación. De ocurrir lo segundo, se ordena una nueva tasación.

Respecto del remate

- Aceptada la tasación o de no ser necesaria, el ejecutor ordena el remate de los bienes.
- De acuerdo con el numeral 1 del artículo 25 del RPCC, el remate lo realiza:
 - El martillero público o el ejecutor cuando el remate se realiza por medio de sistema de postura a viva voz o por medio del sistema de oferta en sobre cerrado.
 - El Agente de bolsa o corredor de valores o productos, cuando los bienes sean negociables en la Bolsa de Valores o de Productos y la SUNAT opte por rematar los bienes en dichas bolsas.
 - La SUNAT en caso del remate por internet. (Num. 1., Art. 25 del Código Tributario)
- De acuerdo con el numeral 2 del artículo 25 del RPCC, los sistemas de remate son:
 - Sistema de postura a viva voz.
 - Sistema de oferta en sobre cerrado.
 - Sistema de remate por internet.
- De acuerdo con el numeral 3 del artículo 25 del RPCC, no puede ser postor:
 - El deudor.
 - Los trabajadores de la SUNAT, cónyuges y familiares hasta el segundo grado de afinidad y cuarto de consanguinidad.
 - Los peritos, el Martillero Público y aquellos que hubiesen intervenido en el proceso.
 - Aquellos declarados adjudicatarios y no hayan cumplido con pagar el saldo del precio en el plazo.

- En la exhibición se informa el estado de los bienes y se realiza en días hábiles.
- El precio base debe ser:
 - En primera convocatoria, equivalente a las 2/3 del valor de tasación más el IGV e IPM, o el IVAP.
 - En segunda convocatoria, se reduce en 15%.
 - En tercera convocatoria, no se señala precio base.
- El remanente que se origine después del remate se entregará al ejecutado.
- En la tercera convocatoria, en caso no haya postores y previa evaluación del Ministerio de Economía y Finanzas, el Ejecutor Coactivo puede adjudicar el bien inmueble al Gobierno Central representado por la Superintendencia de Bienes Nacionales, por el valor del precio base de la tercera convocatoria.
 - El monto total de la deuda tributaria debe ser mayor o igual al precio base de la tercera convocatoria.
 - El bien inmueble debe estar inscrito en la SUNARP.
 - El bien inmueble debe estar libre de gravámenes.
- En el supuesto de no encontrar postores en la tercera convocatoria, el Ejecutor Coactivo, sin levantar el embargo dispondrá de una nueva tasación y remate.

4.2.4.1. Bienes abandonados

El artículo 121-A del Código Tributario regula el supuesto del abandono de bienes muebles embargados y los efectos del abandono.

El abandono se produce al transcurrir 30 días hábiles y no son retirados de los almacenes de la Administración Tributaria:

- Cuando han sido adjudicados y cancelados, pero el adjudicatario no los retira del lugar en que se encuentren.
- Cuando se hubieran levantado las medidas cautelares trabadas y el ejecutado o el tercero que tenga derecho sobre los bienes no los retire del lugar donde se encuentran.

El abandono se configura por el mandato de la ley, y no necesita acto administrativo que declare esta situación, notificación o aviso alguno por parte de la Administración Tributaria.

Transcurrido el plazo, los bienes en abandono pueden ser rematados o destruidos, de acuerdo con el estado en que se encuentren. En el caso de realizarse un remate y no haberse realizado la venta, serán destinados a entidades públicas o donados por la Administración a instituciones

reconocidas sin fines de lucro, dedicadas a actividades asistenciales, educacionales o religiosas.

4.2.5. La suspensión en el procedimiento de cobranza coactiva

Conforme el artículo 119 del Código Tributario, "ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender el procedimiento de cobranza coactiva", salvo el ejecutor coactivo en los siguientes supuestos:

- En una acción de amparo que disponga la medida cautelar de suspensión de la cobranza, conforme el Código Procesal Constitucional.
- Cuando una ley o norma con rango de ley lo ordene expresamente.
- Existan circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza. En este supuesto se condiciona la reclamación dentro del plazo, debiendo la Administración Tributaria admitir y resolver la reclamación en el plazo de 90 días hábiles.

La solicitud de suspensión debe ser solicitada directamente al ejecutor coactivo.

En los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando, a criterio de la Administración Tributaria, se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados por el Ejecutor Coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada y, cuando corresponda, al de las costas y gastos." (Num. 3, Inc. a), Art. 119 del Código Tributario)

4.2.6. La conclusión en el procedimiento de cobranza coactiva

El Código Tributario, en su inciso b), regula respecto de la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, sigue las siguientes reglas.

b) El Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando:

1. Se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o Resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento.
2. La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el Artículo 27.
3. Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.
4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.
5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

6. Las Órdenes de Pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.
8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
9. Cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en los Artículos 137 o 146.

La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva de los deudores tributarios sujetos a procedimiento concursal se rige por las normas de la materia.

Respecto de la deuda exigible, esta mantiene su calidad aun cuando se apele la resolución de inadmisión del recurso de reclamación interpuesto fuera de plazo.

4.2.7. Impugnación del procedimiento de cobranza coactiva

De acuerdo con el artículo 122 del Código Tributario, "solo después de terminado el procedimiento de cobranza coactiva, el ejecutado podrá interponer recurso de apelación ante la Corte Superior dentro de un plazo de 20 días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva".

La Corte Superior solo evaluará si se dio cumplimiento al procedimiento conforme a ley, sin poder analizar el fondo del asunto o la procedencia de la cobranza.

Esta norma pretende eliminar aquellas prácticas que entorpecen el procedimiento de cobranza coactiva. Sin embargo, es posible que aquellas actuaciones de los ejecutores coactivos que puedan afectar el procedimiento de cobranza coactiva sean revisadas mediante la queja ante el Tribunal Fiscal, tal como señala el artículo 34 del Reglamento.

Es posible, además, conforme señala el Tribunal Constitucional, que, agotada la vía previa, pueda interponer una acción de amparo, en el supuesto de la existencia de una infracción de orden constitucional.

4.3. TÍTULO III - PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO – TRIBUTARIO

Es un procedimiento administrativo mediante el cual los deudores tributarios pueden cuestionar los actos emitidos por la Administración Tributaria que afecten derechos e intereses en materia tributaria.

El objeto del procedimiento contencioso es ventilar la legalidad del acto impugnado, en este sentido se debe examinar:

- Si el acto administrativo fue emitido válidamente,
- Si se aplicó la norma debida
- Si se ha configurado el supuesto de hecho previsto en ella,
- Si se ha aplicado debidamente su consecuencia jurídica.

Para Chau (como se citó en Sorogastúa & Aliaga, 2016), el procedimiento contencioso es el conjunto de actos y diligencias tramitados por los administrados ante la Administración Tributaria y/o el Tribunal Fiscal, que tienen por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido tributario y obtener la emisión de un acto administrativo por parte de los órganos con competencia resolutoria que se pronuncie sobre la controversia.

4.3.1. Jurisdicción Administrativa

El procedimiento contencioso tributario está a cargo de:

- **La Administración Tributaria**

Quien resuelve la reclamación en primera instancia, de acuerdo con el artículo 133 del Código Tributario son:

1. La SUNAT respecto a los tributos que administre y a las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.
2. Los Gobiernos Locales.
3. Otros que la ley señale.

- **El Tribunal Fiscal**

Según las atribuciones descritas en el artículo 101 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 143.

Principios en el Procedimiento Contencioso Tributario

Actúan como garantías para el contribuyente dentro del procedimiento contencioso tributario, para que su desarrollo se realice de acuerdo con la ley, fluyendo de manera simplificada, eliminándose requisitos o

actuaciones innecesarias o complejas y se alcance la satisfacción de la pretensión en el tiempo oportuno.

Los principios del procedimiento contencioso tributario son:

- Principio de Legalidad
- Principio del Debido Procedimiento
- Principio de Impulso de Oficio
- Principio de Razonabilidad
- Principio de Informalismo
- Principio de Celeridad
- Principio de Eficacia
- Principio de Verdad Material
- Principio de Simplicidad
- Principio de Predictibilidad o Confianza Legítima
- Principio de Uniformidad

4.3.2. Aspectos generales del procedimiento contencioso tributario

4.3.2.1. Etapas del Procedimiento Contencioso Tributario

El artículo 124 del Código Tributario desarrolla las etapas del procedimiento contencioso tributario, las que se detalla a continuación:

Figura 1

| | | |
|--------------------|-----------------------------------|--|
| Reclamación | Ante la Administración Tributaria | Resolución de la Administración Tributaria |
| | | Fin de la primera instancia |
| Apelación | Ante el Tribunal Fiscal | Resolución del Tribunal Fiscal |
| | | Fin de la segunda instancia |

4.3.2.2. Medios Probatorios

De conformidad con el artículo 125 del Código Tributario “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”.

4.3.2.2.1. Tipos de medios de probatorios

De acuerdo con el artículo 125 del Código Tributario, los medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver.

No se admiten como medios probatorios las confesiones y los testimonios. No obstante, las manifestaciones tomadas por la Administración Tributaria por sí solas no tienen valor probatorio, debiendo ser valoradas con los medios probatorios que prevé dicha norma en los procedimientos específicos.

El análisis de las pruebas deberá realizarse de manera conjunta, sin valoraciones aisladas de cada uno de los medios probatorios actuados durante el procedimiento contencioso.

Se permite al órgano encargado de resolver, “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” (artículo 126 del Código Tributario).

a. El Documento

De acuerdo con los artículos 233 y 234 del Código Procesal Civil, el documento es todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho. Pueden ser los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado.

b. La Pericia

Según el artículo 262 del Código Procesal Civil, la pericia procede cuando la apreciación de los hechos controvertidos requiere de conocimientos especiales de naturaleza científica, tecnológica, artística u otra análoga. La Administración Tributaria encarga a terceras personas, un pronunciamiento técnico especializado de una determinada materia. El costo de la periciará será asumido por la Administración Tributaria cuando sea quien la solicite. En el caso que sea requerida por el Tribunal Fiscal, los costos serán asumidos por montos iguales entre la Administración Tributaria y el apelante. Supletoriamente se debe aplicar el artículo 176 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

c. La Inspección

La inspección procede cuando el órgano encargado de resolver debe apreciar personalmente los hechos relacionados con los puntos controvertidos. De manera supletoria debe aplicarse lo establecido en los artículos 272 y siguientes del Código Procesal Civil.

d. El Informe

El artículo 183 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se solicita informes que sean preceptivos en la legislación o aquellos que juzguen absolutamente indispensables para el esclarecimiento de la cuestión a resolver. La solicitud debe indicar con precisión y claridad las cuestiones sobre las que se estime necesario su pronunciamiento.

4.3.2.2. Plazos en los medios probatorios

De acuerdo con el artículo 125 del Código Tributario, los plazos para ofrecer las pruebas y actuarlas son las siguientes:

Procedimiento General: 30 días hábiles, computados desde la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

Precios de Transferencia o Norma XVI del Título Preliminar: 45 días hábiles, computados desde la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan: 5 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

Según lo establecido en el D. Leg. n.º 1528, vigente desde el 04 de marzo de 2022, en aquellos casos en los que se revoque la declaración de inadmisibilidad de la reclamación efectuada antes del vencimiento del plazo probatorio, el cómputo de este se reinicia, por los días que originalmente restaban, a partir del día siguiente a aquel en que surte efecto la notificación de la resolución que revoca dicha inadmisibilidad.

El vencimiento del plazo de ofrecimiento de medios probatorios no necesita declaración expresa. Asimismo, no es necesario la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Para la presentación de medios probatorios, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de 2 días hábiles.

4.3.2.2.3. Medios Probatorios de Oficio

Conforme el artículo 126 del Código Tributario, el órgano encargado a resolver podrá, para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver, en cualquier estado del procedimiento:

- Ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias.
- Solicitar los informes necesarios
- Solicitar la pericia a costo de la Administración Tributaria. En el caso el mandato sea del Tribunal Fiscal, el costo asumido será dividido en partes iguales entre la Administración Tributaria y el apelante.

En concordancia con la Ley del Procedimiento Administrativo General, la pericia debe solicitarse a las Universidades Públicas de preferencia.

4.3.2.2.4. Medios Probatorios Extemporáneos

a. Etapa de Reclamación

Según lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario, como medio de prueba, no se acepta, bajo responsabilidad, aquel que la Administración Tributaria haya solicitado durante el proceso de verificación o fiscalización y que el deudor tributario no haya presentado o mostrado, a menos que se cumpla con lo siguiente:

- Pruebe que la omisión no se generó por su causa; o,
- acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago; o,
- presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia.

Carta Fianza Bancaria o Financiera en la etapa de reclamación

El mismo artículo 141, dispone respecto de la garantía, esta debe estar actualizada, teniendo en cuenta los siguientes plazos:

- Procedimiento general, hasta por 9 meses.
- Precios de Transferencia, hasta por 12 meses.
- Resoluciones de multa que sustituyan a las sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, hasta por 20 días hábiles.

La vigencia de la garantía se mantiene mientras dure la apelación, de acuerdo con las condiciones establecidas en el artículo 148 del Código Tributario.

La garantía será ejecutada cuando no sea renovada o cuando el Tribunal Fiscal confirme o revoque en parte la resolución apelada. Si existiera algún saldo a favor, será devuelto de oficio.

b. Etapa de Apelación

De acuerdo con el artículo 148 del Código Tributario, "no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario", salvo que:

- Demuestre que la omisión no se generó por su causa; o,
- acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o
- presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto.

Tampoco podrán actuarse aquellos medios de prueba que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo los vinculados a aspectos incorporados por la propia Administración Tributaria al momento de resolver el reclamo, de acuerdo con el artículo 147 del Código Tributario.

Carta Fianza Bancaria o Financiera en la etapa de apelación

Con respecto a la garantía, esta debe estar actualizada, teniendo en cuenta los siguientes plazos:

- Procedimiento general, hasta por 12 meses.
- Precios de Transferencia, hasta por 18 meses.
- Resoluciones de multa que sustituyan a las sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de

establecimiento u oficina de profesionales independientes, hasta por 20 días hábiles.

En cualquiera de las dos etapas del procedimiento, la condición del pago o carta fianza, u otra garantía no se aplica en caso de que el acto administrativo impugnado no haya determinado un monto a pagar, por lo tanto, no corresponde exigir el pago del monto reclamado, ni la presentación de una carta fianza, ni demostrar que la omisión no fue causada por el deudor.

4.3.2.2.5. Principio de Preclusión de plazos en materia probatoria

Para Ríos Diestro (2016, p. 32), el principio de preclusión es una expresión del principio de celeridad, principio que tiene por objeto dotar de máximo dinamismo al procedimiento administrativo de modo tal que la decisión se adopte en el plazo razonable y tiempo oportuno, sin dilaciones innecesarias.

En el caso del procedimiento contencioso tributario, el artículo 141 y 148 del Código Tributario recogen el principio de preclusión. El derecho de prueba, expresión del derecho constitucional al debido procedimiento administrativo encuentra sus límites. Este límite permite equilibrar adecuadamente los derechos del administrado, como es el derecho al debido procedimiento, y, por otro lado, la Administración Tributaria pueda alcanzar la finalidad del procedimiento, que es la protección del interés público.

4.3.2.3. Facultad de reexamen

La autoridad encargada de resolver tiene la facultad para realizar un análisis exhaustivo de todos los aspectos del asunto en disputa, ya sean planteados por los interesados o no, y llevar a cabo nuevas verificaciones cuando sea pertinente.

El reexamen es una facultad del órgano encargado de resolver, y no un derecho del administrado. El recurrente no puede valerse de la facultad de reexamen del órgano de resolución para impugnar una determinación sin fundamentar su reclamación.

Al tratarse de un reexamen de asuntos controvertidos, es ejercitable en el procedimiento contencioso, mas no en el procedimiento no contencioso; sin embargo, el objeto de la solicitud de un procedimiento no contencioso se convierte en materia del asunto controvertido cuando se reclama la denegación de lo solicitado.

De acuerdo con el artículo 127 del Código Tributario, los conceptos modificables son:

- Reparos realizados durante la fiscalización o verificación, impugnados para aumentar el monto del reparo impugnado.
- Reparos realizados durante la fiscalización o verificación, impugnados para disminuir el monto del reparo impugnado.

El reparo es la observación o cuestionamiento que la Administración Tributaria formula a la determinación realizada por el deudor tributario o ante el incumplimiento de esa determinación.

En los procedimientos contenciosos relativos a la aplicación del tributo, el reparo viene a ser la materia, aquello sobre lo que versa el asunto controvertido.

Para Talledo Mazú (2018, p. 127), en el reparo se pueden distinguir tres elementos:

(i) La materia, es el aspecto de la determinación sobre el que recae el reparo, el ingreso no reconocido, el gasto deducido, la tasa aplicada, la exoneración aplicada, el costo o valor computado. Sobre una misma materia puede incidir más de un reparo.

(ii) El fundamento, es la razón de hecho o de derecho por la que se formula el reparo. El fundamento del reparo es su elemento esencial.

(iii) La cuantía, es el monto por el que se formula el reparo. No hay reparo sin cuantía. Sin embargo, la variación de la cuantía no afecta la identidad del reparo.

La facultad de reexamen está vinculada al fundamento y la cuantía. Sin embargo, dado que, en ejercicio de esa facultad, el órgano de resolución solo puede ampliar el monto del reparo, se infiere entonces, que no está facultado para modificar el fundamento.

En este sentido, la facultad de reexamen tampoco permite imponer nuevas sanciones. Por lo tanto, el órgano de resolución no puede imputar la comisión de infracciones distintas a la que es materia en la reclamación. Esta regla comprende imponer una nueva infracción a la imputada en el procedimiento de fiscalización, así como la sustitución de la infracción impuesta por otra nueva.

El ejercicio en exceso de la facultad de reexamen causa la nulidad de la resolución que resuelve la reclamación, por la violación del principio del debido procedimiento, conforme al artículo 109 del Código Tributario.

En el caso se incrementa el monto del reparo o reparos impugnados:

En contraparte de la facultad de reexamen de la Administración Tributaria, es esta quien debe comunicar al impugnante el incremento

del reparo impugnado. El Código Tributario otorga protección al derecho de defensa del recurrente ante el incremento del reparo.

Cuando la Administración Tributaria no comunica al recurrente la ampliación del monto del reparo a fin de ejercer el derecho de defensa, el Tribunal Fiscal declara la nulidad de la ampliación por violación del procedimiento administrativo, y ordena a la Administración, realizar esa comunicación.

Teniendo en conocimiento el incremento del reparo, el impugnante puede:

- Formular los alegatos correspondientes, debiendo presentarlos en el plazo de 20 días hábiles siguientes.
- A partir del día de la presentación de los alegatos, se puede ofrecer y actuar los medios probatorios, teniendo un plazo de 30 días hábiles.

La Administración Tributaria tiene la obligación de resolver el reclamo dentro de un plazo máximo de 9 meses a partir de su presentación.

En el caso de que la resolución del recurso de reclamación incremente el monto de los reparos impugnados, solo procede interponer el recurso de apelación.

4.3.2.4. Contenido de las resoluciones

De acuerdo con el artículo 129 del 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".

A partir del DL n.º 1263, se deberá además considerar la aplicación del artículo 150 Código Tributario, norma que dispone el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, sobre aspectos no examinados y resueltos en primera instancia.

La fundamentación fáctica y legal de las resoluciones garantiza el debido procedimiento y el derecho del administrado. En este sentido, se debe evitar la mera citación de normas legales y analizar cada uno de los extremos del recurso de reclamación y apelación que se presente.

4.3.2.5. Desistimiento

El desistimiento es el acto jurídico procesal por el que, a solicitud de una de las partes, se eliminan los efectos jurídicos de un proceso, de algún acto jurídico procesal realizado en su interior, o de la pretensión procesal.

En el procedimiento contencioso tributario se debe considerar los siguientes criterios:

- El desistimiento se presenta en cualquier etapa del procedimiento, es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión.
- La formalidad del escrito de desistimiento solamente exige que tenga la firma legalizada ante Notario Público o autenticada ante fedatario de la Administración Tributaria.
- Es potestativo del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento.
- Supletoriamente se debe aplicar los artículos 200 y 201 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En el caso de presentarse el desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, la Administración Tributaria debe pronunciarse sobre la devolución o la reclamación considerada denegada.

4.3.3. La Reclamación

El recurso de reclamación es la primera etapa del procedimiento contencioso tributario.

Es la primera instancia administrativa y se interpone ante el mismo órgano que expide el acto administrativo materia de controversia a fin de que este sea revisado. Este supuesto se sustenta en que la Administración Tributaria tiene el deber de revisar su propio acto.

4.3.3.1. Titulares del derecho de reclamación

De acuerdo con el artículo 132 del Código Tributario, los deudores tributarios directamente afectados por los actos de la Administración Tributaria tienen la facultad de interponer reclamaciones.

Son inadmisibles los recursos impugnatorios interpuestos colectivamente, sea por grupos de personas o por entidades que se atribuyen la representación de los contribuyentes.

Es posible la interposición del recurso de reclamación a aquellos directamente afectados por una determinación tributaria, aunque esta no se haya formulado a su nombre o le haya sido notificada.

Excepcionalmente, puede un tercero interponer el recurso de reclamación, siempre que acredite el interés legítimo en el procedimiento contencioso tributario.

4.3.3.2. Actos reclamables

Según el artículo 135 del Código Tributario, los actos reclamables son los siguientes:

- Resolución de determinación
- Resolución de multa
- Resolución ficta denegatoria de una solicitud no contenciosa
- Resolución de una solicitud de devolución
- Orden de pago
- Actos con relación directa con la deuda tributaria
- Liquidación de Cobranza
- Resolución de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan
- Resolución de pérdida de fraccionamiento
- Resolución por sanción administrativa referida a la Ley n.º 28008, Ley del Delitos Aduaneros

Cuando los actos que estén directamente relacionados con la deuda tributaria, no importará la denominación del acto administrativo, mientras que este sea un acto directamente relacionado con la deuda tributaria, y siempre que cumplan con lo dispuesto en la RTF de observancia obligatoria n.º 00539-4-2003. Entre ellos tenemos:

- El acto administrativo de oficio que declara de baja de oficio del código de contribuyente relacionado al impuesto predial (RTF n.º 04671-7-2018 y 08835-7-2017).
- El acto administrativo que deja sin efecto la aplicación en forma indefinida del beneficio de deducción de 50 UIT de la base imponible del Impuesto Predial (RTF n.º 09822-7-2016).
- El acto administrativo de oficio que deja sin efecto la inafectación del impuesto predial (RTF n.º 01505-11-2011).
- El acto administrativo que dispuso la reestructuración del convenio de fraccionamiento de la deuda por impuesto predial (RTF n.º 06194-7-2017).

4.3.3.3. Actos no reclamables

Expresamente el Código Tributario señala en el artículo 62-C que la opinión del "Comité Revisor sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar el párrafo segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar no constituye un acto susceptible de ser impugnado, y forma parte del expediente".

4.3.3.4. Reclamación contra resoluciones de diversa naturaleza

De acuerdo con el artículo 139 del Código Tributario, el deudor debe interponer recursos independientes.

Excepcionalmente, el deudor tributario podrá interponer reclamación conjuntamente de valores de diversa naturaleza, así como de otros

actos que estén relacionados directamente con el cálculo de la deuda tributaria, solo si están vinculados entre sí.

La aplicación de esta norma permite interponer un recurso de reclamación contra una resolución de determinación y, junto a ella, la resolución de multa impuesta por la infracción del artículo 178 numeral 1 del Código Tributario, la que puede tener relación directa.

En caso el deudor tributario interponga un recurso de reclamación contra resoluciones de distinta naturaleza que no cumplan con el supuesto del párrafo anterior, implica la inobservancia de un requisito de admisibilidad, por lo que, de conformidad con el artículo 140 del Código Tributario, la Administración Tributaria debe requerir la subsanación del error.

4.3.3.5. El pago previo para interponer reclamaciones: “Solve et Repete”

El Código Tributario en su artículo 136 establece como requisito el pago previo de la orden de pago actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

En base a la naturaleza de las órdenes de pago emitidas, las que nacen sobre la base del tributo auto declarado, la Administración Tributaria tiene la facultad de exigir el pago que el contribuyente ha reconocido como deuda.

De forma excepcional, el pago no es necesario en las órdenes de pago cuando existan circunstancias que demuestren que la cobranza puede ser improcedente, y siempre que la reclamación se haya presentado dentro del plazo de 20 días hábiles a partir de la notificación de la orden de pago.

No se requiere el pago previo en el caso de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa, por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para la aceptación, se debe realizar el pago de la parte de la deuda no reclamada.

4.3.3.6. Requisitos de admisibilidad

Los requisitos de admisibilidad son las condiciones de carácter formal que deberán observar los contribuyentes cuando opten por presentar el Recurso de Reclamación.

De acuerdo con el artículo 137 del Código Tributario, los requisitos de admisibilidad son los siguientes:

4.3.3.6.1. Escrito

En el que se identifique el acto reclamable materia de impugnación, los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho.

Debe considerarse el artículo 124 (Requisitos de los escritos) de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En relación con lo estipulado en el primer párrafo, según el D. Leg. n.º 1528, vigente desde el 04 de marzo de 2022, será aplicable a las solicitudes no contenciosas, reclamaciones y apelaciones presentadas a partir de la entrada en vigor de la citada norma; en consecuencia, no son aplicables a los procedimientos pendientes de calificación para su admisión a trámite, ni a los que se hubieren elevado al Tribunal Fiscal.

4.3.3.6.2. Plazo de interposición del recurso de reclamación

De acuerdo con el artículo 137 del Código Tributario, uno de los requisitos del recurso de reclamación es el plazo de presentación, el que difiere dependiendo del tipo de acto impugnado.

Tabla 12

| Tipo de acto impugnado | Reclamo sin pago o garantía | Reclamo extemporáneo con pago o carta fianza |
|--|---|---|
| Resolución de Determinación y Resolución de Multa | 20 días hábiles | Vencido el plazo |
| Orden de Pago | Por excepción: 20 días hábiles, siempre que existan circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente | Pago previo, excepto manifiesta improcedencia |
| Resolución de solicitudes de devolución | 20 días hábiles | Hasta 4 años |
| Resolución de comiso, internamiento, cierre y multas sustitutorias | 05 días hábiles | No aplicable por caducidad, salvo para multas sustitutorias de comiso o cierre. Resolución firme. |
| Resolución denegatoria ficta de devolución | Vencido el plazo para resolver la solicitud de 45 días hábiles | No |

| | | |
|--|-----------------|-----------|
| Acto vinculado con la determinación de la obligación tributaria o resolución de pérdida de fraccionamiento | 20 días hábiles | Caducidad |
|--|-----------------|-----------|

En concordancia con el artículo 136 del Código Tributario, la presentación del recurso de reclamación dentro del plazo no condiciona el pago de la deuda, salvo en el caso de las órdenes de pago.

En este sentido, la reclamación de la orden de pago no tiene plazo señalado, y puede interponerse en cualquier momento dado que supone, en principio, el pago previo de la deuda.

Sin embargo, vencido el plazo para presentar la reclamación, se tendrá que acreditar el pago de toda la deuda reclamada actualizada a la fecha de pago. Alternativamente se puede entregar garantía por el monto de dicha deuda.

4.3.3.6.3. Pago o Carta Fianza

Conforme el numeral 3 del artículo 136 del Código Tributario, vencido el plazo impugnatorio, en el caso de resoluciones de determinación y resoluciones de multa, se exigirá el pago de toda la deuda actualizada hasta la fecha de pago, o entregar garantía monto total de dicha deuda.

a. Vigencia de la Carta Fianza:

Procedimiento General: Deuda actualizada hasta 9 meses después de la fecha en que se interpone la reclamación, con vigencia de 9 meses, pudiendo renovarse según requerimiento de la Administración Tributaria.

Precios de Transferencia: Deuda actualizada hasta 12 meses después de la fecha en que se interpuso la reclamación, con vigencia de 12 meses.

Sanciones de multa que sustituyan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes: Deuda actualizada hasta 20 días hábiles después de fecha en que se interpuso la reclamación, con vigencia de 20 días hábiles.

b. Condiciones de la Carta Fianza:

La carta fianza debe mantenerse vigente mientras dure la apelación por el monto de la deuda actualizada, y por los plazos y períodos señalados en el artículo 146 del Código Tributario.

El Tribunal Fiscal ejecutará la carta fianza cuando confirme o revoque en parte la resolución apelada, o a falta de su renovación en las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Luego de la ejecución, de existir saldo a favor del deudor tributario, le será devuelta de oficio.

Los requisitos de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación se regulan mediante la RS n.º 098-97-SUNAT.

¿Qué sucede si no se cumplen los requisitos de admisibilidad?

Se notificará al reclamante mediante requerimiento, a fin de subsanar las omisiones que pudieran existir, considerando los plazos siguientes:

- **Procedimiento General y Precios de Transferencia:** Dentro del término de 15 días hábiles.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** Dentro del término de 5 días hábiles.

Vencido el plazo sin la subsanación, se declara inadmisibile el recurso de reclamación.

En caso la deficiencia no sea sustancial, la Administración Tributaria puede subsanarlas de oficio y puede efectuarse antes del vencimiento del plazo probatorio.

Se admite a trámite en parte, una reclamación vinculada a más de una resolución de la misma naturaleza, declarando la inadmisibilidad de aquella que incumpla los requisitos de admisibilidad o no sea subsanada en el plazo otorgado.

4.3.3.7. Plazo para resolver la Reclamación

La Administración Tributaria resolverá las reclamaciones teniendo en cuenta los siguientes plazos:

- **Procedimiento General:** 9 meses.
- **Precios de Transferencia:** 12 meses.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** 20 días hábiles.
- **Denegatoria ficta de devolución:** 2 meses.

Este plazo incluye el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Tratándose de reclamaciones que sean declaradas fundadas o de cuestiones de puro derecho, la Administración Tributaria podrá resolver las mismas antes del vencimiento del plazo probatorio.

Cuando la Administración Tributaria requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento.

¿Qué sucede si la Administración Tributaria no notifica su decisión sobre la reclamación dentro del plazo previsto?

De acuerdo con el artículo 144 del Código Tributario, el recurrente puede considerar que su recurso ha sido desestimado (silencio administrativo negativo) a efecto de presentar el recurso de apelación contra la resolución denegatoria ficta de su reclamo.

Conforme el artículo 33 del Código Tributario, la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento del plazo máximo para resolver la reclamación establecido en el artículo 142 del Código Tributario, la suspensión será hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria.

Este supuesto es aplicable solo en el caso que la demora fuera por causa imputable a la Administración Tributaria.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del IPC.

No es aplicable la suspensión de los intereses en el caso las dilaciones en el procedimiento sean por causas imputables al deudor tributario.

4.3.4. Apelación

Una vez resuelta la reclamación a través de una resolución debidamente motivada que contenga un pronunciamiento sobre todos los aspectos controvertidos, el recurrente podrá optar por iniciar la siguiente etapa del procedimiento contencioso tributario.

El recurso de apelación es la segunda y última instancia administrativa del procedimiento contencioso tributario.

Tiene sus fundamentos en el principio de pluralidad de instancias establecido en el artículo 139.6 de la Constitución Política y el debido proceso. Su finalidad es verificar o comprobar las conclusiones obtenidas por la Administración Tributaria.

De acuerdo con los artículos 124 y 143 del Código Tributario, el órgano encargado de su resolución es el Tribunal Fiscal.

4.3.4.1. Actos apelables ante el Tribunal Fiscal

A continuación, podemos revisar los actos apelables ante el Tribunal Fiscal:

- Resolución que resuelve la reclamación, de acuerdo con el artículo 143 del Código Tributario.
- Resolución ficta denegatoria de la reclamación, de conformidad con el artículo 144 del Código Tributario.
- Resolución aduanera sobre derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones según la Ley General de Aduanas, de acuerdo con el artículo 143 del Código Tributario.
- Resolución de solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria, salvo denegatoria de devolución, conforme el artículo 163 del Código Tributario.
- Actos de la Administración Tributaria, cuando la controversia es de puro derecho, de acuerdo con el artículo 151 del Código Tributario.
- Resolución que deniega la apelación.
- Resolución de inadmisibilidad de una reclamación.
- Resolución de cobranza coactiva en el caso de intervención excluyente de propiedad, conforme el artículo 120 del Código Tributario.
- Resolución de cumplimiento, de acuerdo con el artículo 156 del Código Tributario.

4.3.4.2. Requisitos de admisibilidad

De acuerdo con el artículo 146 del Código Tributario, los requisitos de admisibilidad son los siguientes:

- Escrito
- Plazo de presentación
- Afiliación a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal
- Pago o carta fianza de corresponder

Es importante considerar que solo procede discutir aspectos reclamados, salvo los incorporados por la Administración Tributaria en el resultado de la reclamación.

4.3.4.2.1. Escrito

En el escrito se expresan el acto apelable materia de impugnación, los fundamentos de hecho y, cuando sea posible, los de derecho. Al escrito deben

adjuntarse los medios de prueba, de corresponder, y la constancia de afiliación a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal.

Debe considerarse el artículo 124 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

4.3.4.2.2. Plazo para interponer la apelación

De acuerdo con el artículo 146 del Código Tributario, uno de los requisitos del recurso de reclamación es el plazo de presentación, el que difiere dependiendo del tipo de acto impugnado, para un mejor entendimiento se desarrollarán los plazos de acuerdo con el acto apelado.

a. Resolución que resuelve una reclamación:

- **Procedimiento General:** Dentro del término de 15 días hábiles a aquel en que se efectuó la notificación.
- **Precios de Transferencia:** Dentro del término de 30 días hábiles a aquel en que se efectuó la notificación.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las reemplacen:** Dentro del término de 5 días hábiles a aquel en que se efectuó la notificación.

b. Resolución denegatoria ficta de una reclamación:

- **Procedimiento General, Precios de Transferencia, Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las reemplacen:** Vencido el plazo según el artículo 142 del Código Tributario, en lo que corresponda cada caso.

c. Apelación de puro derecho:

- **Procedimiento General y Precios de Transferencia:** 20 días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración Tributaria.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** 10 días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración Tributaria.

c. Resolución de solicitud no contenciosa:

- **Procedimiento General:** Dentro del término de 15 días hábiles a aquel en que se efectuó la notificación.

d. Intervención excluyente de propiedad:

- **Procedimiento General:** Dentro del término de 5 días hábiles, de acuerdo con el artículo 120 del Código Tributario.

e. Resolución de cumplimiento:

- **Procedimiento General:** Dentro del término de 15 días hábiles, de acuerdo con el artículo 156 del Código Tributario.

Se debe considerar que, transcurrido el plazo de 6 meses desde la notificación de la resolución, sin haber interpuesto el recurso de apelación contra el acto administrativo, este quedará firme.

Por lo que, si este es admitido a trámite, corresponde al Tribunal Fiscal declarar nulo el concesorio de la apelación.

4.3.4.2.3. Pago o Carta Fianza

Conforme el artículo 146 del Código Tributario, "la apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera".

a. Vigencia de la Carta Fianza

- **Procedimiento General:** Deuda actualizada hasta 12 meses después de la fecha en que se interpuso la apelación, con vigencia de 12 meses, pudiendo renovarse según requerimiento de la Administración Tributaria.
- **Precios de Transferencia:** Deuda actualizada hasta 18 meses después de la fecha en que se interpuso la apelación, con una vigencia de 18 meses.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** Deuda actualizada hasta 20 días hábiles posteriores a la fecha de

interposición de la reclamación, con una vigencia de 20 días hábiles.

b. Condiciones de la Carta Fianza

El Tribunal Fiscal ejecutará la carta fianza cuando confirme o revoque en parte la resolución apelada, o a falta de su renovación en las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Luego de la ejecución, de existir saldo a favor del deudor tributario, le será devuelta de oficio.

La regulación sobre la carta fianza se encuentran en la RS n.º 098-97-SUNAT.

¿Dónde se presenta el recurso de apelación?

El recurso de apelación deberá presentarse ante el órgano que dictó la resolución apelada.

Dicho órgano únicamente se encargará de verificar si la apelación cumple con los requisitos de admisibilidad. Una vez verificado ello, procederá a elevar el expediente al Tribunal Fiscal.

El plazo para la elevación del expediente al Tribunal Fiscal, de acuerdo con el artículo 145 del Código Tributario es el que sigue:

- **Procedimiento general y Precios de transferencia:** 30 días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las reemplacen:** 15 días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.
- **Intervención excluyente de propiedad:** 10 días hábiles posteriores a la presentación de la apelación, de acuerdo con el artículo 120 del Código Tributario.

La apelación se dirige y presenta al mismo órgano que expidió la resolución apelada, en este caso la SUNAT es quien debe elevar junto con los actuados al Tribunal Fiscal, teniendo en cuenta los plazos mencionados líneas arriba.

En caso en que la apelación es presentada por error directamente ante el Tribunal Fiscal, este puede disponer que se remita el recurso al órgano correspondiente para la concesión de la apelación.

¿Qué sucede si no se cumplen los requisitos de admisibilidad?

Conforme el segundo párrafo del artículo 146 del Código Tributario, la Administración Tributaria notificará al apelante un requerimiento de

admisibilidad a fin de subsanar las omisiones que pudieran existir cuando no se cumpla con los requisitos para la admisión a trámite.

El apelante debe considerar los siguientes plazos:

- **Procedimiento General y Precios de Transferencia:** Dentro del término de 15 días hábiles.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** Dentro del término de 5 días hábiles.

Si vence el plazo otorgado por la Administración Tributaria, y el apelante no cumple con la subsanación, la apelación será declarada Inadmisible. La inadmisibilidad se expresa en una resolución de la Administración Tributaria, siendo esta apelable ante el Tribunal Fiscal.

¿Puedo apelar la inadmisibilidad?

Sí es posible. El Tribunal Fiscal se avocará únicamente a verificar si el apelante cumplió con los requisitos previstos en el Código Tributario y, de no ser así, si se le otorgó el plazo debido para subsanar las omisiones. En este supuesto se debe considerar los artículos 101, 124 y 144 del Código Tributario.

No obstante, en casos donde se evidencia una manifiesta improcedencia de la cobranza, el Tribunal Fiscal podría, de considerarlo pertinente, emitir pronunciamiento respecto al asunto de fondo materia de controversia. Esto último en aplicación del principio de economía procesal.

4.3.4.3. Uso de la Palabra en el Tribunal Fiscal

El apelante puede solicitar el uso de la palabra únicamente al interponer el recurso de apelación. En el caso de la Administración Tributaria, solamente puede hacerlo en el documento mediante el que eleva el expediente de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes. (Artículo 150 del Código Tributario)

Según lo establecido por el D. Leg. n.º 1523, vigente desde el 19 de febrero del 2022, el informe oral puede realizarse de forma remota, haciendo uso de tecnologías digitales, o, de forma presencial conforme a lo que se disponga mediante el acuerdo de sala plena respectivo.

Casos en que el Tribunal Fiscal no concede el uso de la palabra

De acuerdo con el artículo 150 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal no concede el uso de la palabra en los casos siguientes:

- Apelaciones de puro derecho que no califican como tales
- Si declara la nulidad del concesorio de la apelación

- Quejas
- Solicitudes de corrección, ampliación o aclaración
- Apelaciones contra las resoluciones de cumplimiento

4.3.4.4. Alegatos

Conforme el penúltimo párrafo del artículo del artículo 150 del Código Tributario, las partes pueden presentar alegatos, debiendo considerar los siguientes plazos:

- **Procedimiento general y precios de transferencia:** Dentro de los 3 días posteriores a la realización del informe oral.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las reemplacen, y la intervención excluyente de propiedad:** Dentro de 1 día posterior a la realización del informe oral.

De presentarse luego de los plazos señalados anteriormente, se evaluarán solo si habiendo transcurrido 20 días hábiles desde el informe oral, no se hubiera emitido la resolución correspondiente.

De superarse el plazo o en las apelaciones en las que no se ha realizado informe oral, se toman en cuenta para resolver los alegatos escritos presentados hasta 5 días hábiles previos a la fecha de emisión de la resolución que resuelve la apelación.

4.3.4.5. Plazo para resolver

Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados.

Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

El Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones teniendo en cuenta los plazos establecidos en los artículos 150, 152 y 156 del Código Tributario:

a. En el caso de una apelación que resuelve un recurso de reclamación:

- **Procedimiento General:** 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.
- **Precios de Transferencia:** 18 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** 20 días hábiles contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

b. En el caso de la denegatoria ficta de una reclamación:

- **Procedimiento General:** 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.
- **Precios de Transferencia:** 18 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

c. Apelación de puro derecho:

- **Procedimiento General:** 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.
- **Precios de Transferencia:** 18 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.
- **Sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las multas que las sustituyan:** 20 días hábiles contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

d. Resolución de solicitud no contenciosa:

- **Procedimiento General:** 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.
- **Precios de Transferencia:** 18 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

e. Intervención excluyente de propiedad:

- **Procedimiento General:** 20 días hábiles, de acuerdo con el artículo 120 del Código Tributario.

f. Resolución de cumplimiento:

- **Procedimiento general:** 6 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal

4.3.4.6. Apelación de puro derecho

Se trata de un tipo de apelación, que reúne especiales características determinadas por el Código Tributario en su artículo 151.

Estamos frente a una apelación de este tipo cuando no existe controversia sobre los hechos (no existen hechos por probar), entendiendo que se encuentra de acuerdo con la Administración Tributaria respecto de los mismos.

Este tipo de apelación permite al interesado evitar la instancia de reclamación e iniciar su controversia directamente ante el Tribunal Fiscal.

Requiere la calificación como apelación de puro derecho, por parte del Tribunal Fiscal; caso contrario se considera interpuesto como reclamación, devolviéndose los actuados a la Administración Tributaria a fin de que le otorgue el trámite correspondiente. Se debe verificar además que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

4.3.4.7. Solicitud de corrección, aclaración o ampliación

De acuerdo con el artículo 153 del Código Tributario, "Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal Fiscal, de oficio, podrá corregir errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso".

El Código Tributario establece las siguientes condiciones:

- La solicitud se presenta dentro de los 10 días hábiles computados desde el día siguiente de realizada la notificación. Este plazo corresponde a la Administración Tributaria, así como al deudor tributario.
- No se puede alterar el contenido sustancial de la resolución.
- No interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones del Tribunal Fiscal.
- No procede la solicitud de corrección, ampliación o aclaración de resoluciones que resuelven estas solicitudes.
- El plazo para resolver la solicitud es de cinco días hábiles, sin contar el plazo que la Administración Tributaria haya otorgado al deudor tributario para dar respuesta a requerimientos de información ni el plazo otorgado para que se afilie a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal (de estar obligado).
- La presentación de solicitudes al amparo del presente artículo no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

4.3.4.8. Jurisprudencia de Observancia Obligatoria

Son jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario:

- Las resoluciones del Tribunal Fiscal que de modo expreso y general interpreten el sentido de normas tributarias.
- Las resoluciones emitidas en virtud del artículo 102 del Código Tributario.
- Las resoluciones en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas.
- Las resoluciones emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa. (Artículo 154 del Código Tributario)

4.3.4.9. Resolución de Cumplimiento

Conforme el artículo 156 del Código Tributario, "las resoluciones del Tribunal Fiscal son cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad".

En el caso se requiera emitir una resolución de cumplimiento, se deben considerar los siguientes plazos de expedición y tramitación:

a. Procedimiento Contencioso Tributario

- El plazo máximo para expedir la resolución de cumplimiento o emitir el informe es de 90 días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria.
- Debe tramitarse resolución de cumplimiento durante los 15 primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, a menos que el Tribunal Fiscal señale otro plazo.

b. Queja

- El plazo máximo para expedir la resolución de cumplimiento o emitir el informe es de 20 días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria.
- Debe tramitarse la resolución de cumplimiento durante los 5 primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale otro plazo.

La resolución de cumplimiento es apelable. Solo se puede cuestionar si no se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal. En caso contrario, la apelación se considera como no presentada.

El plazo de interposición del recurso es de 15 días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación.

El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de 6 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

4.3.4.10. Conclusión del procedimiento contencioso tributario

Con el acto administrativo resolutivo que emite el Tribunal Fiscal, se pone fin a la instancia administrativa.

Después de notificada, la deuda es exigible al deudor tributario, y la Administración Tributaria da inicio al procedimiento de cobranza coactiva.

Al agotarse la vía administrativa, el deudor tributario tiene el derecho a iniciar la etapa judicial a través de la interposición de la demanda contencioso-administrativa.

4.3.5. Queja

La queja es un medio expeditivo para corregir los defectos de tramitación. La queja no tiene por finalidad dejar sin efecto, revocar o anular los actos administrativos recurridos. El campo de acción de la queja se reduce a corregir actuaciones dentro del procedimiento administrativo.

Para el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional, la queja constituye un remedio procesal, que permite corregir las actuaciones que generen afectación o vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario, pudiéndose cuestionar toda la actuación de la Administración Tributaria en cualquier clase de procedimiento.

De acuerdo con el artículo 155 del Código Tributario,

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Se debe considerar que la admisión a trámite de la queja exige que sea suscrita y presentada por el deudor tributario; en caso sea presentada por persona distinta, esta deberá acreditar su representación. Se debe agregar que, de acuerdo con el Tribunal Fiscal, la interposición de la queja colectiva no procede.

¿En qué supuestos procede la queja?

A lo largo del artículo 155 no se define específicamente aquellos escenarios en los cuales procede la queja; sin embargo, a través de variada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se ha podido establecer aquellas situaciones en las que procede la queja. A continuación, algunas de ellas:

a. En el procedimiento de fiscalización

- Irregularidad de los requerimientos durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración Tributaria y que motiva el cuestionamiento del requerimiento puede ser subsanado por ésta (RTF n.º 10710-1-2008).
- Ilegalidad de un punto de un requerimiento reiterativo (RTF n.º 10733-8-2012).
- Acceso a documentos de la fiscalización (RTF n.º 253-5-2007).
- Falta de verificación de la alegación de pérdida de libros cuya exhibición se ha solicitado (RTF n.º 6048-3-2004).
- Requerimientos notificados después de concluido el plazo de la fiscalización parcial (RTF n.º 407-Q-2017).

b. En la calificación de escritos

- Calificación de escritos presentados por los administrados (RTF n.º 8862-2-2004).

c. Exigencia de requisitos indebidos

- Derecho de petición y rechazo en mesa de partes (RTF n.º 282-5-96).
- Recalificación de recursos por la Administración Tributaria, en tanto la actuación pueda representar una infracción al procedimiento tributario (RTF n.º 8862-2-2004).
- Exigencia de documentos originales en el procedimiento de suspensión de cobranza coactiva (RTF n.º 5090-3-2004).
- Negativa a recepcionar el pago parcial efectuado por el contribuyente (RTF n.º 747-Q-2017).
- Negativa de la Administración Tributaria de recibir la documentación presentada por un tercero autorizado por el contribuyente (RTF n.º 1011-Q-2017).

d. Irregularidades en las notificaciones

- Referidas a la notificación en el domicilio fiscal, cuando se ha señalado domicilio procesal (RTF n.º 1823-2-2005); se notifique en domicilio presunto

sin haber acreditado la Administración Tributaria que el domicilio designado está incurso en los supuestos del artículo 13 del Código Tributario (RTF n.º 92-1-2007); la constancia de notificación presenta borroneos y datos contradictorios (RTF n.º 122-4-2007); la notificación se efectúa en domicilio de un tercero y no del deudor tributario (RTF n.º 2387-5-2009); entre otros.

- Notificación de valores y resoluciones en cobranza coactiva (RTF n.º 1380-1-2006).
- Solicitud de copias de constancias de notificación (RTF n.º 62-4-2001).

e. Irregularidades en el procedimiento de reclamación

- La calificación indebida de un recurso de apelación como de puro derecho por parte de la Administración Tributaria, negándose a elevar el expediente al Tribunal Fiscal (RTF n.º 878-3-1996).
- El expediente de reclamación que no se eleva al superior (RTF n.º 4314-2-2004).

f. Por el incumplimiento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal

- Cuando el órgano recurrido no cumple con emitir el nuevo pronunciamiento que le ha ordenado el Tribunal Fiscal, a solicitud del interesado, el Tribunal Fiscal reitera su orden y hace presente al órgano recurrido la responsabilidad en que incurre de acuerdo con el artículo 156 del Código Tributario (RTF n.º 6446-1-2004).

g. En el procedimiento de cobranza coactiva

- No existe fehaciencia en cuanto al acto de notificación que da inicio al procedimiento de ejecución coactiva, por no consignar la fecha de notificación (RTF n.º 1020-3-1997).
- Exigir el pago de una deuda tributaria amparándose en una supuesta responsabilidad solidaria, sin considerar que para que exista esta, primero se debe atribuir la calidad mediante el correspondiente acto administrativo e imputarse la deuda (RTF n.º 4809-5-2002).
- Por no suspender el procedimiento de cobranza coactiva, ni levantar las medidas de embargo, ni haber dispuesto la devolución de los bienes a pesar de existir un compromiso de pago respecto a deudas sujetas a cobranza, aceptada por la Administración Tributaria (RTF n.º 2542-4-2004).
- Acceso a la lectura y copias del expediente coactivo (RTF n.º 7681-11-2012).
- Legalidad del procedimiento de cobranza coactiva cuando se ejecuten medidas cautelares o cuando la deuda se extinga debido a un pago

realizado dentro del procedimiento de cobranza coactiva, antes de notificar la resolución que pone fin al procedimiento (RTF n.º 20904-1-2012).

4.3.5.1. Órganos resolutores

De acuerdo con el artículo 155 del Código Tributario, son dos los órganos resolutores de las quejas. Esto dependerá de la entidad sujeta a queja.

- La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal, en el caso de la queja presentada contra la Administración Tributaria.
- El Ministro de Economía y Finanzas³⁹, en el caso de la queja presentada contra el Tribunal Fiscal.

4.3.5.2. Plazos de resolución de la queja

El plazo de resolución para ambas entidades es de 20 días hábiles.

De acuerdo con el D. Leg. n.º 1528, vigente desde el 04 de marzo de 2022, excepcionalmente, el plazo es de treinta (30) días hábiles en caso se emita pronunciamiento sobre la prescripción al resolverse la queja.

No se computará dentro del plazo el que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información o el plazo que se otorgue a este último para que se afilie a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, en caso de estar obligado a ello conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas.

De conformidad con el artículo 150 del Código Tributario, en el procedimiento de la queja no se permite el uso de la palabra.

Se permite la presentación de documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución.

4.3.5.3. Queja en resoluciones de cumplimiento

De conformidad con el artículo 156 del Código Tributario, en caso se requiera expedir resolución para dar cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal en la vía de queja, la Administración Tributaria cumplirá lo ordenado en el plazo máximo de 20 días hábiles.

En el caso de las resoluciones de cumplimiento, la tramitación se inicia dentro de los 5 primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad.

³⁹ En el caso de quejas contra el Tribunal Fiscal, mediante DS n.º 136-2008-EF se reglamenta el procedimiento a seguir.

4.4. TÍTULO IV – PROCESOS ANTE EL PODER JUDICIAL TRIBUTARIO

La Resolución del Tribunal Fiscal podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo. El proceso se encuentra regulado por los artículos 157 al 159 del Código Tributario, y supletoriamente por el TUO de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo aprobado mediante Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS (LPCA).

a) Sujetos legitimados

En principio, se presenta por el deudor tributario.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10º de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (Artículo 157 del Código Tributario)

b) Competencia funcional

Tienen competencia para conocer el proceso contencioso administrativo, el Juez Especializado y la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo, en primer y segundo grado. Donde no haya un juez o sala especializada, se asigna esta competencia al juez en lo civil o al juez mixto, o en su defecto, a la sala civil correspondiente.

c) Plazo de presentación de la demanda

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Par los casos de silencio administrativo negativo, el 199 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, no inicia el cómputo de plazos ni términos para su impugnación. En este supuesto, carece de eficacia el pronunciamiento de la Administración una vez que es notificada con la demanda.

d) Requisitos de admisibilidad de la demanda

Según el artículo 158 del Código Tributario, es indispensable que la demanda se presente en el plazo de 3 meses.

Se debe considerar además los requisitos dispuestos en los artículos 424 y 425 del Código Procesal Civil.

e) Medidas cautelares

El administrado puede solicitar una medida cautelar que suspenda o deje sin efecto la actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria. Comprende, así como, las ordenadas en el procedimiento de cobranza coactiva y/o limitar cualquier de sus facultades. Las reglas se encuentran contenidas en el artículo 159 del Código Tributario.

f) Medios probatorios

El Código Tributario no establece norma referida a los medios probatorios en la etapa contenciosa administrativa. Supletoriamente es de aplicación lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LPCA. En lo que corresponda se debe observar lo previsto en el Código Procesal Civil.

g) Recursos impugnatorios

Durante el proceso contencioso administrativo, conforme el artículo 34 de la LPCA, proceden los siguientes recursos:

- El recurso de reposición contra los decretos a fin de que el Juez los revoque.
- El recurso de apelación contra las siguientes resoluciones:
 - Las sentencias, excepto las expedidas en revisión.
 - Los autos, excepto los excluidos por ley.
- El recurso de casación contra las siguientes resoluciones:
 - Las sentencias expedidas en revisión por las Cortes Superiores;
 - Los autos expedidos por las Cortes Superiores que, en revisión, ponen fin al proceso.

h) Ejecución de la demanda

El personal que trabaja para la Administración Pública está obligado a acatar las resoluciones judiciales sin realizar valoraciones sobre su contenido o fundamentos, ni limitar sus efectos o interpretar su alcance, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa⁴⁰. Asimismo, el personal debe llevar a cabo todas

⁴⁰ Gozan de protección conforme el numeral 2 del artículo 139 de la Constitución y el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

las acciones necesarias para garantizar la completa ejecución de la resolución judicial.

4.5. TÍTULO V – PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO

El artículo 162 del Código Tributario y siguientes establece las consideraciones generales a aquellas solicitudes no contenciosas. En estos casos se dividen en aquellas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria y aquellas que no.

Aquellas solicitudes vinculadas con la determinación de la obligación tributaria son las iniciadas para alcanzar una pretensión que implica un pronunciamiento sobre la existencia o cuantía de la obligación tributaria. Entre ellos tenemos:

- Solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso.
- Solicitud de compensación o prescripción.
- Reconocimiento o declaración de una inafectación o exoneración.
- Acogimiento de un beneficio tributario.

Para estos supuestos se debe considerar lo siguiente:

Tabla 13

| | Vinculadas a la determinación de la obligación tributaria | Otras solicitudes no contenciosas |
|---|---|--|
| Plazo de resolución y notificación | 45 días hábiles o en el plazo establecido para resolver previsto en otras normas | Según la LPAG: 30 días para resolver 5 días para notificar |
| Impugnación | Apelable ante el Tribunal Fiscal Salvo la devolución: reclamable (20 días hábiles) | Reconsideración y apelación (15 días hábiles) |
| Denegatoria ficta | Excedido el plazo de resolución, puede reclamar la denegatoria de la solicitud (20 días hábiles). | Supuesto de silencio administrativo: artículo 38 LPAG. |

CAPÍTULO V. LIBRO CUARTO - INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS

5.1. TÍTULO I - INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Conforme la Guía Práctica sobre el Procedimiento Administrativo Sancionador del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, la Constitución Política no reconoce el derecho administrativo sancionador de manera expresa. Sin embargo, esta es necesaria a fin de no recargar al Poder Judicial en su rol de impartir justicia, generar mayor eficacia al aparato represivo e inmediatez de la autoridad sancionadora.

Es importante mencionar, además, que el derecho administrativo sancionador tiene una finalidad de prevención, sancionando fundamentalmente el incumplimiento de deberes formales. Por eso se dice que la sanción administrativa trata de disuadir los daños, no de compensarlos. En este sentido, el derecho penal y el derecho administrativo sancionador se diferencian por la intensidad de protección del bien jurídico.

Entre las principales diferencias tenemos:

Tabla 14

| Infracción tributaria | Delito tributario |
|--|---|
| Se determina de forma objetiva, no requiere intencionalidad. | Se determina de forma subjetiva, requiere intencionalidad (dolo). |
| Generalmente vinculada al incumplimiento de obligaciones formales. | Relacionada al incumplimiento de obligaciones sustanciales. |
| Infractor | Autor y/o partícipes |
| Sancionado por la Administración Tributaria | Sancionado por el Poder Judicial, según competencia. |
| El procedimiento culmina con la emisión de un acto administrativo, | El proceso culmina con la sentencia impugnada en sede judicial. |

impugnable en sede administrativa y judicial.

5.1.1. Facultad sancionadora

Adicionalmente al cumplimiento de la obligación tributaria, la norma ordena al administrado el cumplimiento de deberes de carácter formal. El incumplimiento de la obligación tributaria genera la exigencia de la deuda tributaria de forma coactiva, exigiendo además el pago de los intereses generados el vencimiento. Por otro lado, el incumplimiento de los deberes formales tiene como consecuencia la determinación de una infracción y la aplicación de una sanción.

Conforme el artículo 166 del Código Tributario, "la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias".

De esta manera se otorga a la Administración Tributaria la facultad sancionadora que le permite la aplicación de una sanción administrativa, condicionada siempre al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y a la observancia de los derechos fundamentales.

5.1.1.1. Principios de la facultad sancionadora

La facultad sancionadora de ningún modo puede permitir una actuación arbitraria por parte de la Administración Tributaria. Debe más bien responder a determinados criterios rectores o postulados, tales como los que trataremos a continuación.

La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables⁴¹. (Artículo 171 del Código Tributario)

a) Principio de Legalidad

Este principio debe ser interpretado como el principio de reserva de ley. Las infracciones y las sanciones tributarias deben estar establecidas en la ley o norma de rango similar. Por lo que no se admite en el ordenamiento tributario sanciones que no se encuentren en dichos dispositivos, en concordancia con el artículo VI del Título Preliminar del Código Tributario.

La Constitución no contempla que las infracciones y sanciones puedan efectuarse por vía reglamentaria. En este ámbito el principio de reserva de ley opera de manera absoluta, por lo que la ley debe establecer los

⁴¹ Se entiende como aquellos establecidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General, de aplicación complementaria y desarrollada en su artículo 248.

elementos esenciales para la configuración de la infracción, naturaleza y límites de la sanción aplicable.

Este principio se encuentra desarrollado en el numeral 1 de su artículo 248 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

b) Principio de Tipicidad

En materia tributaria, la tipicidad es la adecuación de una conducta determinada en la descripción que hace una ley como punible. De esta manera, para que los hechos cometidos por los deudores tributarios sean sancionados administrativamente deben estar descritos previamente en la norma tributaria.

En este sentido, no es admitida la interpretación extensiva o la analogía.

c) Principio Non Bis In Idem⁴²

Este principio se encuentra desarrollado en el numeral 11 del artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que señala que “no se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento”. Lo que en el derecho se denomina la tripe identidad.

Este principio tiene una acepción procesal y material. En el sentido procesal se refiere a que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos. Un mismo hecho no puede ser objeto de dos procesos distintos, o no pueden iniciar dos procesos con el mismo objeto. En el sentido material este principio expresa la imposibilidad de que una persona sea sancionada o castigada 2 veces por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento.

La doctrina menciona a este principio dentro del debido proceso reconocido en el artículo 139 de la Constitución.

d) Principio de Proporcionalidad

La aplicación de sanciones tributarias debe guardar relación con el hecho que constituye infracción, evitando un exceso en la punición, y que sea establecida de manera razonable, evitando del mismo modo la arbitrariedad.

e) Principio de no Concurrencia de Infracciones

Este principio se aplica en las situaciones en las cuales un solo hecho da lugar a más de una infracción. En este caso se deberá aplicar la sanción más grave.

⁴² “Non bis In Idem” frase latina que significa literalmente que no debe repetirse dos veces la misma cosa, precisa que a una persona no se le puede juzgar dos veces por un mismo hecho.

El artículo 248, numeral 6, de la Ley del Procedimiento Administrativo General desarrolla el principio de concurso de infracciones, por el que “cuando una misma conducta califique como más de una infracción se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes”.

5.1.2. Infracción tributaria

El incumplimiento del deber tributario formal genera una infracción tributaria, que de manera consecuente debe de ser penalizada bajo una sanción. Estas sanciones se encuentran establecidas en la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

Conforme el artículo 164 del Código Tributario, la “infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.

5.1.2.1. Elementos de la infracción tributaria

Los elementos de la infracción tributaria son:

- **Elemento sustancial o de antijuricidad:** Incumplimiento de una obligación, legalmente establecida, a través de una acción u omisión.
- **Elemento formal o de tipicidad:** La conducta infractora debe estar definida en la ley como infracción, fijándose una determinada sanción. Sujetándose en estricto al principio de legalidad.
- **Elemento objetivo:** La responsabilidad se atribuye por el solo incumplimiento. No considera la intencionalidad del sujeto infractor. Conforme el artículo 165 del Código Tributario, la infracción es determinada objetivamente, no entiende del dolo o culpa, solo basta que se acredite la comisión de la infracción.

5.1.2.2. Causales eximentes de sanción e intereses

Conforme el artículo 170 del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses y de sanciones en los siguientes casos:

- La interpretación equivocada de la norma. En este supuesto se exige:
 - Debe existir una norma posterior aclaratoria o de interpretación.
 - No se hubiese pagado monto alguno por concepto de deuda. En caso del pago parcial, se entiende que no había duda sobre la obligación.
 - La norma aclaratoria debe mencionar la aplicación de este supuesto.
- La dualidad de criterio.

- El criterio vertido por la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal respecto de la interpretación de la norma, o de la apreciación de los procedimientos habituales seguidos por el contribuyente o de la situación jurídica de este.
- Aquellos que actuaron conforme el criterio anterior quedan liberados de sanciones por haber sido inducidos a error.
- En el caso de la Administración Tributaria el criterio puede estar contenido en resoluciones de determinación, reclamación, absolución de consultas, de procedimientos no contenciosos o avisos públicos.
- No está comprendido el cambio de criterio producido por una disposición legal o reglamentaria debidamente publicada.

Si el cambio de criterio se ha producido a nivel de informes de la SUNAT, la inaplicación de sanciones opera desde la publicación del informe erróneo hasta el día anterior a la publicación del informe rectificatorio o a su notificación formal al contribuyente.

Si el cambio de criterio se ha producido por un acto administrativo, distinto a una RTF, referido a un contribuyente en particular, solo surte efecto respecto de ese contribuyente.

La fuerza mayor o el caso fortuito son determinantes para el cumplimiento de algunas obligaciones formales. El artículo 1315 del Código Civil describe a tales eventos como causa no imputable, consistente en un “un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso”.

El artículo 170 del Código Tributario no incluye esa causal como eximente de sanciones o intereses, sin embargo, en aplicación de su facultad discrecional la SUNAT incorpora estos supuestos para la inaplicación de sanciones⁴³.

En este supuesto se puede agregar la RSNATI n.º 008-2020-SUNAT/700000, que dispone la aplicación de la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tributarias en que incurran los deudores tributarios durante el Estado de Emergencia Nacional declarado por el DS n.º 044-2020-PCM, incluyendo las infracciones cometidas o detectadas entre el 16 de marzo y 18 de marzo de 2020, la que tiene carácter temporal.

El hecho imputable a la Administración Tributaria tampoco está comprendido en el artículo 170 del Código Tributario; sin embargo, a

⁴³ Se puede consultar la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa (RSNAO) n.º 039-2016/SUNAT.

través de la Directiva n.º 007-2000/SUNAT se establece la instrucción de que no son sancionables las infracciones tributarias cuya comisión se hubiera debido a hechos imputables a la Administración Tributaria.

5.1.2.3. Tipos de infracciones tributarias

Conforme el artículo 172 del Código Tributario, las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las siguientes obligaciones:

Tabla 15

| Obligación | Infracción |
|--|--|
| Inscribirse. Actualizar o acreditar la inscripción o de solicitar que se acredite la inscripción o de publicitar el número de registro asignado | Artículo 173 numerales 1 al 7 (desde el 01 de julio de 2023, entrarán en vigencia los numerales 8 y 9) Excepción: 3, 4 y 6 derogados. |
| Emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos | Artículo 174 numerales 1 al 16. Excepción: 6 y 7 derogados. |
| Llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos. | Artículo 175 numerales 1 al 10. |
| Presentar declaraciones y comunicaciones. | Artículo 176 numerales 1 al 8. Excepción: 3, 5, 6 y 7 derogados. |
| Permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante ella. | Artículo 177 numerales 1 al 28. Excepción: 25 derogado. |
| Otras obligaciones tributarias. | Artículo 178 numerales 1 al 9. Excepción: 5 derogado. |

En relación con la infracción del artículo 173, la modificatoria normativa introducida mediante el D. Leg. 1524, que entra en vigencia el 01 de julio de 2023, establece que también se considera infracción: incumplir con la obligación de solicitar que se acredite la inscripción o de publicitar el número de registro asignado.

Con respecto a las infracciones establecidas en el Código Tributario, a continuación, algunos comentarios:

- a. “Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración o de solicitar que se acredite dicha inscripción o de publicitar el número de registro asignado” (artículo 173 del Código Tributario)**

Num. 1, Art. 173 del Código Tributario: “No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio”.

Se puede detectar la infracción en una fiscalización o verificación, o mediante una intervención u operativo a través de fedatarios

fiscalizadores.⁴⁴ Se debe consultar el literal a) artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador (DS n.º 086-2003-EF).

Num. 2, Art. 173 del Código Tributario: “Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad”.

La SUNAT debe acreditar fehacientemente que los datos proporcionados no son conformes con la realidad. No corresponde la infracción cuando el sujeto obligado a la inscripción proporciona información incompleta.

Num. 3 y 4, Art. 173 del Código Tributario: *Derogados.*

Num. 5, Art. 173 del Código Tributario: “No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria”.

La intervención de los fedatarios fiscalizadores en la detección de esta infracción se establece en el literal a) artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador (DS n.º 086-2003-EF).

Num. 6, Art. 173 del Código Tributario: *Derogado.*

Num. 7, Art. 173 del Código Tributario: “No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan”.

Basta que el contribuyente no cumpla con proporcionar el número de RUC cuando este le sea requerido.

Adicionalmente, la modificatoria normativa introducida mediante el D. Leg. 1524, que entra en vigencia el 01 de julio de 2023, incorpora los siguientes numerales:

Num. 8, Art. 173 del Código Tributario: “No solicitar o no verificar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones que la normativa tributaria establezca”.

Num. 9, Art. 173 del Código Tributario: “No consignar el número de RUC en la documentación mediante la cual se oferte bienes y/o servicios conforme a lo que la normativa tributaria establezca”.

⁴⁴ Debe cumplirse con lo establecido en el Reglamento del Fedatario Fiscalizador (DS n.º 086-2003-EF).

- b. **“Infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado” (artículo 174 del Código Tributario)**

Num. 1, Art. 174 del Código Tributario:

No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.

A partir del DL n.º 1420 se introducen los siguientes supuestos de infracción:

- Cuando el contribuyente no otorga el comprobante de pago o documento complementario, en formato físico o la representación impresa del comprobante de pago electrónico, salvo que haya convenido con el cliente el envío del documento electrónico a su correo electrónico.
- Cuando se otorgue documentos tales como notas de venta, proformas, comandas, cotizaciones, “vouchers”, vales de consumo, entre otros. Estos documentos no se encuentran dentro de los supuestos establecidos como comprobantes de pago de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Cuando se otorgue un comprobante de pago impreso que consigne los datos exigidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, y sin embargo, no se ha tramitado la autorización de impresión ante la SUNAT. O cuando se otorga tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras no autorizadas por la SUNAT. En este supuesto comprende también cuando se otorgue un comprobante de pago en contingencia, sin contar con la autorización de impresión ante la SUNAT.
- Cuando el sujeto no cumple con las condiciones de emisión electrónica conforme las normas que regulan el sistema de emisión electrónica. En este supuesto la infracción se podrá detectar únicamente al verificar las constancias de recepción de estado rechazadas que regula el sistema de emisión electrónica.

Num. 2, Art. 174 del Código Tributario:

Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

A partir del DL n.º 1420 esta infracción comprende cuando se incumpla los requisitos y características establecidas únicamente en los artículos 8 y 9 del Reglamento del Comprobantes de Pago.

En este sentido, comprende el supuesto de emitir un comprobante de pago físico, cuando corresponde emitir un comprobante de pago electrónico, o cuando se emita un comprobante de pago electrónico en un sistema de emisión electrónica distinta a la que la norma le obliga.

Se debe considerar los siguientes pronunciamientos:

- RTF de observancia obligatoria n.º 04336-9-2014
- Informe n.º 053-2017-SUNAT/7T0000

Num. 3, Art. 174 del Código Tributario:

Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

A partir del DL n.º 1420 esta infracción comprende:

- Cuando un sujeto del NRUS emite facturas u otros comprobantes de pago que no le corresponde, o cuando un sujeto afecto a renta de 3ra. categoría otorga recibos por honorarios, o cuando un sujeto afecto a renta sin negocios emite boletas de venta o facturas, entre otros.
- Cuando se realiza una operación como usuario final y se otorga una factura.
- Cuando se emite una liquidación de compra electrónica, y corresponde que el vendedor se inscriba en el registro de la Administración Tributaria.

Se puede consultar las RTF n.º 02157-3-2004 y 06593-1-2004.

Num. 4, Art. 174 del Código Tributario:

Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.

Comprende el transporte sin guía de remisión en toda situación en que el obligado a emitir la guía de remisión para sustentar el traslado es el transportista.

El agente de la infracción es el transportista, quien presta el servicio de transporte por cuenta propia en vehículos de su propiedad o sobre los que tiene derecho de posesión.

Se debe considerar la RTF de observancia obligatoria n.º 1608-9-2011 referida a la acreditación de la infracción.

Num. 5, Art. 174 del Código Tributario:

Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

La intervención de los fedatarios fiscalizadores en la detección de esta infracción se establece en el literal a) artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador (DS n.º 086-2003-EF).

Con respecto a la configuración de la infracción, considerar el Informe n.º 058-2016-SUNAT/5D0000.

Num. 6 y 7, Art. 174 del Código Tributario: *Derogados.*

Num. 8, Art. 174 del Código Tributario:

Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.

Trata las situaciones en que quien encarga el transporte, como propietario o poseedor de los bienes, está en condiciones de emitir el documento que sustente el traslado de los bienes.

La guía de remisión puede ser emitida por la Agencia de Aduanas a la que el propietario o consignatario le haya otorgado mandato para despachar⁴⁵.

Num. 9, Art. 174 del Código Tributario:

⁴⁵ Conforme el artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

El TUO de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial aprobado mediante DS n.º 013-2013-PRODUCE dispone el acompañamiento tributario por el que, aquellos inscritos en el REMYPE no será aplicable este numeral durante 3 ejercicios contados desde su inscripción, siempre que la subsane dentro del plazo que fije la SUNAT.

c. “Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos” (artículo 175 del Código Tributario).

Num. 2, Art. 175 del Código Tributario:

Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes .

Se debe considerar el Informe n.º 161-2015-SUNAT/5D0000.

Num. 3, Art. 175 del Código Tributario: “Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores”.

Se debe considerar el Informe n.º 135-2007-SUNAT/2B0000.

Num. 5, Art. 175 del Código Tributario: “Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.”

Corresponde únicamente a infracciones referidas a libros físicos.

Para revisar los máximos plazos de atraso se debe consultar la RS n.º 234-2006/SUNAT.

Num. 10, Art. 175 del Código Tributario:

No registrar o anotar dentro de los plazos máximos de atraso, ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos o anotarlos por montos inferiores en el libro y/o registro electrónico que se encuentra obligado a llevar de dicha manera de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

Para revisar los máximos plazos de atraso se debe consultar la RS n.º 379-2013/SUNAT en el caso de libros y registros electrónicos.

Numeral incorporado por el artículo 4 del DL n.º 1420 y vigente desde 14.09.2018. A partir de la incorporación de esta infracción, se diferencia la infracción del retraso en libros físicos (numeral 5) y el retraso en los libros electrónicos.

Es aplicable el Régimen de Gradualidad, modificado para estos efectos por la RS n.º 226-2019/SUNAT.

Con respecto a la configuración de la infracción, consultar los Informes n.º 115-2019-SUNAT/7T0000 y 013-2020-SUNAT/7T0000.

d. “Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones” (artículo 176 del Código Tributario)

Num. 1, Art. 176 del Código Tributario: “No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos”.

La infracción comprende la no presentación de la declaración y la presentación fuera de plazo⁴⁶.

El TUO de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial aprobado mediante DS n.º 013-2013-PRODUCE dispone el acompañamiento tributario por el que, aquellos inscritos en el REMYPE no será aplicable este numeral durante 3 ejercicios contados desde su inscripción, siempre que la subsane dentro del plazo que fije la SUNAT.

Se debe considerar la RTF de observancia obligatoria n.º 09217-7-2007.

Con respecto a la configuración de la infracción, consultar el Informe n.º 001-2017-SUNAT/5D0000.

Asimismo, esta infracción y la establecida en el numeral 2 estás sujetas a la facultad discrecional establecidas en las RSNAO n.º 006-2016/SUNAT y 039-2016/SUNAT.

Num. 2, Art. 176 del Código Tributario: “No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos”.

Si la entidad empleadora no cumple con declarar a sus trabajadores o pensionistas en la forma, plazo y condiciones se configura la infracción (art. 2 DS n.º 003-2000-EF).

El incumplimiento de la publicación de los medios de pago conforme el DS n.º 047-2004-EF artículo 4-A configura la infracción.

Num. 3, Art. 176 del Código Tributario: *Derogado.*

Num. 5, 6 y 7, Art. 176 del Código Tributario: *Derogados.*

⁴⁶ El pago fuera de plazo no genera infracción, solo el cobro de intereses moratorios.

e. “Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma” (artículo 177 del Código Tributario)

Num. 1, Art. 177 del Código Tributario: “No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite”.

Se debe considerar los siguientes pronunciamientos:

- La RTF de observancia obligatoria n.º 04794-1-2005
- El Informe n.º 035-2008-SUNAT/2B0000
- El Informe n.º 171-2008-SUNAT/2B0000
- El Informe n.º 162-2006-SUNAT/2B0000

Num. 4, Art. 177 del Código Tributario:

Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.

La intervención de los fedatarios fiscalizadores en la detección de esta infracción se establece en el literal a) artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador (DS n.º 086-2003-EF).

Num. 5, Art. 177 del Código Tributario:

No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Se configura cuando la Administración Tributaria exige información que el contribuyente debe elaborar y este no cumple.

No se debe confundir con la infracción del numeral 1: RTF n.º 12189-3-2009. El numeral 1 nace por el incumplimiento en la exhibición de los libros y registros que el deudor tributario tiene que llevar por Ley; en cambio el numeral 5 exige la elaboración de documentación o información.

Num. 6, Art. 177 del Código Tributario: “Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad”.

No se configura la infracción si se declara un gasto que resulta no ser deducible y su reparo no da lugar a un mayor impuesto sino a una menor pérdida. La información debe estar fuera de la declaración.

Num. 7, Art. 177 del Código Tributario: “No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello”.

No se configura la infracción con respecto a las personas jurídicas: Informe n.º 090-2005-SUNAT/2B0000.

Cabe mencionar que a través de la RS n.º 048-2019-SUNAT/700000 se deja sin efecto la RSNAO 040-2016/SUNAT, por lo que la infracción cometida o detectada en acciones inductivas por el numeral 1 y 7 del artículo 177 del Código Tributario es aplicable a partir del 15.10.2019 (a excepción de sujetos del NRUS, pues la facultad discrecional se mantiene).

Num. 10, Art. 177 del Código Tributario: “No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria”.

Incluye aquellos carteles que dicen: “embargado” o “clausurado”.

Num. 11, Art. 177 del Código Tributario:

No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, o no proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario registra sus operaciones contables, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

Num. 12, Art. 177 del Código Tributario: “Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones”.

La intervención de los fedatarios fiscalizadores en la detección de esta infracción se establece en el literal a) artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador (DS n.º 086-2003-EF).

Num. 13, Art. 177 del Código Tributario: “No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos”.

Se configura la infracción aun en el supuesto que el pagador de la renta haya asumido el impuesto, por pacto con el beneficiario de la renta y mantiene su condición de agente de retención.

Num. 25, Art. 177 del Código Tributario: *Derogado.*

f. “Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias” (artículo 178 del Código Tributario)

Num. 1, Art. 178 del Código Tributario:

No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

A partir del 31.12.2016, solo existe infracción si la irregularidad cometida ha determinado el pago de un tributo menor en el periodo declarado, debiéndose tomar en cuenta para tal caso los saldos, créditos o pérdidas de periodos anteriores⁴⁷.

Si no existe un tributo por pagar no se configura la infracción.

A partir del 31.12.2016 se ha previsto la extinción de sanciones por error de transcripción: incorrecto traslado de la información de documentos fuente a una declaración en que hubieran incurrido las personas naturales y las micro, pequeñas y medianas empresas, siempre que:

- La infracción haya sido cometida entre el 06.02.2004 hasta el 30.12.2016.
- El error no haya causado que en el periodo respectivo se haya dejado de pagar todo o parte del impuesto en el periodo correspondiente. El saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida indebidamente declarada no hubiera sido arrastrada o aplicada a los siguientes periodos o ejercicios.
- La multa no sea firme.
- El error de transcripción sea posible determinar de la simple observación de los documentos fuente pertinentes.
- Aplicable a personas naturales y a micro, pequeñas y medianas empresas.

Con respecto a la modificación de este numeral, se debe considerar de relevancia el ultimo pronunciamientos de la SUNAT (Informe n.º 022-2019-SUNAT/7T0000), así como el pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación de la gradualidad (RTFOO n.º 0222-1-2020).

Mención aparte, algunos pronunciamientos de la SUNAT respecto a la infracción.

- Informe n.º 016-2017-SUNAT/5D0000
- Informe n.º 037-2016-SUNAT/5D0000
- Informe n.º 036-2016-SUNAT/5D0000

⁴⁷ Aplicable a las infracciones cometidas mediante las declaraciones presentadas a partir del 31.12.2016, aun cuando corresponda a periodos anteriores.

- Informe n.º 014-2016-SUNAT/5D0000
- Informe n.º 0180-2015-SUNAT/5D0000
- Informe n.º 127-2014-SUNAT/5D0000

Num. 4, Art. 178 del Código Tributario: “No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos”.

Se debe considerar la RTF de observancia obligatoria n.º 7646-4-2005.

5.1.3. Sanciones

Dentro de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, determinada la infracción, esta será sancionada administrativamente.

Pacci (citado en Yacolca et al., 2010) define a las sanciones como los castigos que se imponen a los deudores tributarios y/o terceros por la violación de las normas tributarias.

Conforme el artículo 166 del Código Tributario, la aplicación de las sanciones comprende la aplicación gradual de las mismas, las que deberán ser establecidas mediante resolución de superintendencia, teniendo en consideración la forma, condiciones, parámetros, criterios objetivos y tramos menores al monto de la sanción.

Asimismo, el citado artículo, en su último párrafo, precisa:

La gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

Las sanciones tributarias se extinguen conforme lo establecido en el artículo 27 del Código Tributario referido a las formas de extinción de la obligación tributaria.

En el caso de la muerte del infractor, la sanción no se transmite a los herederos o legatarios, conforme lo establece el artículo 167 del Código Tributario.

5.1.3.1. Características de la sanción tributaria

- **Legalidad:** La sanción tributaria debe establecerse solo por ley o norma con rango de ley.
- **Intransmisibilidad:** La sanción tributaria tiene un carácter personalísimo, por lo que no es posible que se transmita a los herederos

y legatarios del infractor, conforme al artículo 167 del Código Tributario.

- **Irretroactividad:** Las leyes tributarias en general no son retroactivas, por lo que la sanción tributaria contenida en una ley no es retroactiva, y tampoco es posible la aplicación de retroactividad benigna, conforme el artículo 168 del Código Tributario.
- **Finalidad represiva:** La finalidad de la imposición de una sanción tributaria es mantener el orden jurídico tributario y garantizar la recaudación tributaria.
- **Administrativo:** Las sanciones tributarias son impuestas en el campo administrativo, y la única entidad facultada para imponer sanciones es la Administración Tributaria.

5.1.3.2. Tipos de sanciones tributarias

El artículo 180 del Código Tributario señala como tipos de sanciones que aplicará la Administración Tributaria a la "multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos". Estas sanciones están detalladas en las Tablas que figuran como Anexo del Código Tributario.

a) Multa

Es una sanción real. Es una pena pecuniaria aplicada en contra de los deudores tributarios por la comisión de determinadas infracciones tributarias, e implica el desembolso de una suma de dinero.

La sanción puede ser determinada en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha en que se cometió la infracción, o puede ser determinadas en función a los ingresos netos (total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables), los ingresos, el tributo omitido y el monto no entregado, conforme el artículo 180 del Código Tributario.

Al pago de la multa debe agregarse los intereses que correspondan conforme el artículo 33, aplicándose desde la fecha en que se cometió la infracción o, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

La multa puede ser aplicada como:

- **Sanción única,** en este caso la única sanción prevista es la multa.

- **Sanción concurrente**, en el supuesto en que la multa es aplicada juntamente con otra sanción. Se encuentra contemplado en el artículo 184 del Código Tributario, cuando se menciona que la sanción de comiso supone además el pago de una multa para recuperar los bienes comisados.
- **Sanción alternativa**, es este supuesto la infracción está sujeta a multa u otra sanción que puede ser internamiento del vehículo, cierre o comiso.
- **Sanción sustitutoria**, supuesto en que la SUNAT puede reemplazar la sanción original por una multa al no ser posible aplicar la primera.

b) Internamiento temporal de vehículos

Es una sanción real. Esta sanción no pecuniaria afecta los derechos de posesión o propiedad del infractor sobre el vehículo que se encuentra en infracción. Implica que estos ingresen a los lugares que designe la SUNAT por el plazo de ley. Es aplicable la RS n.º 158-2004/SUNAT que aprueba el Reglamento de la Sanción de Internamiento de Vehículos.

El artículo 182 establece las siguientes condiciones con respecto a la infracción:

- Detectada la infracción, la SUNAT procederá a levantar el acta probatoria donde conste la intervención.
- La sanción puede ser sustituida por una multa equivalente a 4 UIT.
- Es posible el retiro del vehículo con la presentación de una Carta Fianza equivalente a 4 UIT.
- El infractor debe declarar la propiedad del vehículo, es posible también que sea declarado por un tercero no infractor. En caso no se acredite la propiedad, el vehículo será declarado en abandono, puesto en remate, destinado a entidades públicas o puesto en donación.

c) Cierre de establecimiento u oficina de profesionales independientes

Es una sanción personal. En este caso se impide temporalmente continuar con el desarrollo de sus actividades económicas. Esta sanción no pecuniaria afecta el derecho de apertura del establecimiento.

En caso no se pueda aplicar el cierre temporal, la SUNAT adoptará las medidas necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dio lugar a la infracción.

La SUNAT puede requerir el auxilio de la fuerza pública.

La sanción puede ser sustituida por una multa equivalente al 5% del importe de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción, sin que pueda exceder de las 8 UIT. También puede ser sustituida por la suspensión de las licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes.

d) Comiso de bienes

Es una sanción no pecuniaria. Esta sanción despoja de los bienes muebles al infractor poseedor o propietario. Esta sanción afecta la propiedad de bienes, el propietario o poseedor de los bienes quien pierde la posición de estos, y son trasladados para su depósito en el local señalado por la SUNAT.

Se puede consultar la RS n.º 157-2004/SUNAT que dispone el Reglamento de la sanción de comiso de bienes prevista en el Código Tributario.

Es necesario el levantamiento del acta probatoria. El detalle de los bienes podrá constar en un anexo del acta. El acta acredita la comisión de la infracción.

Se debe acreditar la propiedad de los bienes, pudiendo el infractor recuperar los bienes si además cancela la multa equivalente al 15% del valor de los bienes.

Caso contrario, los bienes podrán ser rematados, destinados a entidades públicas o ser donados, a pesar de interponer recurso impugnatorio. Este supuesto también es aplicable en el caso del tercero propietario no infractor.

La sanción puede sustituirse con la aplicación de una multa, en los supuestos que la naturaleza del bien lo amerite o sea necesario depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de los bienes comisados.

Los bienes comisados que sean contrarios a la soberanía nacional, a la moral, a la salud pública, al medio ambiente, los no aptos para el uso o consumo, los adulterados, o cuya venta, circulación, uso o tenencia se encuentre prohibida de acuerdo a la normatividad nacional serán destruidos por la SUNAT. En ningún caso, se reintegrará el valor de los bienes antes mencionados. (artículo 184 del Código Tributario)

La SUNAT aplica las sanciones conforme las tablas que forman parte del Código Tributario. Las tablas se encuentran divididas de acuerdo con el sujeto infractor:

- **Tabla I**, que corresponde a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario.
- **Tabla II**, que corresponde a personas naturales que perciben renta de cuarta categoría, personas acogidas al Régimen Especial de Renta y otras personas y entidades no incluidas en las Tablas I y III.
- **Tabla III**, que corresponde a personas y entidades que se encuentren en el Nuevo Régimen Único Simplificado.

5.1.3.3. Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario

Conforme el artículo 166 del Código Tributario, la facultad de determinar y sanciones las infracciones tributarias es discrecional, y bajo esta potestad se puede aplicar las sanciones gradualmente, en la forma y condiciones que la Administración Tributaria.

En virtud de esta facultad, la SUNAT a través de la RS n.º 063-2007/SUNAT aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario.

El cambio normativo de algunas infracciones establecidas en el Código Tributario, sin embargo, ha generado algunas modificaciones, las que se encuentran establecidas en las siguientes resoluciones:

- RS n.º 226-2019/SUNAT: respecto de las infracciones de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174 y el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario.
- RS n.º 106-2018/SUNAT: respecto de las infracciones vinculadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
- RS n.º 180-2012-SUNAT: respecto de las infracciones de los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario.

La gradualidad de las sanciones solo es aplicable hasta antes que se presente el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan reclamaciones de resoluciones que establezcan sanciones. También se aplica este criterio para las resoluciones que resuelven la reclamación de órdenes de pago o resoluciones de determinación, siempre que estén asociadas a multas impuestas.

Con respecto a la gradualidad establecida por la SUNAT se debe tener en cuenta:

Tabla 16

| Supuesto | Definición |
|---------------------------------|--|
| Criterios de Gradualidad | <ul style="list-style-type: none"> - La acreditación - La autorización expresa - La frecuencia - El momento en que comparece |

| | |
|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - El peso bruto vehicular - El pago - La subsanación - La cancelación del tributo - El fraccionamiento aprobado |
| Frecuencia | <p>Es el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deben tener la misma tipificación. - Las infracciones anteriores deberán contar con resoluciones firmes y consentidas en la vía administrativa. <p>A mayor frecuencia, menor es la rebaja. se debe consultar la RTFOO n.º 169-1-2008.</p> |
| Pago | <p>Es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda más los intereses generados hasta el día en que se realiza la cancelación.</p> <p>Se debe considerar el monto del pago y los efectos de la notificación para la aplicación del pago del monto mínimo.</p> <p>En todos los supuestos es indispensable hacer el pago de la multa con la rebaja que corresponda. Se debe tener en cuenta el Informe n.º 102-2010-SUNAT/2B0000.</p> |
| Subsanación | <p>Es la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento establecidos, la que puede ser voluntaria o inducida.</p> <p>La subsanación voluntaria se aplica a aquellas infracciones que se configuran antes de ser detectadas por la SUNAT.</p> <p>La subsanación inducida se aplica a aquellas infracciones que se configuran con la intervención de la SUNAT.</p> <p>Si no hay subsanación no hay rebaja.</p> |
| Cancelación del tributo | <p>Es el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el mismo que para la aplicación de los porcentajes de rebaja debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivados de los datos rectificadas y los intereses respectivos calculados hasta la fecha de la cancelación.</p> <p>Se debe considerar la RTFOO n.º 00222-1-2020 para la infracción del artículo 178 numeral 1.</p> |
| Momento hasta el cual procede aplicar la gradualidad | <p>Solo se aplican hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.</p> <p>Con respecto a las infracciones del artículo 178º del Código Tributario se debe tener presente el Informe n.º 039-2013-SUNAT/4B0000.</p> <p>Con respecto a las rebajas aplicables después del vencimiento del plazo para reclamar se debe tener presente los Informes n.º 110-2013-SUNAT/4B0000 y 056-2013-SUNAT/4B0000.</p> |

5.1.4. Sanciones a funcionarios de la Administración Pública y otras entidades

De acuerdo con lo señalado en el artículo 186 del Código Tributario “Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que por acción u omisión infrinjan lo dispuesto en el Artículo 96, serán sancionados con suspensión o destitución, de acuerdo a la gravedad de la falta”. El mismo criterio se aplica a los funcionarios que infrinjan lo establecido en los artículos 85 y 86 de la citada norma.

En caso se detecte la infracción, corresponde al funcionario o servidor formular la denuncia administrativa.

Finalmente, respecto de los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, así como, de los notarios y martilleros, se debe tener en cuenta lo siguiente:

Los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público que infrinjan lo dispuesto en el Artículo 96º, que no cumplan con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria o dificulten el ejercicio de las funciones de ésta, serán sancionados de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley Orgánica del Ministerio Público, según corresponda, para cuyo efecto la denuncia será presentada por el Ministro de Economía y Finanzas

Los Notarios y Martilleros Públicos que infrinjan lo establecido en el artículo 96 sean sancionados conforme a las normas vigentes. (Artículo 188 del Código Tributario)

La denuncia será presentada por el ministro de Economía y Finanzas.

5.2. TÍTULO II - DELITOS

En el caso de delitos tributarios, el Código Tributario conforme el artículo 189 remite este proceso a la justicia penal ordinaria.

En el Perú, hasta la emisión de la Ley Penal Tributaria, los delitos tributarios se encontraban comprendidos en el Código Penal. La especialidad y la mistura de materias jurídicas que intervienen en estos supuestos (háblese del Derecho Penal y el Derecho Tributario) fueron causa justificada para que el legislador desarrolle en una norma distinta los delitos tributarios, ubicándolos como ley penal especial.

El ejercicio de la acción penal tiene las siguientes consideraciones:

- No procede cuando se haya regularizado la situación tributaria, relacionada con las obligaciones originadas por la materialización de alguna de conducta constitutiva de delito tributario, antes que se inicie la correspondiente investigación.
- La improcedencia alcanza a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido.

- La regularización comprende el pago íntegro de la deuda tributaria o la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier beneficio tributario obtenido indebidamente, incluye el tributo, los intereses y las multas.

Con respecto a los delitos tributarios, se debe considerar lo siguiente:

Tabla 17

| Delitos Tributarios | |
|--|---|
| Ejercicio de la acción penal | Ministerio Público No procede: - Si se regulariza la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario. |
| Regularización de pago | Totalidad de la deuda tributaria o la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. Incluye el tributo, los intereses y las multas. |
| Aplicación de las penas | Se aplican sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas. |
| Reparación civil | No procede la reparación civil cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria. |
| Promoción de la acción penal - denuncia penal | Cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria. Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones están obligados a informar de la existencia de hechos que puedan presumiblemente constituir delitos tributarios. La Administración Tributaria en el curso de sus actuaciones administrativas. |
| Inicio del proceso penal | Iniciado el proceso penal, el Fiscal, el Juez, o el presidente de la Sala Superior debe notificar al órgano administrador del tributo todas las actuaciones que se tramiten en el proceso. |
| Parte Civil | La parte agraviada es la Administración Tributaria. |
| Informe de Peritos | Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT que realizaron la investigación administrativa tienen valor de pericia legal institucional. |

Referencias

- Aguayo López, J. (2014). La Obligación Tributaria y el pago: antes del inicio de la cobranza coactiva – en la legislación peruana. Apuntes y disquisiciones. *Derecho & Sociedad*, (43), 239-254.
- Caller Ferreyros, M. (2008). La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 46, 27-61.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2015) *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*.
- Código Tributario. (2013, 22 de junio [actualizado al 2023]). Lima. <https://www.gob.pe/institucion/sunat/informes-publicaciones/2507718-codigo-tributario-decreto-supremo-n-133-2013-ef-texto-unico-ordenado-del-codigo-tributario>
- Constitución Política del Perú. (1993, 29 de diciembre). Lima
- Decreto Supremo n.º 003-2000-EF, Regulan disposiciones tributarias referidas a la declaración, pago, recaudación y control de contribuciones administradas por la ONP y ESSALUD. (2000, 18 de enero). Lima.
- Lay Lozano, J. (2016). La determinación de la obligación tributaria: el problema de la transversalidad de la determinación de la obligación en las relaciones jurídicas públicas y privadas. *Lex*, (18), 259-285. <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v14i18.1244>
- Llerena Ccasani, N. (2013). Tratamiento Jurisprudencial de la notificación mediante acuse de recibo prevista en el literal a) del artículo 104 del Código Tributario Peruano. *Foro Jurídico*, (12), 354-360. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13829>
- Mares Ruiz, C. (2013). La cláusula anti elusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. *Revista Actualidad Jurídica*, (235), 209-213.
- Medrano Cornejo, H. (1990). En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 18, 37-50.
- Medrano Cornejo, H. (2004). IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible. *Foro Jurídico*, (03), 91-96. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18340>

- Lázaro Orihuela, A. E. (2017). La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho. https://www.up.edu.pe/UP_Landing/alcacde2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf
- Ley n.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (2001, 11 de abril). Lima.
- Ossorio, M. (2006). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Editorial Heliasta S.R.L.
- Resolución De Superintendencia n.º 175-2007/SUNAT. (2007). Lima.
- Ríos Diestro, R. (2016). Principios del Derecho Procesal Administrativo y su aplicación en el procedimiento contencioso tributario. *Aspectos Generales de los Procedimientos Administrativos Tributarios*. 11-38.
- Robles Moreno, C. (2008). Los Principios Constitucionales Tributarios. *Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional*. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
- Rubio Correa, M. (2009). *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*. (10.ª Ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. *Foro Jurídico*, (12), 136-148. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>
- Sorogastúa Ruffner, J., & Aliaga, E. (2016). La impugnación de la sanción de comiso en aduanas. *Aspectos Generales de los Procedimientos Administrativos Tributarios*. 163-188.
- Talledo Mazú, C. (2004) *Manual del Código Tributario*. Editorial Economía y Finanzas SRL.
- Tribunal Constitucional. (2005, 13 de abril). Expediente n.º 0042-2004-AI/TC. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2005, 8 de abril). Resolución n.º 02212-5-2005. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2016, 16 de noviembre). Resolución n.º 10693-10-2016. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2021, 28 de diciembre). Resolución n.º 11538-1-2021. Lima.

Vidal Ramírez, F. (2009). En torno a la prescripción extintiva. *Revista Oficial del Poder Judicial*, (3)5, 229-236.

Yacolca Estares, D., Martín Jiménez, A., Bravo Cucci, J. y Gamba Valega, C. (Dir.). (2010). *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario – Libro Homenaje al Catedrático Francisco Escribano*. (1.ª Ed.). Editora Jurídica Grijley y Academia Internacional de Derecho Tributario.

Zapata Cruz, D. O. (2015). Hipótesis de incidencia tributaria. *In Crescendo*, 6(1): 235-246. <https://doi.org/10.21895/incres.2015.v6n1.19>

ANEXO n.º 1

PRONUNCIAMIENTOS DE LA SUNAT

| ARTÍCULO 2º: NACIMIENTO DE LA NORMA TRIBUTARIA | SUMILLA |
|---|--|
| Informe n.º 028-2004-SUNAT/2B0000 | <p>El nacimiento de la obligación tributaria requiere de un hecho previsto en la norma, es decir, de una hipótesis de incidencia.</p> <p>Establecida ésta, al acaecer la conducta del deudor en tal hipótesis, debe cumplir con el mandato impuesto, con lo cual nace la obligación tributaria. A esta conducta realizada por el agente tributario como deudor y que se tipifica en la hipótesis de incidencia, se denomina hecho imponible.</p> |
| Informe n.º 028-2004-SUNAT/2B0000 | <p>La hipótesis de incidencia solo califica un hecho como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se dé (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario.</p> |
| Informe n.º 034-2009-SUNAT/2B0000 | <p>La determinación es solo declarativa de una obligación nacida en forma previa por mandato de la ley.</p> |
| ARTÍCULO 3º: EXIGIBILIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 163-2009-SUNAT/2B0000 | <p>El plazo de la acción para exigir el pago de una deuda contenida en una Resolución de Determinación deberá computarse una vez que haya sido notificada al contribuyente.</p> |
| ARTÍCULO 5º: CONCURRENCIA DE ACREEDORES | SUMILLA |
| Informe n.º 166-2001-SUNAT/2B0000 | <p>En caso de concurrir acreedores se debe cumplir con efectuar la cobranza de la deuda – y si fuese el caso – entregar al deudor tributario el remate resultante de la ejecución si lo hubiese, pero luego de haberse efectuado la imputación del monto cobrado para efecto de extinguir la deuda tributaria, incluidos los gastos y costas del proceso.</p> |

| ARTÍCULO 6°: PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS | SUMILLA |
|---|---|
| Informe n.° 166-2001- SUNAT/2B0000 | Para invocar el artículo 6° del Código debemos considerar que debe tener en cuenta las normas contenidas en los artículos 726 y 727 del Código Procesal Civil. |
| Informe n.° 166-2001- SUNAT/2B0000 | Si un mandato judicial por efecto de acreencias laborales es notificado con posterioridad a la conclusión de un procedimiento de cobranza coactiva tramitado conforme a derecho, en el cual ya se efectuó la imputación correspondiente dándose por extinguida la deuda tributaria, no resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 6° del TUO del Código Tributario. |
| Informe n.° 004-2007- SUNAT/2B0000 | La invocación y declaración sobre la prelación de derechos distintos a los créditos tributarios puede efectuarse en cualquier momento, ello debe hacerse en la vía respectiva, no siendo tal una que se efectúe ante el Ejecutor Coactivo o, en general, ante la Administración Tributaria. |

| ARTÍCULO 8°: CONTRIBUYENTE | SUMILLA |
|---|---|
| Informe n.° 105-2009- SUNAT/2B0000 | El contribuyente puede reclamar ésta, en cuyo caso al momento de resolver la Administración Tributaria revisará la determinación de la obligación tributaria, teniendo en cuenta lo alegado por aquél, sin perjuicio del ejercicio de su facultad de reexamen |
| Informe n.° 121-2009- SUNAT/2B0000 | Es la SUNAT quien señala quienes tienen la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT y por tanto, deberán inscribirse en el RUC. |
| ARTÍCULO 9°: RESPONSABLE | SUMILLA |
| Informe n.° 015-2008- SUNAT/2B0000 | En la medida que el representante común tenga poder suficiente para vender el bien mueble afecto en garantía mobiliaria de propiedad del representado (propietario) y, asimismo, esté obligado a llevar contabilidad completa según las normas vigentes, será considerado como responsable solidario respecto de la totalidad del IGV que se genere por dicha venta, aun cuando el valor del bien no supere la acreencia. |

| | |
|---|--|
| Informe n.º 040-2008-SUNAT/2B0000 | Los sujetos del Impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas. |
| ARTÍCULO 10º: AGENTES DE RETENCIÓN | SUMILLA |
| Informe n.º 015-2008-SUNAT/2B0000 | En el IGV, a fin de que un sujeto tenga la condición de agente de retención, deberá ser el adquiriente del bien y adicionalmente haber sido designado como tal por la SUNAT. |
| ARTÍCULO 11º: DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL | SUMILLA |
| InformeS n.º 278-2005-SUNAT/2B0000 | La obligación de fijar un domicilio fiscal se exige únicamente a aquellos sujetos que deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC). |
| InformeS n.º 052-2007-SUNAT/2B0000 | El domicilio fiscal es el lugar fijado por el deudor tributario para todo efecto tributario dentro del territorio nacional, el cual debe ser comunicado a la Administración Tributaria en la forma que ésta lo establezca, siendo que la propia Administración Tributaria puede requerir su cambio, cuando éste dificulte el ejercicio de sus funciones. |
| InformeS n.º 099-2008-SUNAT/2B0000 | Para efecto de los procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal, los deudores tributarios pueden fijar su domicilio procesal en la ciudad de Lima, a pesar de pertenecer al directorio de una Intendencia u Oficina Zonal que tenga competencia en otra zona geográfica del país. |
| ARTÍCULO 13º: PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURÍDICAS | SUMILLA |
| Informe n.º 052-2007-SUNAT/2B0000 | Para presumir que el domicilio fiscal del contribuyente es el establecimiento principal se verificará si él se encuentra en la alta dirección del negocio, el centro de las operaciones comerciales, desde donde se imparte las directivas generales. |
| ARTÍCULO 16º: REPRESENTANTES – | SUMILLA |

| RESPONSABLES SOLIDARIOS (a) (b) | |
|---|--|
| Informe n.º 258-2006- SUNAT/2B0000 | La SUNAT está facultada a inscribir en el RUC aquellos sujetos detectados realizando actividades generadoras de obligaciones tributarias o respecto de los cuales se atribuya responsabilidad solidaria. |
| Informe n.º 209-2007- SUNAT/2B0000 | Los internos de los diferentes establecimientos penitenciarios del país pueden solicitar su inscripción en el RUC, en la medida que se encuentren en cualquiera de los supuestos contemplados en el artículo 2º de la Ley del RUC y su Reglamento. No obstante, en caso de tratarse de una persona relativamente incapaz para ejercer sus derechos civiles como consecuencia de una pena que lleva anexa la interdicción civil, la inscripción en el RUC deberá efectuarse a través de su representante, de acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 16º del TUO del Código Tributario. |
| Informe n.º 025-2013- SUNAT/4B0000 | 1. Se puede atribuir responsabilidad solidaria a los ex representantes legales de una persona jurídica que se encuentra en Procedimiento Concursal, por la deuda tributaria incluida en dicho procedimiento, generada durante su gestión, cuando se acredite que por dolo, negligencia grave o abuso de facultades dejaron de pagar dicha deuda. Los procedimientos de cobranza coactiva iniciados o que se inicien a dichos ex representantes legales a fin de efectuar el cobro de la deuda en mención, deberán ser suspendidos o concluidos. |

| ARTÍCULO RESPONSABLES SOLIDARIOS CALIDAD ADQUIRIENTES | 17°: EN DE SUMILLA |
|---|---|
| Informe n.º 278-2003-SUNAT/2B0000 | La responsabilidad solidaria de los herederos no está condicionada a que previamente se realice la partición de la masa hereditaria, toda vez que dicha responsabilidad surge de forma automática con la muerte del titular y con la consecuente transferencia de su patrimonio. |
| Informe n.º 084-2018-SUNAT/7T0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. La afirmación vertida en la conclusión 2 del Informe N.º 339-2003-SUNAT/2B0000, también es aplicable en el caso de la atribución de responsabilidad solidaria en el supuesto del numeral 3 del artículo 17º del Código Tributario. 2. Para computar el plazo de dos años de efectuada la transferencia, a que se refiere el inciso b) del segundo párrafo del citado artículo 17º, se debe tener en cuenta el momento en que la transferencia es comunicada por primera vez a la SUNAT; pudiendo ser realizada esta comunicación por el transferente o por el adquirente. 3. El solo hecho de que exista un procedimiento de reclamación o apelación en trámite interpuesto por el contribuyente, no impide que la Administración Tributaria determine qué sujetos son responsables solidarios respecto de la deuda impugnada. |
| Informe n.º 079-2018-SUNAT/7T0000 | <p>En el supuesto de una empresa del sistema financiero (ESF) que segrega un bloque patrimonial a favor de una empresa vinculada "A", que también adquiere su cartera de créditos y, una vez efectuadas la escisión por segregación y la transferencia de cartera antes citadas, el patrimonio remanente es absorbido mediante fusión por otra empresa vinculada "B"; y en el que las mencionadas operaciones -debidamente autorizadas por la SBS- entran en vigencia en la misma fecha, que es la que corresponde al otorgamiento de la escritura pública conforme se señala en los acuerdos y contrato de transferencia de cartera respectivos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La empresa vinculada "B", en su condición de empresa absorbente, debe cumplir con las obligaciones tributarias pendientes de la ESF, en lugar de esta. 2. La empresa vinculada "B" es la que debe atender también las fiscalizaciones tributarias por el ejercicio en que se produjo la entrada en vigencia |

| | |
|---|--|
| | <p>de los acuerdos de escisión y fusión y en que surtió efectos la transferencia de cartera.</p> <p>Ello sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de la empresa vinculada "A", de conformidad con lo establecido en el numeral 3) del artículo 17° del Código Tributario.</p> |
| <p>Informe n.º 085-2019-SUNAT/7T0000</p> | <p>En relación con la responsabilidad solidaria por adquisición del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica a que se refiere el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No corresponderá la atribución de responsabilidad solidaria respecto de aquellas obligaciones tributarias de estas cuyo nacimiento se produzca con posterioridad a la fecha de acaecida la citada adquisición. 2. Los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica no está limitada al valor de los bienes adquiridos; por ende, la responsabilidad comprende la deuda tributaria que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia. 3. El artículo 20°-A del Código Tributario es aplicable a la responsabilidad solidaria establecida por el citado numeral, en cuanto corresponda. 4. Procede que mediante acciones de cobranza coactiva la SUNAT cobre la deuda tributaria exigible al adquirente del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, respecto de la cual se le haya atribuido responsabilidad solidaria. |
| <p>ARTÍCULO 18°: RESPONSABLES SOLIDARIOS (c)</p> | <p>SUMILLA</p> |
| <p>Informe n.º 262-2008-SUNAT/2B0000</p> | <p>En virtud de la teoría de los hechos cumplidos, lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley n.º 28647, que suprimió el plazo de caducidad establecido mediante Decreto Legislativo n.º 953 para la responsabilidad solidaria, sujetándola nuevamente a los plazos prescriptorios del artículo 43° del TUO del Código Tributario, resulta de aplicación a todas las</p> |

| | |
|--|--|
| | situaciones que a la entrada en vigencia de la Ley n.º 28647 no estuvieran caducas. |
| Informe n.º 262-2008-SUNAT/2B0000 | El plazo de prescripción aplicable a los supuestos de responsabilidad por omisión de retención o percepción es el contemplado en el artículo 43º del TUO del Código Tributario. |
| ARTÍCULO 21º: CAPACIDAD TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 121-2009-SUNAT/2B0000 | Las sucesiones indivisas con negocio con sujetos que si bien carecen de personería jurídica detentan capacidad tributaria, siendo que para efectos del Registro Único de Contribuyentes (RUC) no califican como personas naturales ni como personas jurídicas. |
| ARTÍCULO 22º: REPRESENTACIÓN DE PERSONAS NATURALES Y SUJETOS QUE CARECEN DE PERSONERÍA JURÍDICA | SUMILLA |
| Informe n.º 258-2006-SUNAT/2B0000 | La representación de las sucesiones indivisas se rige, para fines tributarios, por lo dispuesto en el artículo 22º del TUO del Código Tributario. |
| Informe n.º 258-2006-SUNAT/2B0000 | La SUNAT puede inscribir en el RUC como representantes de una sucesión indivisa a sus integrantes, al administrador o al representante legal o designado, de ser el caso. |

| | |
|--|---|
| ARTÍCULO 25°: TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 278-2003- SUNAT/2B0000 | Las obligaciones tributarias generadas hasta la muerte del titular de la empresa unipersonal se entienden transmitidas a los herederos en la fecha del deceso, los cuales, a partir de dicha oportunidad, están obligados a su cumplimiento ante el fisco en calidad de responsables solidarios. |
| ARTÍCULO 27°: EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 173-2009- SUNAT/2B0000 | Si bien la compensación es un medio de extinción de la obligación tributaria independientemente al pago, ambos tienen los mismos efectos. |
| ARTÍCULO 30°: OBLIGADOS AL PAGO | SUMILLA |
| Informe n.º 082-2011- SUNAT/2B0000 | La solicitud de devolución presentada por un tercero que pagó voluntariamente una deuda tributaria sin oposición del deudor tributario debe tramitarse de acuerdo con las normas contenidas en el TUO del Código Tributario. |
| ARTÍCULO 33°: INTERÉS MORATORIO | SUMILLA |
| Informe n.º 113-2008- SUNAT/2B0000 | En caso venza el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución de tales conceptos, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33° del TUO del Código Tributario a partir del día siguiente en que venza dicho plazo hasta la fecha en que la devolución se ponga a disposición del solicitante. |
| ARTÍCULO 36°: FRACCIONAMIENTO | SUMILLA |
| Informe n.º 052-2016- SUNAT/5D0000 | Tratándose de deudas tributarias acogidas al fraccionamiento y/o aplazamiento tributario de acuerdo al artículo 36° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto de las cuales se haya emitido resoluciones de pérdida de dichas facilidades de pago, para efectos de computar los plazos señalados en el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.º 047-2014/SUNAT, deberá |

| | |
|--|--|
| | considerarse la fecha en que se produce la notificación de la resolución de pérdida de dicho fraccionamiento y/o aplazamiento y no la de los valores que contienen las referidas deudas. |
| Informe n.º 106-2018-SUNAT/7T0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. En el supuesto en que la SUNAT como resultado de una verificación determine que correspondía la aplicación de una mayor tasa a la considerada por el contribuyente, como es el caso de un contribuyente que presenta de forma incompleta o inexacta la información a que se refiere el párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264, este sí se encontrará acogido al régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas, sin perjuicio que la Administración Tributaria le exija el pago derivado de la diferencia de tasas aplicables más los intereses calculados desde el 30.12.2017 hasta la fecha de pago. 2. El saldo omitido puede acogerse a un aplazamiento y/o fraccionamiento particular, de acuerdo con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 161-2015/SUNAT y en el Código Tributario. |
| Informe n.º 031-2018-SUNAT/7T0000 | La deuda tributaria no aduanera, contenida en Órdenes de Pago emitidas por cuotas vencidas de un fraccionamiento general (incluida la Orden de Pago emitida por el saldo, en aquellos casos en que ellas se emitan), o en una Resolución de pérdida de un aplazamiento y/o fraccionamiento particular, podrá ser declarada de recuperación onerosa por la Administración Tributaria. |
| ARTÍCULO 38º: DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS EN EXCESO | SUMILLA |
| Informe n.º 290-2006-SUNAT/2B0000 | El crédito tributario obtenido por los pagos, en exceso del impuesto a los juegos de casino y máquinas Tragamonedas se aplicará hasta su extinción y no será sujeto de los intereses a que hace referencia el artículo 38º del Código Tributario. |
| Informe n.º 173-2009-SUNAT/2B0000 | La expresión "al día siguiente a la fecha de pago" a que se refiere el primer párrafo del artículo 38º del Código Tributario, para efecto del inicio del cálculo de los intereses de devolución, debe entenderse referida también al día siguiente de efectuada de oficio una compensación indebida o en exceso. |

| | |
|--|--|
| Informe n.º 151-2010-SUNAT/2B0000 | Tratándose de solicitudes de devolución de créditos por tributos en las que el plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver no es mayor a treinta (30) días hábiles y que son modificadas por el contribuyente antes de ese plazo, la fecha a partir de la cual deberán aplicarse los intereses a que se refiere el inciso b) del artículo 38º del TUO del Código Tributario es la correspondiente al trigésimo primer día hábil desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución. |
| ARTÍCULO 40º: COMPENSACIÓN | SUMILLA |
| Informe n.º 009-2008-SUNAT | Las retenciones en exceso declaradas por el retenedor pueden ser deducidas por el proveedor de su IGV a pagar, tras lo cual éste podrá determinar si existe un pago en exceso sujeto a compensación o devolución, según corresponda. |
| Informe n.º 009-2008-SUNAT | El agente de retención consignó y pagó, por error, en su declaración original, un monto mayor al realmente retenido al contribuyente, error que es corregido mediante la presentación de la declaración rectificatoria, entonces surgirá el derecho a compensar a favor del agente. |
| Informe n.º 173-2009-SUNAT | La Administración Tributaria está facultada a compensar de oficio la deuda tributaria, a efectos de extinguir parcial o totalmente dicha deuda. |
| Informe n.º 173-2009-SUNAT | De realizarse de oficio una compensación indebida o en exceso, deberá recibir de igual tratamiento que un pago indebido o en exceso. |
| Informe n.º 039-2010-SUNAT | El crédito fiscal proveniente del IGV por la utilización de servicios prestados por no domiciliados compensado con retenciones no aplicadas del mismo impuesto puede ser utilizado a partir del período tributario en que la compensación surtió efecto, es decir, desde el período tributario en que coexistieron la deuda y el crédito compensable. |
| Informe n.º 032-2019-SUNAT | El impuesto pagado por la parte no acogida al régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas puede ser objeto de compensación a pedido de parte, de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 40º del Código Tributario. |
| Informe n.º 041-2020-SUNAT | 1. La deducción que del Impuesto General a las Ventas (IGV) por pagar se efectúa con el saldo no aplicado de las percepciones y retenciones de periodos anteriores, constituye una compensación automática de acuerdo con lo dispuesto en el |

| | |
|--|--|
| | <p>numeral 1 del artículo 40 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario.</p> <p>2. Transcurrido el periodo de prescripción, los montos no agotados o no aplicados de tales percepciones o retenciones, no podrán deducirse del impuesto a pagar declarado por el contribuyente.</p> |
| ARTÍCULO 41°: CONDON | SUMILLA |
| Informe n.° 019-2003-SUN | <p>La ley n.° 27343 establece que los sujetos que hubieran parcialmente su convenio de estabilidad tributaria no consideraran dicha modificación como no realizada, pres correspondientes declaraciones rectificatorias, sin efecto alguno.</p> <p>De lo expuesto puede apreciarse que, cuando la Ley n.° 27343 hace referencia al término "sin efectuar pago alguno" está aludiendo al no pago de la deuda tributaria, lo cual en buena cuenta implica disponer la condonación de la misma.</p> |
| ARTÍCULO 42°: CONSOLI | SUMILLA |
| InformeS n.° 178-2002-SUNAT/2B0000 | De no existir el acto jurídico mediante el cual se cumpla las condiciones establecidas en el TUO del Código Tributario, no tendrá lugar la extinción de la obligación tributaria por "consolidación". |
| InformeS n.° 178-2002-SUNAT/2B0000 | La Administración Tributaria no puede considerar extinguida por consolidación la deuda tributaria asumida por el MEF, únicamente con el acuerdo adoptado por la COPRI de aplicar dicho medio de extinción a la referida deuda. |
| ARTÍCULO 43°: PLAZOS D PRESCRIPCIÓN | SUMILLA |
| Informe n.° 287-2006-SUN | El cómputo del plazo prescriptorio y las causales de interrupción de la prescripción, dichos conceptos deben regirse por las disposiciones del Código Tributario, y no por las contenidas en el Código Civil. |
| Informe n.° 290-2006-SUN | La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. |
| Informe n.° 018-2013-SUN | 1. En general, el plazo prescriptorio para solicitar la devolución del pago indebido o en exceso de tributos se inicia a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso. No obstante, en todo caso, dispuesto en la sentencia sobre los efectos de la misma. |

| | |
|--|---|
| | 2. La interposición de la acción de amparo suspende el plazo prescriptorio de la acción para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso |
| Informe n.º 072-2016-SUNAT | <p>1. El plazo de prescripción aplicable respecto del Impuesto a la Renta de quinta categoría de aquellos contribuyentes que perciben exclusivamente este tipo de renta y a quienes no se les hubiere efectuado las retenciones correspondientes, estando por ello obligados a pagar directamente el Impuesto a la Renta no retenido, es de cuatro (4) años.</p> <p>2. Dicho plazo, se computa a partir del 1 de enero del año subsiguiente al ejercicio a que corresponde dicho Impuesto.</p> |
| Informe n.º 185-2015-SUNAT | <p>1. El plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de los saldos a favor provenientes del saldo a favor del exportador, retenciones y percepciones del Impuesto General a las Ventas y saldo a favor del Impuesto a la Renta, arrastrados y acumulados vía declaración jurada en forma mensual o anual, debe computarse a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se produce el nacimiento del crédito, independientemente de su arrastre, debiendo considerarse, sin embargo, entre otros, que dicho plazo se interrumpe con la compensación automática, la solicitud de compensación o cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio de los referidos créditos, de ser el caso.</p> <p>2. Se deja sin efecto el Informe N.º 034-2013-SUNAT/4B0000.</p> |
| ARTÍCULO 45º: INTERRUPTORIO DE PRESCRIPCIÓN | SUMILLA |
| Informe n.º 290-2006-SUNAT | Para el cómputo del plazo de prescripción se deberá tener en cuenta los actos interruptorios señalados en el artículo 45º del TUO del Código Tributario, entre los que podría considerarse la presentación de las declaraciones determinativas efectuadas por mandato del Reglamento y la Resolución de Superintendencia n.º 014-20037SUNAT. |
| Informe n.º 180-2009-SUNAT | El cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de una deuda contenida en una Resolución de Determinación se inicia al día siguiente de notificada dicha Resolución de Determinación. |
| ARTÍCULO 46º: SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN | SUMILLA |

| | |
|---|--|
| Informe n.º 087-2016- SU | La tramitación de una demanda contencioso administrativa iniciada por un contribuyente contra una resolución del Tribunal Fiscal que confirma una deuda tributaria, constituye un supuesto de suspensión del plazo de prescripción de la acción que tiene la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del numeral 2 del artículo 46º del Código Tributario, únicamente en el caso que el administrado solicite y se le conceda una medida cautelar. |
| ARTÍCULO 56º: MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA | SUMILLAS |
| Informe n.º 096-2006-SU | No se incurre en el supuesto establecido en el inciso f) del artículo 56º del TUO del Código Tributario, en el caso en que un contribuyente no haya efectuado la retención del Impuesto a la Renta por un servicio prestado por un sujeto no domiciliado. |
| Informe n.º 225-2007-SU | No existe impedimento para que, una vez caducada una Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria adopte otra Medida Cautelar Previa si se verifica alguno de los supuestos previstos en los artículos 56º y 58º del TUO del Código Tributario Sin embargo, para la adopción de la nueva Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria deberá evaluar si en la oportunidad de su emisión el contribuyente se encuentra comprendido en alguna de las causales previstas en los artículos 56º y 58º del Código Tributario. |
| Informe n.º 225-2007-SU | Cuando se desestima la reclamación y el procedimiento contencioso tributario se encuentra en trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal, la SUNAT puede trabar Medidas Cautelares Previas en los supuestos establecidos en el artículo 56º del TUO del Código Tributario. |
| Informe n.º 160-2010-SU | El plazo de caducidad de una medida cautelar previa, previsto en el numeral 1 del artículo 57º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no se suspende con la inclusión, en un Procedimiento Concursal Preventivo, del crédito constituido por la |

| | |
|--|--|
| | deuda no exigible coactivamente respecto de la cual se ha trabado dicha medida cautelar. |
| ARTÍCULO 57°: PLAZOS APLICABLES A LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS | SUMILLA |
| Informe n.º 225-2007-SUI | La notificación de la resolución desestimando la reclamación debe surtir efecto dentro del año desde que fue trabada la Medida Cautelar Previa, a fin que dicha medida se prorrogue automáticamente por dos años adicionales. |
| Informe n.º 225-2007-SUI | Los plazos establecidos en el numeral 2 del artículo 57° del TULO del Código Tributario son de caducidad y el vencimiento de los mismos sin que haya notificado la REC acarrea que la Medida Cautelar Previa pierda vigencia y deje de tener efecto. |
| Informe n.º 160-2010-SUI | El plazo de caducidad de una medida cautelar previa, previsto en el numeral 1 del artículo 57° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no se suspende con la inclusión, en un Procedimiento Concursal Preventivo, del crédito constituido por la deuda no exigible coactivamente respecto de la cual se ha trabado dicha medida cautelar. |
| ARTÍCULO 61°: FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe n.º 235-2005-SUI | La Administración tiene la posibilidad, de oficio de utilizar la facultad contenida en el artículo 61° del TULO del Código Tributario, y en consecuencia, podrá modificar la declaración respectiva, emitiendo la Resolución de Determinación u Orden de pago, según corresponda. |
| Informe n.º 105-2009-SUI | En caso que la Administración Tributaria verifique alguna inexactitud en la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, procederá a realizar la determinación de la obligación tributaria respectiva, considerando, de ser el caso, la menor base imponible o el mayor crédito fiscal que correspondan, lo cual realizará en el procedimiento de fiscalización o, en su defecto, en el procedimiento contencioso tributario. |

| | |
|--|--|
| Informe n.º 028-2021-SUNAT | En virtud de la facultad de fiscalización prevista en el Código Tributario, tratándose del procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT puede requerir diversa información y/o documentación tributaria vinculada a un elemento o aspecto no fiscalizado que esté relacionada con hechos que tengan incidencia en el elemento y/o aspecto que sí es materia de dicha fiscalización. |
| ARTÍCULO 62 - Aº CODIGO TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe n.º 078-2017-SUNAT | Si dentro de un procedimiento de fiscalización, y ante lo solicitado por la Administración Tributaria en un requerimiento distinto del primero, el sujeto fiscalizado exhibe y/o presenta, en la oportunidad señalada, lo requerido en forma parcial, corresponderá que se efectúe el cierre de dicho requerimiento luego de culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado. |
| Informe n.º 038-2020-SUNAT | La declaratoria de Estado de Emergencia Nacional y el aislamiento social obligatorio (cuarentena) dispuesto por el Gobierno Nacional a través del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias y modificatorias, constituyen causal de suspensión del plazo de fiscalización definitiva a que se refiere el inciso c) del numeral 6 del artículo 62-A del TUO del Código Tributario, durante el tiempo que impidan a la SUNAT efectuar las actividades necesarias para la realización de dicho procedimiento. |
| ARTÍCULO 62º: FACULTAD DE FISCALIZACIÓN | SUMILLA |
| Informe n.º 129-2006-SUNAT | La Administración Tributaria está facultada para que en el procedimiento de verificación o fiscalización de determinada obligación tributaria solicite al deudor tributario la exhibición de sus libros y registros vinculados con la tributación, los cuales deben ser llevados por aquél de acuerdo con las normas respectivas; lo que a su vez implica la facultad de la Administración Tributaria de verificar la observancia de dichas normas y, en su caso, sancionar el incumplimiento que configure infracción tributaria, no existiendo norma alguna que condicione la aplicación de la sanción respectiva a que el período de comisión de la infracción sea una materia del procedimiento de verificación o fiscalización. |

| | |
|-----------------------------------|--|
| Informe n.º 162-2006-SUNAT | La Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la exhibición de libros y registros contables, así como documentos y antecedentes de situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos, en tanto contengan información que se encuentra relacionada con hechos que tengan incidencia o determinen tributación en períodos no prescritos materia de fiscalización. |
| Informe n.º 162-2006-SUNAT | La no exhibición de la referida documentación permitiría a la Administración Tributaria efectuar reparos a la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario por el período no prescrito materia de fiscalización y aplicar la sanción correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177º del TUO del Código Tributario. |
| Informe n.º 093-2009-SUNAT | Ante una fiscalización de la Administración Tributaria, ésta podrá solicitar a los inversionistas no sólo la documentación detallada en el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Libro, sino todos los documentos que puedan ser necesarios a efecto de verificar el correcto goce del Crédito Tributario por Reinversión. |
| Informe n.º 154-2015-SUNAT | <ol style="list-style-type: none"> 1. Las "cartas inductivas" no se encuentran enmarcadas en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Su emisión se encuentra sustentada en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que realiza la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora al amparo de lo dispuesto por el artículo 62º del TUO del Código Tributario. 2. Si los contribuyentes a quienes se hubiere notificado "cartas inductivas", no regularizan de manera voluntaria sus obligaciones tributarias o no efectúan sus descargos respectivos, en el plazo otorgado para el efecto, no incurrirán en la comisión de ninguna infracción tributaria; sin embargo, ello no enerva el hecho que las omisiones informadas a través de aquellas pudiesen constituir en sí mismas infracciones tributarias. 3. En tanto que con las "cartas inductivas" la Administración Tributaria no indique a los contribuyentes que han incurrido en determinada infracción tributaria señalando la tipificación de la misma, sino solamente informe sobre las diferencias u omisiones detectadas, su notificación no evitará que puedan subsanar voluntariamente la referida infracción para efectos de acogerse al régimen de gradualidad. |

| | |
|-------------------------------|---|
| Informe n.º 104-2016-SUN | <ol style="list-style-type: none"> 1. La SUNAT, en el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en el artículo 62º del Código Tributario, es competente para determinar, en un procedimiento de fiscalización, la existencia o inexistencia de una relación laboral entre los artistas y las empresas a las cuales le prestan servicios. 2. En el supuesto que la SUNAT determine que los servicios prestados por los artistas a las empresas que los contratan no califican como una prestación de servicios gravada con el IGV, en tanto generan rentas de quinta y no de tercera categoría, corresponde que aquella repare el crédito fiscal del IGV declarado por concepto de las facturas emitidas por tales artistas. 3. Si la SUNAT determina en un procedimiento de fiscalización que los artistas se encontraban afectos al impuesto a la renta de quinta categoría, no habiendo cumplido con el pago de dicho tributo; pero que, han cancelado de manera errónea el IGV e impuesto a la renta de tercera categoría, aquella se encuentra facultada a compensar de oficio dichos créditos con la deuda tributaria determinada en tal procedimiento, y de existir un saldo a su favor, este puede ser materia de devolución |
| ARTÍCULO 62-Cº: PRESUN | SUMILLA |
| Informe n.º 116-2019-SUN | Actualmente, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1121, esto es, desde el 19.7.2012, siendo pertinentes para esos efectos las disposiciones del artículo 62-C del Código Tributario. |
| ARTÍCULO 65º: PRESUNCI | SUMILLA |
| Informe n.º 135-2007-SUN | La Administración Tributaria cuando verifique la ocurrencia de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 64º del TUO del Código Tributario y siempre que cuente con información que permita aplicar alguna de las presunciones a que se refiere el artículo 65º del citado TUO. |
| Informe n.º 135-2007-SUN | <p>La infracción prevista en el numeral 3 del artículo 175º del TUO del Código Tributario no se configurará cuando la Administración Tributaria determine, sobre base presunta, ingresos o rentas omitidas.</p> <p>No obstante, la referida infracción sí se configurará cuando, pese a que la Administración Tributaria efectuó la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, dicha determinación suponga la</p> |

| | |
|---|--|
| | previa acreditación de ingresos o rentas cuyo registro se ha omitido o se haya constatado su anotación por montos inferiores |
| ARTÍCULO 69° DEL CODIGO TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe n.º 117-2016-SUN | <ol style="list-style-type: none"> 1. En relación con lo dispuesto en el numeral 69.3 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, tratándose de deudores tributarios que no se encuentran obligados a llevar libro de inventarios y balances, aun cuando ellos estén obligados a llevar libro diario de formato simplificado, lo previsto en el inciso b) del último párrafo de dicho artículo no es aplicable: <ol style="list-style-type: none"> a) Cuando tales deudores tributarios no presentan el libro diario de formato simplificado. b) Cuando en este libro, en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, no se encuentre registrada cifra alguna. 2. Para efectos de la aplicación de la presunción establecida en el numeral 69.3 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, cuando el deudor tributario que no se encuentra obligado a llevar libro de inventarios y balances, pero sí el libro diario de formato simplificado, presenta este libro en el cual se consigna la cifra de cero en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, se puede determinar las diferencias de inventario a partir de esta información consignada en dicho libro. |
| ARTÍCULO 75°: RESULTA FISCALIZACIÓN O VERIFI | SUMILLA |
| Informe n.º 105-2009-SUN | En caso de que la Administración Tributaria verifique alguna inexactitud en la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, procederá a realizar la determinación de la obligación tributaria respectiva, considerando, de ser el caso, la menor base imponible o el mayor crédito fiscal que correspondan, lo cual realizará en el procedimiento de fiscalización o, en su defecto, en el procedimiento contencioso tributario. |
| ARTÍCULO 76°: RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN | SUMILLA |

| | |
|------------------------------------|--|
| Informe n.º 163-2009-SUNAT | La determinación por la Administración Tributaria es una facultad que legalmente se le atribuye a ella y que ésta debe ejercer dentro de un plazo determinado. Ejercida tal facultad dentro del citado plazo, si como consecuencia de ello se ha establecido una deuda, lo que corresponde es única y exclusivamente exigir su pago y que se inicie el cómputo del plazo prescriptorio establecido en dicho efecto. |
| ARTÍCULO 78º: ORDEN DE PAGO | SUMILLA |
| Informe n.º 235-2005-SUNAT | Siendo de observancia obligatoria la regla contenida en el aludido numeral, la Administración tiene la posibilidad de oficio, de utilizar la facultad contenida en el artículo 61º del TUO del Código Tributario, y en consecuencia, podrá modificar la declaración respectiva, emitiendo la Resolución de Determinación y Orden de pago, según corresponda. |
| Informe n.º 083-2019-SUNAT | <p>Con relación al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02256-4-2016, que constituye precedente de observancia obligatoria, referido a que "procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 78º del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación", se debe tener en cuenta lo siguiente:</p> <p>1. Procede la emisión de una orden de pago, sustento numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario, si desconociera de manera total o parcial el saldo consignado en las declaraciones juradas (del ejercicio actual o del ejercicio anterior) debido a que el contribuyente incurrió en un error de redacción o de cálculo al compensar contra los pagos a cuenta del Impuesto de Renta conforme a lo previsto por los numerales 3 y 4 del artículo 78º del Reglamento de la Ley de dicho impuesto, de tal manera que el importe de saldo a favor materia de compensación no concuerda con el consignado en dichas declaraciones; lo que se presenta entre otros casos, en los siguientes:</p> <p>(i) Cuando en la declaración jurada mensual, en que se debe aplicar el saldo a favor acreditado en la declaración jurada, no se consigna dicho saldo acreditado sino uno mayor al que corresponde.</p> <p>(ii) Cuando el saldo aplicable contra los pagos a cuenta consignado en una declaración mensual, no refleja el saldo que el contribuyente ha declarado anteriormente como importe arrastrado.</p> <p>2. Solo si la SUNAT reliquida la deuda tributaria declarada debido a que desconoce el saldo o</p> |

| | |
|---|--|
| | <p>crédito del impuesto a la renta consignado en declaraciones de periodos anteriores por haber detectado errores (de redacción o de cálculo) en estas, procede la emisión de una orden de pago; por ende, si dicha reliquidación se debe a que desconoce el referido saldo o crédito por razones distintas a la antes mencionada, lo que ocurriría, por ejemplo, si modificara el importe declarado en base al cuestionamiento de presupuestos legales, procedería la emisión de una resolución de determinación.</p> <p>3. No corresponde emitir una orden de pago, por la reliquidación efectuada en un período dado, en base a información obtenida de periodos anteriores, procedente de la determinación efectuada por la Administración Tributaria en resoluciones de determinación o resoluciones de intendencia.</p> <p>4. Corresponde emitir una orden de pago, cuando se reliquida el impuesto a la renta en base a un error (de redacción o de cálculo) obteniéndose un importe diferente al que el contribuyente declaró como pérdidas tributarias, y por efecto de ello, se determina una mayor obligación o por el nuevo cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta del impuesto a la renta; asimismo, si la reliquidación no se debe a un error (de redacción o de cálculo) sino más bien a la modificación del importe declarado por el contribuyente, por ejemplo, en base al cuestionamiento de presupuestos legales, corresponderá la emisión de una resolución de determinación.</p> |
| Informe n.º 184-2019-SU | <p>En el supuesto que el deudor tributario haya consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta que se encuentra exonerado de dicho impuesto, el desconocimiento de la exoneración por parte de la Administración Tributaria que se sustenta en una resolución de intendencia que declaró improcedente la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, no podría habilitarla para la emisión de una orden de pago por el numeral 3 del artículo 78º del Texto Único Ordenado del Código Tributario.</p> |
| ARTÍCULO 85º: RESERVA TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 183-2001-SU | <p>Las solicitudes de certificación de autenticidad de comprobantes de pago podrán ser atendidas sobre la base de la información existente en los archivos, en los sistemas informáticos o en cualquier otro medio a cargo de la Administración Tributaria.</p> |

| | |
|---------------------------------|--|
| | Así, la Administración Tributaria se encontrará imposibilitada para informar respecto al monto implicado en una determinada transacción económica. |
| Informe n.º 174-2002-SUI | No procede otorgar a un tercero copia de los comprobantes de pago obtenidos en un procedimiento de fiscalización, por cuanto la información contenida en los mismos se encuentra dentro de los alcances de la reserva tributaria. |
| Informe n.º 084-2022-SUI | De acuerdo con la Constitución Política del Perú y el Código Tributario, el levantamiento de la reserva tributaria sólo puede ser pedido de manera personal por el juez, el Fiscal de la Nación, el presidente de una comisión investigadora del Congreso de la República, el Contralor General de la República y/o el Superintendente de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones; con observancia de las condiciones que dispone la normatividad legal vigente en cada caso. |

| ARTÍCULO 87°: OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS | SUMILLA |
|---|--|
| Informe n.º 183-2015-SUNAT/5D0000 | <p>Tratándose de Empresas de Transferencia de Fondos que llevan contabilidad en moneda nacional, domiciliadas en el país, generadoras de rentas de fuente peruana y que suscriben contratos con corresponsales del exterior para la realización de operaciones de transferencias de fondos, en los que se fija como comisión un porcentaje sobre el valor total de la transferencia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El tipo de cambio que deben utilizar para efectos de calcular el importe en nuevos soles por las transacciones que realizan es el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; no existiendo ningún tratamiento diferencial para aquellas operaciones que se generan o se comprometen a un tipo de cambio pactado entre tales empresas y sus corresponsales. 2. Las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio que provengan de la contabilización de las operaciones de transferencia de fondos realizadas por dichas empresas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, siendo irrelevante para ello que el dinero no sea de su propiedad. |
| Informe n.º 023-2019-SUNAT/7T0000 | <p>No existirá la obligación de conservar los originales de la documentación que haya sido migrada a archivos digitales (microformas), cuando esta se encuentre relacionada con tributos respecto de los cuales hubiere transcurrido el plazo de prescripción o más de cinco (5) años desde que se contó con dicha información, el que resulte mayor.</p> |
| ARTÍCULO 88°: DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 196-2019-SUNAT/7T0000 | <p>La opción de prórroga del plazo de pago del IGV para la micro y pequeña empresa – "IGV Justo", ejercida en la declaración jurada del IGV dentro de la fecha de vencimiento de un determinado periodo es el acto que tiene efectos constitutivos para el nacimiento de dicho beneficio, por lo que la presentación de una declaración jurada rectificatoria</p> |

| | |
|---|--|
| | de la obligación tributaria de dicho periodo no enerva el acceso a dicho beneficio. |
| Informe n.º 040-2020-SUNAT/7T0000 | El plazo de 45 días hábiles establecido por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario para que la Administración Tributaria emita pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en una declaración jurada rectificatoria que determina menor obligación tributaria, se suspendió por efecto del Decreto de Urgencia N.º 029-2020 y normas ampliatorias. |
| Informe n.º 071-2020-SUNAT/7T0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. La facultad de la Administración Tributaria para emitir pronunciamiento respecto a la veracidad y exactitud de los datos contenidos en las declaraciones juradas rectificatorias que disminuyen la obligación tributaria no se encuentra comprendida dentro de los alcances del proceso de verificación a que se refiere el último párrafo del numeral 88.2 del artículo 88 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario. 2. El ejercicio de la facultad para pronunciarse sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en una declaración rectificatoria que determina menor obligación se rige por el TUO del Código Tributario y demás normas tributarias y, supletoriamente por los principios establecidos en el TUO de la Ley de Procedimiento Administrativo General |
| ARTÍCULO 88º: DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 056-2017-SUNAT/5D0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. Con relación al cambio de régimen previsto en el primer párrafo del numeral 8.1 del artículo 8º del Decreto Legislativo N.º 1269, que crea el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta, tratándose de un sujeto que provenga del régimen general del impuesto a la renta, que en la declaración jurada de enero consignó, por error, que le correspondía determinar su impuesto conforme al régimen general: 1. Puede corregir el dato relativo al régimen del impuesto a la renta consignado en la declaración jurada original de enero, mediante la presentación de una declaración rectificatoria y determinar su obligación conforme al RMT. 2. La referida declaración jurada rectificatoria, presentada dentro de los plazos previstos en el numeral 88.2 del artículo 88º del Código Tributario, |

| | |
|--|--|
| | <p>surtirá efecto con su presentación si determinó igual o mayor obligación tributaria; sin embargo, si determinó una menor obligación tributaria surtirán efectos cuando la administración tributaria, dentro del plazo establecido por el Código Tributario, confirme la veracidad y exactitud de sus datos, y en caso esta no emitiera pronunciamiento dentro de dicho plazo, surtirán efectos al vencimiento de este.</p> <p>Teniendo en cuenta que la información contenida en la declaración rectificatoria a que se refiere esta consulta corresponde al mes de enero, una vez que surta efecto la declaración rectificatoria se entenderá producido el cambio de régimen desde el 01 de enero del ejercicio gravable respectivo.</p> <p>3. En caso que en virtud de la referida declaración rectificatoria presentada se verifique que en la declaración original se ha determinado incorrectamente su obligación tributaria incidiendo ello en un pago menor al que se debió pagar, se incurrirá en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.</p> |
| ARTÍCULO 102-A°: FORMAS DE NOTIFICACIÓN | SUMILLA |
| Informe n.° 136-2015-SUNAT/5D0000 | <p>En virtud de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los CDI, las cuales constituyen disposiciones autoaplicativas, y en el marco de la legislación interna, la SUNAT se encuentra facultada para obtener información protegida por el secreto bancario que le es solicitada por la autoridad competente de otro Estado contratante, aun cuando esta superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines tributarios; sin perjuicio de que para efecto que la SUNAT obtenga la información protegida por el secreto bancario deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna.</p> |
| ARTÍCULO 104°: FORMAS DE NOTIFICACIÓN | SUMILLA |
| Informe n.° 174-2007-SUNAT/2B0000 | <p>El plazo de quince (15) días hábiles para efectuar la notificación desde la emisión del documento, es aplicable a la notificación de todos los actos administrativos que emite la Administración Tributaria,</p> |

| | |
|--|---|
| | sin importar si a través de ellos se exige o no el cumplimiento de una obligación de dar. |
| ARTÍCULO 108°: REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN | SUMILLA |
| Informe n.º 183-2007- SUNAT/2B0000 | La Administración Tributaria, con posterioridad a su notificación, podrá revocar, modificar, sustituir o complementar la resolución aprobatoria de acogimiento al REFT cuando se presenten una o más de las causales previstas en el numeral 2 del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia n.º 002-97/SUNAT. |
| ARTÍCULO 109°: NULIDAD Y ANULABILIDAD DE ACTOS | SUMILLA |
| Informe n.º 174-2007- SUNAT/2B0000 | La notificación extemporánea tampoco supondrá la anulabilidad o nulidad del acto administrativo materia de notificación, más aún si dicha situación no está recogida en el artículo 109º del TUO del Código Tributario como causal de nulidad o anulabilidad. |
| ARTÍCULO 115°: DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA. | SUMILLA |
| Informe n.º 265-2008- SUNAT/2B0000 | No constituye deuda exigible, la establecida por Resolución apelada en el plazo de ley, o aquella respecto de la cual, habiendo sido apelada fuera del plazo legal, se ha presentado la Carta Fianza respectiva. |
| Informe n.º 265-2008- SUNAT/2B0000 | Si la resolución que declara infundado el recurso de reclamación presentado contra una Orden de Pago es apelada en el plazo ley, la deuda contenida en dicha Orden de Pago no resulta exigible. |
| ARTÍCULO 116°: FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO | SUMILLA |
| Informe n.º 166-2001- SUNAT/K0000 | Es función del ejecutor coactivo ejercer las acciones de coerción para el cobro eficaz de las deudas exigibles en un marco de celeridad, legalidad y economía del procedimiento. |
| Informe n.º 004-2007- SUNAT/2B0000 | El ejecutor coactivo es el único funcionario de la Administración que puede disponer la suspensión o |

| | |
|--|---|
| | conclusión del Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que se presenten algunos de los supuestos establecidos en el artículo 119° del Código. |
| ARTÍCULO 118°: MEDIDAS CAUTELARES - MEDIDAS CAUTELAR GENÉRICA | SUMILLA |
| Informe n.° 047-2011- SUNAT/2B0000 | En el procedimiento de Cobranza Coactiva seguido por la SUNAT, las limitaciones dispuestas en el numeral 6 del artículo 648° del TUO del Código Procesal Civil resultan aplicables al embargo de la contraprestación que percibe el personal contratado mediante la modalidad de contratación administrativa de servicios. |
| Informe n.° 004-2012- SUNAT/2B0000 | El ejecutor coactivo está facultado a ordenar se traben embargo en forma de retención sobre una o varias cuentas que mantenga el deudor tributario en una o más empresas del sistema financiero. |
| Informe N.° 010-2016- SUNAT/5D0000 | La SUNAT puede trabar medida cautelar de embargo sobre las acciones emitidas por las CMAC, como consecuencia de la capitalización de utilidades, realizada en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° del Decreto Supremo N.° 157-90-EF, cuya titularidad corresponde a las municipalidades provinciales, que son principales accionistas de aquellas. |
| ARTÍCULO 119°: SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA | SUMILLA |
| Informe n.° 265-2008- SUNAT/4B0000 | Se debe continuar con la suspensión del Procedimiento de Cobranza Coactiva de una Orden de Pago notificada conforme a ley y reclamada dentro del plazo de veinte días, en caso que el deudor tributario apele oportunamente la Resolución que declaró infundada dicha reclamación. |
| Informe n.° 006-2011- SUNAT/2B0000 | Al amparo de lo dispuesto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del TUO del Código Tributario, procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva de la Orden de Pago en los casos en que el contribuyente hubiese interpuesto recurso de reclamación dentro del plazo de 20 días hábiles de notificada la misma, aduciendo la existencia de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza. |

| | |
|--|--|
| Informe n.º 022-2017-SUNAT/5D0000 | Procede iniciar acciones de cobranza coactiva respecto a deuda tributaria que, estando en apelación ante el Tribunal Fiscal y no habiendo sido resuelta esta dentro del plazo máximo establecido para ello, ha sido materia de una demanda contenciosa administrativa, la cual es admitida por el Poder Judicial, siempre que respecto de ella ni el juez mediante una medida cautelar ni la ley dispongan lo contrario. |
| ARTÍCULO 120°: INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD | SUMILLA |
| Informe n.º 004-2007-SUNAT/2B0000 | El ejecutor coactivo sólo tiene competencia para pronunciarse respecto de la invocación efectuada por un tercero respecto del derecho de propiedad que detenta sobre los bienes embargados al ejecutado (Intervención Excluyente de Propiedad), mas no sobre el derecho preferente de pago que puede tener áquel. |
| ARTÍCULO 121°: TASACIÓN Y REMATE | SUMILLA |
| Informe n.º 004-2007-SUNAT/2B0000 | Efectuado el remate y adjudicado el bien embargado, sin que exista un mandato judicial que reconozca el derecho preferente de pago del tercero, procederá que el Ejecutor Coactivo disponga que el producto del remate se impute al pago de la acreencia tributaria. |
| ARTÍCULO 121°-A CODIGO TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe n.º 096-2015-SUNAT/5D0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. La legislación tributaria no ha previsto la posibilidad de extinguir la deuda tributaria de sociedades extinguidas conforme a las disposiciones de la Ley General de Sociedades. 2. El artículo 121°-A del Código Tributario que regula los casos en los que se produce el abandono de los bienes muebles que hubieran sido embargados y no retirados de los almacenes de la Administración, no ha previsto como un supuesto especial para declarar dicho abandono el hecho que el propietario de los bienes muebles sea una sociedad extinguida conforme a las disposiciones de la Ley General de Sociedades. |
| ARTÍCULO 124°: ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO | SUMILLA |

| | |
|--|---|
| CONTENCIOSO - TRIBUTARIO | |
| Informe n.º 036-2009- SUNAT/2B0000 | La impugnación de las resoluciones de sanción de comiso de mercancías o de multa y comiso se rigen por las normas aplicables al procedimiento contencioso tributario regulado en el Código Tributario. |
| Informe N.º 151-2016- SUNAT/5D0000 | La sucesión procesal a que se refiere el numeral 2 del artículo 108º del Código Procesal Civil, resultará aplicable en un procedimiento contencioso tributario que haya sido iniciado por la empresa antes de su extinción y que se encuentre referido a las "cuentas por cobrar a la SUNAT" correspondientes a pagos indebidos o en exceso que hubieren sido transferidas a sus accionistas como parte del haber social remanente de un proceso de liquidación. |
| Informe n.º 096-2020- SUNAT/7T0000 | La apelación contra una resolución de cumplimiento del Tribunal Fiscal es parte de la etapa de apelación del Procedimiento Contencioso Tributario regulada en el Título III del Código Tributario |
| ARTÍCULO 127º: FACULTAD DE REEXAMEN | SUMILLA |
| Informe n.º 082-2013- SUNAT/4B0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando el artículo 127º del Código Tributario señala que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los "aspectos del asunto controvertido", debe entenderse por tales a todo elemento, faceta o matiz relativo a los puntos o extremos materia de la reclamación interpuesta; los cuales no pueden ser delimitados vía absolución de consulta. 2. Si bien conforme a lo dispuesto en el artículo 127º del citado Código, el nuevo examen a que ésta facultada la Administración Tributaria comprende incluso aspectos no planteados por los interesados; dichos aspectos solo pueden estar referidos a los puntos o extremos materia de la reclamación, no pudiendo la Administración Tributaria en virtud de su facultad de reexamen pronunciarse sobre asuntos no controvertidos. |
| ARTÍCULO 130º: DESISTIMIENTO | SUMILLA |
| Informe n.º 188-2003- SUNAT/2B0000 | El desistimiento tiene como efecto la inmediata conclusión del procedimiento, a decir procederá |

| | |
|--|---|
| | presentar el desistimiento solo si no hubiera finalizado el procedimiento correspondiente. |
| Informe n.º 207-2008-SUNAT/2B0000 | <p>El TUO del Código Tributario regula el desistimiento tratándose de los recursos de reclamación y apelación interpuestos durante el procedimiento contencioso tributario, calificándolo legalmente como un desistimiento de la pretensión.</p> <p>Por tanto, el desistimiento a que se refiere el citado TUO no resulta de aplicación al procedimiento del Reintegro Tributario previsto en el TUO de la Ley del IGV y sus normas reglamentarias y complementarias, por tratarse de un procedimiento de carácter no contencioso</p> |
| ARTÍCULO 132º: FACULTAD PARA INTERPONER RECLAMACIONES | SUMILLA |
| InformeS n.º 105-2009-SUNAT/2B0000 | Una vez notificada la Resolución de Determinación, el contribuyente puede reclamar ésta, en cuyo caso al momento de resolver la Administración Tributaria revisará la determinación de la obligación tributaria, teniendo en cuenta lo alegado por aquél, sin perjuicio del ejercicio de su facultad de reexamen. |
| ARTÍCULO 135º: ACTOS RECLAMABLES | SUMILLA |
| Informe n.º 036-2009-SUNAT/2B0000 | La impugnación de las resoluciones de sanción de comiso de mercancías o de multa y comiso se rigen por las normas aplicables al procedimiento contencioso-tributario, pues estaríamos ante un supuesto especial de impugnación que se enmarca en lo que se denomina: "actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria". |
| ARTÍCULO 136º: REQUISITOS DEL PAGO PREVIO PARA INTERPONER RECLAMACIONES | SUMILLA |
| Informe n.º 302-2005-SUNAT/2B0000 | En el caso de una orden de pago emitida de una declaración jurada original, cuando dicha declaración es rectificadora determinando un monto menor y posteriormente se presenta una reclamación contra la orden de pago, no habiendo surtido efecto la rectificatoria; el reclamante debe cumplir con el pago de la parte de la deuda que no es materia del reclamo a fin de admitir a trámite su recurso. |

| | |
|---|---|
| Informe n.º 074-2008-SUNAT/2B0000 | La deuda tributaria contenida en una Orden de Pago notificada conforme a la ley es exigible coactivamente, sin que la interposición de un recurso de reclamación contra dicho acto modifique tal circunstancia. |
| Informe n.º 074-2008-SUNAT/2B0000 | <p>Es solo por excepción, en aquellos casos en que existan circunstancias que evidencien que el cobro de la deuda podría resultar improcedente, y siempre que la reclamación contra la Orden de Pago se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte días hábiles de notificado dicho acto, que el Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente la cobranza coactiva.</p> <p>De verificarse dichas condiciones, y también por excepción, procederá además que se admita a trámite el recurso de reclamación interpuesto contra la Orden de Pago, sin acreditar el pago previo de la deuda.</p> |
| ARTÍCULO 137º: REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD | SUMILLA |
| Informe n.º 302-2005-SUNAT/2B0000 | <p>En el caso de una orden de pago emitida respecto de una declaración jurada original, cuando dicha declaración es rectificadora determinando un monto menor y posteriormente se presenta una reclamación contra la orden de pago, no habiendo surtido efecto la rectificatoria; el reclamante debe cumplir con el pago de la parte de la deuda que no es materia del reclamo a fin de admitir a trámite su recurso.</p> <p>No es exigible el pago previo de la parte de la deuda reclamada, en tanto su cobro puede resultar siendo improcedente debido a la rectificatoria, pero respecto de la parte que es disminuida en la rectificatoria y siempre que el recurso hay sido interpuesto dentro del plazo de 20 días hábiles de notificada la orden de pago.</p> |
| Informe n.º 050-2020-SUNAT/7T0000 | El escrito fundamentado, a que se refiere el numeral 1 del artículo 137º del TUO del Código Tributario, presentado por los administrados a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT (MPV-SUNAT), con el propósito de interponer un recurso de reclamación ante la Administración Tributaria, tiene la misma validez y eficacia jurídica que el presentado por medios físicos. |

| ARTÍCULO 140°: SUBSANACIÓN DE REQUISITOS DE ADMINISIBILIDAD | SUMILLA |
|--|--|
| Informe n.º 074-2008-SUNAT/2B0000 | La Administración Tributaria debe requerir al contribuyente para que en un plazo de 15 días hábiles acredite el pago de la deuda impugnada, no modifica la afirmación antes efectuada, toda vez que dicho requerimiento únicamente tiene por finalidad que se cumpla con uno de los requisitos establecidos a fin de admitir la reclamación presentada, pero en modo alguno implica que durante dicho plazo la citada Orden de Pago deje de ser exigible. |
| Informe n.º 047-2017-SUNAT/7T0000 | El plazo probatorio dispuesto en el artículo 125° del TUO del Código Tributario no se suspende por la notificación del requerimiento de subsanación de requisitos de admisibilidad establecido en el artículo 140° del mencionado TUO, siendo que la referida notificación solo suspende el plazo de resolución del recurso de reclamación regulado en el artículo 142° del mismo cuerpo legal. |
| ARTÍCULO 141°: CODIGO TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe n.º 079-2015-SUNAT/5D0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. Tratándose de una Resolución de Determinación en la que se determina deuda tributaria por pagar, la cual es reclamada por la totalidad de los reparos que dieron lugar a su emisión, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos que motivaron la determinación de la deuda contenida en dicha Resolución, el "monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas" a que alude el artículo 141° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario será el importe total de tal deuda. 2. En el caso de la Resolución de Multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, impugnada conjuntamente con la Resolución de Determinación a que se hace referencia en el numeral anterior, por la totalidad de los reparos que dieron lugar a la aplicación de la sanción, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos, por "monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas" debe |

| | |
|--|---|
| | entenderse el importe total de la deuda o multa establecida en la mencionada Resolución |
| Informe N.º 188-2016-SUNAT/5D0000 | Para efectos de la renovación, en la etapa de apelación, de la carta fianza presentada para la admisión de medios probatorios extemporáneos en la etapa de reclamación, corresponde que la deuda tributaria a que se refiere dicha carta fianza sea actualizada hasta por el período por el cual se realizaría su renovación. |
| Informe N.º 203-2016-SUNAT/5D0000 | Para efectos de la renovación, en la etapa de apelación, de la carta fianza presentada para la admisión de medios probatorios extemporáneos en la etapa de reclamación, corresponde que la deuda tributaria sea actualizada hasta por doce (12), dieciocho (18) meses o veinte (20) días hábiles, según corresponda, posteriores a la fecha de interposición de la apelación. |
| ARTÍCULO 143º: ÓRGANO COMPETENTE | SUMILLA |
| Informe n.º 099-2008-SUNAT/2B0000 | Para efecto de los procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal, los deudores tributarios pueden fijar su domicilio procesal en la ciudad de Lima. |
| ARTÍCULO 145º CODIGO TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe N.º 019-2016-SUNAT/5D0000 | El deudor tributario que no se encuentre conforme con la resolución de la Administración Tributaria que hubiere resuelto el recurso de reclamación presentado contra la resolución que declaró improcedente una solicitud de devolución por pago en exceso del Impuesto a la Renta de tercera categoría, podrá interponer contra aquella un recurso de apelación. |
| ARTÍCULO 146º: REQUISITOS DE LA APELACIÓN | SUMILLA |
| Informe n.º 112-2011-SUNAT/2B0000 | Para la admisión a trámite de un recurso de apelación, interpuesto dentro del plazo de ley, contra una Resolución de la Administración Tributaria que da cumplimiento a una Resolución del Tribunal Fiscal, que contiene diversos pronunciamientos respecto a reparos que dieron como resultado la omisión al pago de la deuda tributaria contenida en una Resolución de determinación, el apelante debe acreditar el pago del monto correspondiente a la omisión |

| | |
|---|--|
| | <p>actualizada vinculada a los reparos que han sido confirmados por el Tribunal Fiscal.</p> |
| <p>Informe n.º 077-2012-SUNAT/4B0000</p> | <p>La Administración Tributaria no puede exigir que un contribuyente renueve una carta fianza presentada a efecto que se admita a trámite un recurso de apelación extemporáneo cuando el Tribunal Fiscal ha resuelto dicho recurso, poniendo fin a la etapa de apelación del procedimiento contencioso tributario.</p> |
| <p>Informe n.º 005-2013-SUNAT/4B0000</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Se admitirá a trámite el recurso de apelación de las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, con excepción de las que resuelven las solicitudes de devolución, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de quince (15) días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 146º del TUO del Código Tributario, siempre que se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada de la resolución apelada 2. Resulta de aplicación el criterio antes señalado para admitir a trámite las apelaciones interpuestas contra las resoluciones que resuelven las reclamaciones referidas a las denegatorias fictas de solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria. |
| <p>Informe n.º 056-2013-SUNAT/4B0000</p> | <p>Procede el acogimiento al Régimen de Gradualidad con la rebaja del 40% a que refiere el inciso d) del numeral 1 del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del TUO del Código Tributario, siempre que antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146º del TUO del Código tributario, siempre que antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146º del TUO del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos, el contribuyente cancele la deuda tributaria contenida en dichos valores, y pague la multa con la rebaja correspondiente; aun cuando hubiese reclamado extemporáneamente la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa, e incluso si respecto de estos valores se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva.</p> |

| | |
|--|--|
| <p>Informe n.º 061-2013-SUNAT/4B0000</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Procede la ejecución de la carta de fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual se efectúe la liquidación final de la deuda tributaria, cuando el extremo revocado corresponda únicamente a dejar sin efecto un reparo y el extremo no revocado a confirmar otros reparos, siempre que el deudor tributario no presente un recurso de apelación, en el plazo de ley, contra dicha resolución impugnando la liquidación efectuada por la Administración Tributaria. 2. No procede la ejecución de la carta fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual se determine deuda tributaria a cargo del contribuyente, con relación a aquella parte respecto de la cual el Tribunal Fiscal dispuso que se efectúe una nueva verificación |
| <p>ARTÍCULO 147º: ASPECTOS INIMPUGNABLES</p> | <p style="text-align: center;">SUMILLA</p> |
| <p>Informe n.º 082-2013-SUNAT/4B0000</p> | <p>Cuando el artículo 147º del Código Tributario regula los aspectos inimpugnables ante el Tribunal Fiscal, deberá entenderse como tales a todos aquellos elementos, facetas o matices de la determinación, reparo o motivo que figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, no hubieran sido discutidos por el deudor tributario en su reclamación; siendo que la delimitación de tales aspectos dependerá de la evaluación de cada caso en concreto.</p> |
| <p>ARTÍCULO 148º: MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES</p> | <p style="text-align: center;">SUMILLA</p> |
| <p>Informe n.º 036-2010-SUNAT/4B0000</p> | <p>La Administración Tributaria debe devolver de oficio el monto cancelado vinculado a pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, cuando el Tribunal Fiscal ha dejado sin efecto la resolución que sustentaba el cobro de dicho monto.</p> |
| <p>Informe n.º 074-2010-SUNAT/2B0000</p> | <p>Si al amparo del artículo 148º del Código Tributario se hubiese efectuado un pago para posibilitar la admisión de medios probatorios durante el trámite de una apelación y, posteriormente, el Tribunal Fiscal deja sin efecto la resolución que sustentaba la deuda tributaria, la devolución de dicho pago debe incluir los intereses contemplados en el artículo 38º del mismo TUO.</p> |

| | |
|---|--|
| | |
| ARTÍCULO 154°: JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA | SUMILLA |
| Informe n.º 136-2001- SUNAT/K0000 | La Administración Tributaria se encuentra obligada a la aplicación de los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, mientras dicha interpretación no sea modificada. |
| ARTÍCULO 157°: DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA | SUMILLA |
| Informe n.º 136-2001- SUNAT/K0000 | En el caso de una Resolución de Determinación emitida por la Administración Tributaria que haya sido impugnada, y los plazos para interponer el recurso de apelación, en su caso, la demanda contenciosa-administrativa hayan vencido, o se haya emitido resolución aceptando el desistimiento del respectivo recurso, tal resolución constituiría un acto administrativo firme. |
| ARTÍCULO 162°: TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS | SUMILLA |
| Informe n.º 183-2007- SUNAT/2B0000 | La solicitud de acogimiento al REFT presentada por el deudor tributario constituye una solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria, por lo que le resulta de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 162° del TUO del Código Tributario. |
| ARTÍCULO 164°: CONCEPTOS INFRACCIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| Informe n.º 145-2010- SUNAT/2B0000 | Si no se presenta la declaración jurada a que se refiere el tercer párrafo del inciso i) del artículo 56° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dentro del plazo de 30 |

| | |
|---|--|
| | días posteriores a la recepción del crédito, no se configurará la comisión de una infracción tributaria. |
| ARTÍCULO 167°: INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES | SUMILLA |
| Informe n.º 278-2003- SUNAT/2B0000 | Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias, razón por la cual este tipo de obligaciones se deben considerar extinguidas en la oportunidad del deceso del causante. |
| ARTÍCULO 170° CODIGO TRIBUTARIO | SUMILLA |
| Informe n.º 0146-2015- SUNAT/5D0000 | <p>En relación con el supuesto de una empresa domiciliada en el país, a la que se le han efectuado, en sus cuentas bancarias en el Perú, depósitos de dinero en efectivo, respecto de los cuales se desconoce su origen, toda vez que de las diligencias efectuadas con sus clientes, ninguno de ellos ha reconocido haber efectuado los mencionados depósitos, y habiéndose consultado a las entidades bancarias correspondientes, sobre la identidad de las personas que han realizado tales depósitos, aquellos no cuentan con dicha información; no obstante ello, los mismos han sido contabilizados en la cuenta "anticipos de clientes", se puede afirmar que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. En tanto tales depósitos no correspondan a una transferencia de bienes, en propiedad o en uso, ni a la prestación de servicios de cualquier naturaleza, no existe la obligación de emitir comprobante de pago. De corresponder dichos depósitos a alguna de las operaciones antes mencionadas, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, tanto las facturas como las boletas de venta deben contener información relativa al bien vendido o cedido en uso, o la descripción o tipo de servicio prestado, debiendo, además, consignarse en las facturas los datos del adquirente o usuario, información que también deberá consignarse en las boletas de venta en los casos en que su importe total supere la suma de S/. 700.00. 2. Los referidos depósitos no se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas en la medida que no deriven de alguno de los supuestos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de dicho Impuesto. 3. En tanto no provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni de |

| | |
|---|--|
| | <p>operaciones con terceros comprendidas dentro del criterio de flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, los mencionados depósitos no se encuentran gravados con este Impuesto.</p> <p>4. Vía la absolución de una consulta no puede afirmarse si es que los abonos no identificados configuran alguno de los supuestos comprendidos en el numeral 4 del artículo 64° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, o en alguna otra causal prevista en dicho artículo.</p> <p>5. No resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.</p> |
| <p>ARTÍCULO 174°: INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS</p> | <p style="text-align: center;">SUMILLA</p> |
| <p>Informe n.° 010-2006-SUNAT/2B0000</p> | <p>1. La emisión de tickets o cintas por máquinas registradoras cuya alta no ha sido declarada ante la SUNAT o se han emitido en un establecimiento distinto al declarado o son emitidos por máquinas registradoras que han sido dadas de baja ante la SUNAT, no implica la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174° del TULO del Código Tributario, en la medida que dichos documentos cumplan con todos los requisitos mínimos y características establecidos en los artículos 80° y 9° del RCP.</p> <p>2. El incumplimiento por parte del usuario de la máquina registradora en cuanto a su obligación de declarar la alta de las mismas, implica la comisión de la infracción tipificada en el numeral 11 del artículo 174° del TULO del Código Tributario. Se incurre en esta misma infracción cuando se utilizan máquinas registradoras cuya baja ha sido declarada ante la SUNAT.</p> <p>3. Si el usuario de la máquina registradora utiliza la misma en un establecimiento distinto al declarado ante la Administración Tributaria, habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 12 del artículo 174° del citado TULO del Código Tributario.</p> |
| <p>Informe n.° 303-2006-SUNAT/2B0000</p> | <p>(...) Se incurre en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174° del TULO del Código Tributario si se</p> |

| | |
|--|--|
| | emite una factura en la que no conste el IGV discriminado. |
| Informe n.º 340-2009-SUNAT/2B0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. No darán derecho al crédito fiscal los siguientes documentos: <ol style="list-style-type: none"> a) Aquellos que no tienen en forma impresa el número de la autorización de impresión otorgado por la SUNAT, por cuanto no se tramitó la respectiva autorización de impresión; y, b) Aquellos que consignan un número de autorización distinto al que correspondía. Sin embargo, en dichos supuestos no se perderá el derecho al crédito fiscal si el pago del total de la operación, incluyendo el pago del Impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado con los medios de pago que señala el Reglamento de la Ley del IGV, y se cumpla con los requisitos previstos en el mismo Reglamento. 2. El sujeto que emite alguno de los documentos antes indicados incurre en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174º del Código Tributario. |
| Informe n.º 108-2015-SUNAT/5D0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. Para determinar el monto de la sanción de multa que sustituye al cierre por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 174º del TUO del Código Tributario, según lo establecido por las Tablas I y II de dicho TUO y el Régimen de Gradualidad aplicable, se deberá establecer en primer lugar el importe del 5% de los ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada por el infractor a la fecha en que se cometió la infracción, y luego de ello, comparar esa cifra con los topes mínimos establecidos en el Anexo B del Reglamento, eligiéndose el monto mayor, sin que exceda las 8 UIT. 2. Si se pierde el beneficio de gradualidad, la multa que sustituye al cierre se calcula comparando el 5% de los Ingresos Netos con los topes mínimos establecidos en la Tabla I (no menor a 2 UIT) y en la Tabla II (no menor a 1 UIT) del TUO del Código Tributario, y se elige el monto mayor, considerando que este no debe exceder las 8 UIT. |
| Informe n.º 058-2016-SUNAT/5D0000 | No se incurre en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 174º del TUO del Código Tributario cuando las guías de remisión transportista emitidas por las empresas de transporte terrestre para sustentar el traslado de hidrocarburos, gas licuado de petróleo, gas natural comprimido, gas natural licuefactado y otros productos derivados de los hidrocarburos, no |

| | |
|---|--|
| | <p>contienen el número de registro a que alude el inciso d) del acápite 2.1 del numeral 19.2 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, en razón a que este ya no es otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones a tales empresas.</p> |
| <p>Informe n.º 053-2017-SUNAT/7T0000</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Si un sujeto designado como emisor electrónico del Sistema de Emisión Electrónica (SEE) emite un comprobante de pago en formato preimpreso por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago utilizando el SEE que le corresponda, aquel documento no reunirá una de las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, configurándose, por ende, la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, salvo que dicho incumplimiento se origine en un evento no imputable al contribuyente. 2. Si respecto de un sujeto que hubiere obtenido la calidad de emisor electrónico por elección, la SUNAT hubiese determinado que debe emitir obligatoriamente comprobantes de pago electrónicos, éste incurrirá en la citada infracción en caso de que emita un comprobante de pago preimpreso, a no ser que tal incumplimiento se deba a un evento que no le sea imputable. |
| <p>Informe n.º 127-2020-SUNAT/7T0000</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Si luego de culminada la operación y habiendo surgido la obligación, el contribuyente no emite el comprobante de pago electrónico a través del Sistema de Emisión Electrónica (SEE) y, por ende, no otorga el comprobante de pago electrónico y tampoco emite un comprobante físico en lugar de este, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario. 2. En cuanto a la no entrega de la representación impresa del comprobante electrónico: Tratándose de la factura electrónica, no se habrá cometido ninguna de las infracciones contempladas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174 del Código Tributario, habida cuenta que ni en el SEE-SOL ni en el SEE-Del Contribuyente, se exige la entrega de la representación impresa para que la factura se entienda otorgada. En el caso de la boleta de venta electrónica, la falta de entrega de la representación impresa configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario tanto en el SEE-SOL como en el SEE-Del Contribuyente, salvo que esta se haya otorgado a través del correo electrónico u otro medio electrónico según corresponda al SEE utilizado. |

| | |
|---|--|
| | <p>3. Si luego de concluida la operación y habiendo emitido la boleta de venta electrónica en el SEE-SOL o en el SEE-Del Contribuyente, el emisor solicita al adquirente o usuario un correo electrónico al cual remitirla, se entenderá cumplida la obligación de otorgar dicho comprobante de pago electrónico desde el momento en que el correo electrónico con el que se hubiera enviado este es depositado en la dirección electrónica designada para tales efectos; en caso contrario, esto es, si ese correo electrónico no es depositado en dicha dirección, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.</p> <p>4. Si se otorga la representación impresa de la boleta de venta electrónica que no cumple con las características y los requisitos mínimos que debe contener, se configura la infracción regulada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.</p> <p>5. Si un contribuyente obligado a emitir comprobantes de pago electrónicos emite un comprobante de pago autorizado impreso diferente al comprobante electrónico, se configura la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Asimismo, si el emisor electrónico no emite el comprobante de pago electrónico estando obligado a hacerlo y, en su lugar, emite un documento no previsto por las normas vigentes como comprobante de pago, se configura la infracción prevista en el numeral 1 del citado artículo.</p> |
| ARTÍCULO 175°: INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON InformeS U OTROS DOCUMENTOS | SUMILLA |
| Informe n.º 135-2007- SUNAT/2B0000 | <p>La infracción prevista en el numeral 3 del artículo 175° del TUO del Código Tributario no se configurará cuando la Administración Tributaria determine, sobre base presunta, ingresos o rentas omitidas.</p> |
| Informe n.º 233-2005- SUNAT/2B0000 | <p>En el caso en que se registren operaciones en los libros o registros contables legalizados con posterioridad a la realización de aquellas operaciones, y cuyos plazos de anotación hubieran vencido con anterioridad a la existencia del libro o registro correspondiente, la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario se configurará en la fecha en que se empieza a llevar con atraso los libros o registros contables, esto es, en la fecha a partir de la</p> |

| | |
|--|--|
| | cual tenga existencia el libro o registro contable respectivo. |
| Informe n.º 129-2006-SUNAT/2B0000 | El hecho de que el periodo tributario en que se haya configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del TUO del Código Tributario no se encuentre comprendido dentro de los periodos materia del procedimiento de verificación o fiscalización no constituye impedimento para la aplicación de la sanción correspondiente a dicha infracción. |
| Informe n.º 106-2009-SUNAT/2B0000 | Se incurre en las infracciones tipificadas en los numerales 4 y 8 del artículo 174º del TUO del Código Tributario cuando no se emita la guía de remisión correspondiente, así como cuando ésta no haya sido impresa de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago o el remitente o transportista tenga la condición de "no habido" a la fecha de inicio del traslado. |
| Informe n.º 106-2009-SUNAT/2B0000 | Se incurre en las Infracciones tipificadas en los numerales 5 y 9 del artículo 174º del TUO del Código Tributario cuando la guía de remisión no consigna toda la información impresa y no necesariamente impresa enumerada en el numeral 19.2 del artículo 19º del Reglamento de Comprobantes de Pago. |
| Informe n.º 161-2015-SUNAT/5D0000 | <ol style="list-style-type: none"> 1. Los contribuyentes que, estando obligados a llevar su Registro de Compras electrónico, lo lleven en forma manual o computarizada, incurrirán en la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 175º del Texto Único Ordenado del Código Tributario. 2. El hecho que un contribuyente que, estando obligado a llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo lleve de manera manual o mecanizada, no es un elemento que determine la pérdida del crédito fiscal, siempre que la anotación de los comprobantes de pago u otros documentos –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– haya sido realizada en dicho Registro de Compras -manual o mecanizado- antes de que la SUNAT requiera su exhibición. |
| Informe n.º 115-2019-SUNAT/7T0000 | El obligado a llevar sus libros y/o registros de manera electrónica que ha omitido registrar y/o anotar en un determinado periodo una factura electrónica por un ingreso obtenido que corresponde sea registrada y/o anotada en este, en el libro y/o registro electrónico respectivo, incurre en la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175º del TUO del Código Tributario; no obstante que se haya efectuado el registro y/o anotación en el periodo siguiente. |

| | |
|---|--|
| | |
| Informe n.º 013-2020-SUNAT/7T0000 | En el caso de que la Constancia de Recepción del libro y/o registro electrónico se emita fuera de los plazos que establece la SUNAT mediante resolución de superintendencia, a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1420, el sujeto obligado habrá incurrido en la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175º del Código Tributario. |
| ARTÍCULO 176º: INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES | SUMILLA |
| Informe n.º 179-2006-SUNAT/2B0000 | Para efecto de determinar cuál es la Tabla de Infracciones y Sanciones aplicables para sancionar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del TUO del Código Tributario, deberá determinarse el régimen al que se encontraba acogido el Contribuyente en el momento en que se cometió la infracción, esto es, al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada que contiene la determinación de la deuda tributaria. |
| Informe n.º 165-2007-SUNAT/2B0000 | Tratándose de la sanción de multa correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del TUO del Código Tributario, comprendida dentro del ámbito de aplicación del Reglamento del Régimen de Gradualidad y/o cometida por un sujeto comprendido en la Categoría 1 del Nuevo RUS, el porcentaje de rebaja que corresponda en virtud de dicho Régimen, se aplicará sobre el monto de la multa equivalente al 5% de la UIT, de conformidad con lo dispuesto en la cuarta nota sin número de la Tabla III de Infracciones y Sanciones del citado TUO. |
| Informe n.º 137-2010-SUNAT/2B0000 | De no mediar alguna causal de rechazo del disquete o de la información contenida en éste, la declaración tributaria elaborada mediante el PDT será considerada presentada sin importar que la constancia de presentación entregada a la persona que presentó la declaración haya sido sellada pero no refrendada por el personal de la SUNAT o de los bancos autorizados. |
| Informe n.º 070-2010-SUNAT/2B0000 | "(...) 2. En el caso que el Formulario n.º. 2119 sea presentado luego del plazo mencionado, se habrá incurrido en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176º del TUO del Código Tributario". |

| | |
|---|--|
| <p>Informe n.º 237-2005-SUNAT/2B0000</p> | <p>“(…) 1. En caso de que el deudor tributario hubiera presentado el PDT de Remuneraciones dentro del plazo establecido para tal efecto, omitiendo consignar la base imponible de todos los tributos y/o las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta categoría a que hace referencia el artículo 4º de la Resolución de Superintendencia n.º 018-2000/SUNAT - y a los que se encuentra obligado a declarar mediante dicho PDT, -se habrá configurado la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176º del TUO del Código Tributario, mas no la prevista en el numeral 1 del artículo 176º del citado TUO (...)”.</p> |
| <p>Informe n.º 237-2005-SUNAT/2B0000</p> | <p>“(…) 4. Como quiera que el Formulario Virtual n.º 0695 tiene carácter determinativo, su presentación sólo puede originar la comisión de las infracciones contenidas en el artículo 176º del TUO del Código Tributario vinculadas a la determinación de la deuda tributaria; lo que no es el caso de la tipificada en el numeral 4 del artículo 176º del citado TUO”.</p> <p>No obstante, en tanto la información proporcionada en el mencionado Formulario Virtual respecto al número de RUC o documento de identificación del contribuyente, no se encuentra referida a la determinación de la base imponible o a la deuda tributaria a cargo del agente de retención o percepción, dicha información no tiene carácter determinativo no pudiendo acarrear la comisión de las infracciones contenidas en el artículo 176º del TUO del Código Tributario vinculadas a la determinación de la deuda tributaria (...)”.</p> |
| <p>Informe n.º 237-2005-SUNAT/2B0000</p> | <p>“(…) 2. En caso que el deudor tributario hubiera rectificado los datos de una declaración determinativa presentada mediante el PDT de Remuneraciones o el Formulario n.º 402 y, posteriormente, hubiera rectificado los datos de la declaración correspondiente al registro de asegurados y derechohabientes que se efectúa a través del mismo PDT o Formulario, no habrá incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176º del TUO del Código Tributario, toda vez que dichas declaraciones rectificatorias no están referidas a un mismo concepto; más aún cuando la infracción en mención sólo comprende a la presentación de más de una declaración rectificatoria relativa a una declaración determinativa, lo que no es el caso de la</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>declaración referida al registro de asegurados y derechohabientes.</p> <p>3. No incurre en la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 176° del TUO del Código Tributario, el deudor tributario que, luego de presentar una declaración rectificatoria respecto de su declaración determinativa original, presenta una declaración consignando los mismos datos que en dicha declaración rectificatoria; toda vez que la última declaración presentada no califica como declaración rectificatoria (...)"</p> |
| Informe n.º 101-2008-SUNAT/2B0000 | <p>"(...)</p> <p>3. El contribuyente que ya hubiera presentado anteriormente una declaración rectificatoria sin utilizar el precio pagado por la adquisición de un activo intangible de duración limitada, sea como gasto o mediante la correspondiente amortización del ejercicio, deberá rectificar la obligación tributaria respectiva, para lo cual tendrá que presentar una nueva declaración rectificatoria. De ser así, dicho contribuyente incurrirá en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176° del TUO del Código Tributario, correspondiéndole la aplicación de la sanción respectiva, conforme a las Tablas de Infracciones y Sanciones del mencionado TUO (...)"</p> |
| Informe n.º 001-2017-SUNAT/5D0000 | <p>El deudor tributario que utiliza los servicios de un sujeto no domiciliado, por los que este percibe rentas de fuente peruana de tercera categoría, respecto de las cuales aquel retiene el impuesto a la renta y lo paga a la SUNAT mediante una boleta de pago, dentro del plazo establecido para ello, sin presentar en esa misma oportunidad la declaración en el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N.º 617 por el periodo en el cual efectuó la retención, incurre en la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario incluso si dicho formulario es presentado en un periodo posterior, en el que recién se produce, varios meses después de efectuada la retención, el registro contable de las retribuciones por tales servicios.</p> |
| Informe n.º 069-2019-SUNAT/7T0000 | <p>El acompañamiento tributario establecido por la segunda disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N.º 1269 no incluye a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, vinculada a la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2017.</p> |

| | |
|---|--|
| <p>Informe n.º 048-2020-SUNAT/7T0000</p> | <p>Si una persona jurídica no cumple con informar la identificación de todos sus beneficiarios finales en la Declaración de Beneficiario Final, se configura la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 176 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario al presentar la declaración en forma incompleta o no conforme con la realidad.</p> |
| <p>ARTÍCULO 177º: INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA</p> | <p>SUMILLA</p> |
| <p>Informe n.º 035-2008-SUNAT/2B0000</p> | <p>En caso de pérdida de documentos los deudores tributarios señalados en el artículo 9º del mismo, tendrán un plazo de sesenta (60) días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes mencionados en el artículo anterior; y que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un plazo mayor para rehacer la referida documentación, la SUNAT otorgará la prórroga correspondiente, previa evaluación.</p> |
| <p>Informe n.º 171-2008-SUNAT/4B0000</p> | <p>En el procedimiento de fiscalización, cuando el contribuyente no exhiba la documentación que acredite las cancelaciones realizadas utilizando los Medios de Pago a los que hace referencia el TUO de la ley n.º 28194, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del TUO del Código Tributario.</p> |
| <p>Informe n.º 090-2015-SUNAT/5D0000</p> | <p>Tratándose de trabajadores contratados bajo el régimen del Contrato Administrativo de Servicios (CAS) que solicitan la suspensión de retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría: 1. En el supuesto a que se refiere el literal a) del numeral 3.1 del artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N.º 013-2007/SUNAT, en ningún caso es posible incurrir en la comisión de la infracción prevista por el numeral 6 del artículo 177º del Código Tributario, en razón del monto que consignen en la solicitud de suspensión de retenciones referido a los ingresos que proyectan recibir en el ejercicio gravable. 2. En los supuestos regulados en el numeral 3.2 de dicho artículo, si los ingresos proyectados consignados en la solicitud de</p> |

| | |
|--|--|
| | <p>suspensión de retenciones de cuarta categoría son inferiores al monto que correspondería considerar como tal, el contribuyente se encontraría incurso en la infracción prevista por el numeral 6 del artículo 177° del Código Tributario.</p> |
| <p>Informe n.º 078-2020-SUNAT/7T0000</p> | <p>1. El plazo en el cual las entidades financieras sujetas a reportar información financiera a la SUNAT deberán realizar la clasificación y sustentación de las cuentas reportables preexistentes de bajo valor de personas naturales del ejercicio 2018, mediante el procedimiento de debida diligencia, es de 24 meses, los cuales corresponden a los ejercicios 2019 y 2020, debiéndose presentar la declaración respectiva en el ejercicio 2021.</p> <p>Asimismo, se debe precisar que dicha obligación no es perentoria, puesto que una vez reportada, la cuenta no deja de tener la condición de cuenta reportable, por ende, la información relativa a esta deberá ser examinada y reportada anualmente, hasta que el titular de la referida cuenta deje de ser una persona reportable.</p> <p>2. Las instituciones financieras sujetas a reportar que no sustenten la realización de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones que presenten la SUNAT sobre cuentas de bajo valor de personas naturales, incurrirán en la infracción tipificada en el numeral 28 del artículo 177 del Código Tributario</p> |
| <p>ARTÍCULO 178°: INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS</p> | <p>SUMILLA</p> |
| <p>Informe n.º 105-2009-SUNAT/2B0000</p> | <p>Si durante la vigencia de las Tablas de Infracciones y Sanciones del TUO del Código Tributario modificadas por el Decreto Legislativo n.º 953 y vigentes del 6.2.2004 al 31.3.2007, se hubiese incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario al haber declarado un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo, se deberá aplicar una sanción de multa ascendente al 50% de la suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor.</p> |

| | |
|--|--|
| Informe n.º 064-2010-SUNAT/2B0000 | Tratándose del Impuesto a la Renta, el importe de las pérdidas compensadas provenientes de ejercicios anteriores no debía ser tomado en cuenta para el cálculo de la sanción de multa aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario durante la vigencia de las Tablas de Infracciones y Sanciones aprobadas por la Decreto Legislativo n.º 953. |
| Informe n.º 164-2010-SUNAT/2B0000 | La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario en la que incurre un contribuyente que consigna en su declaración jurada mensual del IGV un Impuesto a pagar menor al correcto y un monto por retenciones y/o percepciones mayor al que le corresponde ser sancionada con una multa cuyo monto asciende a la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del crédito por retenciones y/o percepciones aumentado indebidamente. |
| Informe n.º 50-2013-SUNAT/4B0000 | No procede el acogimiento al Régimen de Gradualidad con la rebaja del noventa y cinco por ciento (95%) a que se refiere el inciso b.1) del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, en caso que producto de la subsanación el contribuyente determine saldo a su favor en el periodo subsanado, base de cálculo de la multa respecto del Impuesto General a las Ventas de 2002 se ve indebidamente incrementado de período en período, como producto de la comparación de los saldos acumulados de períodos anteriores que mes a mes ha ido adicionando al saldo indebidamente declarado en el mes; correspondiendo por tanto que la Administración reliquide el monto de las multas con arreglo a ley. |
| Informe n.º 114-2007-SUNAT/2B0000 | Toda vez que la compensación surte efectos en la fecha de coexistencia del crédito y la deuda tributaria por concepto de tributos retenidos y/o percibidos, es decir, dentro del plazo establecido para pagarla, no se habrá configurado la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, aun cuando el acto administrativo que declara la compensación se emita y notifique luego del vencimiento de dicho plazo. |
| Informe n.º 039-2013-SUNAT/4B0000 | Respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178º del Código Tributario, en los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber |

| | |
|---|--|
| | <p>sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40%.</p> |
| <p>Informe n.º 180-2015-SUNAT/5D0000</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas determinando una mayor obligación tributaria, habiendo cumplido con cancelar el tributo omitido y la multa correspondiente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario más los intereses moratorios respectivos y, que posteriormente presentó una segunda declaración rectificatoria en la que determinó la misma obligación tributaria que en su declaración original, no incurre nuevamente en la mencionada infracción cuando producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una mayor obligación tributaria que la consignada en su segunda declaración rectificatoria, pero igual a la determinada en su primera declaración rectificatoria. 2. Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas reduciendo el importe de su obligación tributaria, tras lo cual producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determinó una mayor obligación que la determinada por dicho contribuyente en su declaración rectificatoria: <ol style="list-style-type: none"> a) El monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (50% del tributo omitido) se calculará tomando como base la diferencia entre el tributo determinado por la Administración Tributaria producto de la fiscalización y el tributo consignado por el contribuyente en su declaración original. b) El interés diario aplicable a la referida multa debe computarse desde la fecha en que el contribuyente presentó su declaración original. |
| <p>Informe N.º 014-2016-SUNAT/5D0000</p> | <p>Tratándose de una empresa que solamente genera rentas exoneradas del Impuesto a la Renta, no procede la aplicación de la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, en el caso que presente una declaración rectificatoria por la cual disminuye el monto de la pérdida consignada en su declaración original.</p> |
| <p>Informe n.º 036-2016-SUNAT/5D0000</p> | <p>Para el cálculo del monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (50% del tributo omitido), relacionada con la</p> |

| | |
|--|---|
| | determinación del Impuesto a la Renta anual, debe excluirse el íntegro del saldo a favor del ejercicio anterior, incluido el monto que hubiera sido compensado con los pagos a cuenta del ejercicio. |
| Informe n.º 037-2016-SUNAT/5D0000 | En los casos en que se haya presentado declaraciones rectificatorias que han surtido efecto, y en relación con las cuales, posteriormente, SUNAT determinó un tributo omitido o un menor crédito fiscal por los periodos tributarios a que ellas se refieren, para efecto del cálculo de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, a fin de hallar el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, así como el tributo omitido o el monto declarado indebidamente como saldo a favor a que se refieren los literales a) y b) de la Nota 21 de las Tablas I y II del citado código, solo debe considerarse la diferencia entre lo determinado por la SUNAT y lo consignado por el deudor tributario en su declaración original, sin considerar tales declaraciones rectificatorias |
| Informe n.º 016-2017-SUNAT/5D0000 | La notificación de una orden de pago por el importe del tributo impago determinado en la declaración jurada original, efectuada con anterioridad a la presentación de la declaración rectificatoria por el mismo tributo y período en la cual el deudor tributario determina mayor obligación tributaria, no impide que este, respecto de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pueda acogerse al Régimen de Gradualidad con la rebaja del noventa y cinco por ciento (95%). |
| Informe n.º 180-2019-SUNAT/7T0000 | Para la determinación de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta, cometida antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311 a dicho artículo, deberá considerarse los montos efectivamente pagados por el ITAN en la parte que hayan sido aplicados contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente. |
| Informe n.º 022-2019-SUNAT/7T0000 | En relación con la facultad de determinación de la Administración Tributaria y la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario: 1. Corresponde la emisión de una resolución de determinación si como consecuencia de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una obligación tributaria del IGV |

mayor a la consignada en la última declaración rectificatoria presentada por el contribuyente, respecto del tributo y periodo fiscalizado, cuya eficacia le permitió al contribuyente con posterioridad al 31.12.2016 y antes de la fiscalización, solicitar y obtener la devolución o compensación de la diferencia entre monto el declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en dicha rectificatoria.

2. En el supuesto que un contribuyente antes del 31.12.2016 hubiera presentado una declaración rectificatoria del IGV de un determinado periodo, declarando un menor tributo al consignado en la declaración original, y luego de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria a través de una resolución de determinación establezca una obligación tributaria mayor a la consignada en la declaración original y en la declaración rectificatoria, no se incurre nuevamente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con la presentación de la referida declaración rectificatoria, de forma independiente a la infracción incurrida con la presentación de la declaración original, ni será tomada en cuenta a fin de determinar la multa aplicable a esta infracción, aun cuando dicha rectificatoria hubiera sustentado, con posterioridad al 31.12.2016 y antes de la fiscalización, la obtención de una nota de crédito o la compensación del monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en dicha rectificatoria.

3. En el supuesto que un contribuyente antes del 31.12.2016 hubiera presentado una declaración rectificatoria del IGV de un determinado periodo, declarando un menor tributo al consignado en la declaración original y, luego de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria a través de una resolución de determinación establezca una obligación tributaria mayor a la determinada en la declaración rectificatoria e igual a la consignada en la declaración original, se configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.º 1311, con la presentación de la referida declaración rectificatoria.

4. En el caso anterior:

a) Si el contribuyente, con posterioridad al 31.12.2016 y antes del procedimiento de fiscalización, hubiera

| | |
|--|--|
| | <p>solicitado la devolución y obtenido una nota de crédito por la diferencia entre el monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en la referida rectificatoria, el monto de la multa aplicable corresponderá a la adición del 50% del tributo omitido y el 100% del monto indebidamente devuelto.</p> <p>b) Si el contribuyente, con posterioridad al 31.12.2016 y antes del procedimiento de fiscalización, hubiera solicitado y obtenido la compensación de la diferencia entre el monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en la referida rectificatoria, el monto de la multa aplicable corresponderá al 50% del tributo omitido.</p> <p>c) En los supuestos a) y b), la infracción se comete con la presentación de la citada declaración rectificatoria, correspondiendo la aplicación de intereses moratorios desde dicha fecha.</p> <p>d) En los supuestos a) y b), el régimen de gradualidad aplicable, en el caso de que se haya notificado las respectivas resoluciones de determinación y resolución de multa por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, será, según corresponda, el previsto en los incisos c) y d) del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 063- 2007/SUNAT.</p> |
| ARTÍCULO 179°: RÉGIMEN DE INCENTIVOS | SUMILLA |
| Informe n.º 013-2012- SUNAT/4B0000 | <p>La presentación del Formulario n.º 194 efectuada por el deudor tributario a fin que se le reconozca pagos efectuados no considerados al momento de la notificación de la Resolución de Multa emitida por alguna de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 ó 5 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, no configura la pérdida del Régimen de incentivos prevista en el último párrafo del artículo 179° del citado TUO.</p> |
| ARTÍCULO 183°: SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL | SUMILLA |
| InformeS n.º 056-2008- SUNAT/2B0000 | <p>La detección de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174° del TUO del Código</p> |

| | |
|---|--|
| | Tributario mediante Actas Probatorias levantadas antes del 1.4.2007 en medios de transporte a través de terceros, no supone por si misma que exista la imposibilidad de ejecutar la sanción de cierre temporal. |
| ARTÍCULO 184°: SANCIÓN DE COMISO | SUMILLA |
| Informe n.º 057-2012- SUNAT/4B0000 | En el supuesto de la remisión de bienes sin contar con la documentación sustentatoria correspondiente. en que el conductor del vehículo se da a la fuga, no corresponde sustituir la sanción de comiso de bienes por una multa, salvo que concorra alguno de los supuestos de excepción señalados en el artículo 184° del Código Tributario. |
| Informe n.º 094-2016- SUNAT/5D0000 | Tratándose del comiso de bienes a que se refiere el artículo 184° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que se realiza respecto de bienes sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, la acreditación del depósito de la detracción que corresponda debe efectuarse adjuntando la constancia de depósito respectiva al escrito que se presente para acreditar la propiedad o posesión de los bienes comisados, dentro del plazo diez (10) o dos días hábiles de levantada el Acta Probatoria en que conste la infracción, según se trate de bienes no perecederos o perecederos. |

ANEXO n.º 2

RESOLUCIONES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA DEL TRIBUNAL FISCAL

| ARTÍCULO 29º: LUGAR, FORMA Y PLAZO DEL PAGO | SUMILLA |
|---|---|
| RTF n.º 4665-5-2006 | No se configura la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del CT, aprobado por D. S. n.º 135-99-EF y modificado por Ley n.º 27335, si el contribuyente presentó la declaración jurada en el local ubicado en la dirección señalada por la Administración Tributaria pero en una ventanilla distinta a la que corresponde, siempre que no se le hubiera indicado expresamente que tal presentación debía efectuarse en determinada ventanilla ubicada dentro de dicho local. |
| ARTÍCULO 33º: INTERÉS MORATORIO | SUMILLA |
| RTF n.º 5132-3-2009 | La suspensión de la aplicación de los intereses moratorios dispuesto por el artículo 33º del CT es de aplicación dentro de la etapa de reclamación y no cuando con posterioridad al pronunciamiento del TF, se encuentre pendiente de emisión la resolución en virtud al cual se da cumplimiento a lo ordenado por el mismo luego de resuelta la apelación conforme al artículo 156º del CT. |
| RTF n.º 1480-4-2004 | Es aplicable para la actualización de las deudas por pérdida del fraccionamiento especial otorgado por el Dec. Leg. n.º 848, exigibles al 31 de diciembre de 1997 y no acogidas al RESIT, el beneficio de actualización de deudas dispuesto por la ley n.º 27681, ley del RESIT y su Reglamento, aprobado por D. S. n.º 64-2002-EF. |
| RTF n.º 6957-4-2002 | En caso de pérdida de fraccionamiento, la TIM al que se refiere el artículo 33º del CT, se aplicará a partir del día siguiente en que se incurra en causal de pérdida del Régimen de Fraccionamiento Especial, no siendo aplicable el artículo 19º de la R.M. n.º 277-98-EF/15, por tratarse de una norma de menor jerarquía que transgrede lo dispuesto en la Ley n.º 27005. |
| ARTÍCULO 36º: APLAZAMIENTO Y/O | SUMILLA |

| | |
|--|--|
| FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS | |
| RTF n.º 01065-10-2019 | Cuando la resolución de pérdida de fraccionamiento otorgado al amparo del artículo 36 no ha sido notificada conforme a ley, la suspensión del cómputo del plazo de prescripción cesa cuando se configuró la causal de pérdida de fraccionamiento, conforme con lo indicado en la mencionada resolución. |
| ARTÍCULO 40º: COMPENSACIÓN | SUMILLA |
| RTF N° 011538-1-2021 | La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicada. |
| RTF N° 03885-8-2021 | Si bien la normatividad aplicable al Impuesto Temporal a los Activos Netos, no permite la compensación automática del saldo no utilizado del referido impuesto contra otras deudas tributarias distintas a los pagos a cuenta y al pago de regularización del Impuesto a la Renta, ello no implica una prohibición para que la Administración efectúe dicha compensación a pedido de parte, de acuerdo con lo previsto por el artículo 40 del Código Tributario. |
| RTF N° 08679-3-2019 | Si bien el deudor tributario no puede efectuar la compensación automática del saldo a favor del Impuesto a la Renta con deudas distintas a los pagos a cuenta de dicho impuesto, ello no implica una prohibición para que, a solicitud de parte, la Administración efectúe la referida compensación, conforme con lo previsto por el artículo 40 del Código Tributario. |
| ARTÍCULO 43º: PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN | SUMILLA |

| | |
|--|---|
| RTF n.º 9217-7-2007 | <p>El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por lo Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1 del artículo 176º del texto original del CT aprobado por Dec. Leg. n.º 816 y su modificatoria realizada por la Ley n.º 27038, es de cuatro (4) años.</p> |
| RTF n.º 7646-4-2005 | <p>De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43º del CT aprobado por Dec. Leg. n.º 816, el plazo de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 (hoy numeral 4) del artículo 178º del citado Código consistente en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, es de diez (10) años.</p> |
| ARTÍCULO 45º: INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN | SUMILLA |
| RTF n.º 161-1-2008 | <p>La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones.</p> |
| RTF n.º 4557-7-2009 | <p>No se efectúa la interrupción del plazo de prescripción cuando el cargo de notificación de la orden de pago que interrumpiría dicho plazo, está suscrito por una persona que se identificó con un documento de 9 dígitos, pues dicho número no podría corresponder a un DNI, no habiéndose precisado el tipo de documento que exhibió dicha persona, lo cual restaría fehaciencia a la notificación de tal orden de pago.</p> |
| RTF n.º 161-1-2008 | <p>La notificación de una resolución de determinación o de multa que es declarada nula, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones.</p> |
| RTF n.º 12880-4-2008 | <p>No procede que el TF en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria</p> |

| | |
|---|--|
| | en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa. |
| RTF n.º 1194-1-2006 | Procede que el TF en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. Así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva. |
| RTF n.º 4638-1-2005 | La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acatada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del artículo 45º del CT. Sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108º del CT, procediendo la emisión de una nueva resolución de determinación, supuesto en el que el término prescriptorio respecto de la parte de la deuda que recién se determina, no fue interrumpido con la notificación de la resolución de determinación inicialmente emitida. |
| ARTÍCULO 46º: SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN | SUMILLA |
| RTF n.º 8217-7-2007 | Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa. |
| ARTÍCULO 52º: COMPETENCIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES | SUMILLA |
| RTF n.º 11231 -7-2009 | Las municipalidades de centros poblados no tienen competencia para administrar el IP que corresponda a los predios que se encuentren ubicados dentro de su ámbito territorial. |
| ARTÍCULO 53º: ÓRGANOS RESOLUTORES | SUMILLA |
| RTF n.º 5486 -A-2003 | La Intendencia de Aduana Marítima del Callao resulta competente para resolver los recursos de reclamación interpuestos contra las liquidaciones de |

| | |
|---|--|
| | declaraciones únicas de aduanas formuladas por concepto del IGV, ISC e IPM, generadas en la importación definitiva de mercancías. |
| RTF n.º 4563-5-2003 | Son válidas las resoluciones que resuelven controversias en materia tributaria en el ámbito municipal, emitidas por sujetos distintos al alcalde, tales como el director municipal o el funcionario competente del órgano creado con la finalidad de administrar los tributos municipales. |
| ARTÍCULO 56º: MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA | SUMILLAS |
| RTF n.º 5276-3-2005 | La entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos. Asimismo, si dicho cheque se gira a la orden de la Administración Tributaria y ésta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar. |
| ARTÍCULO 59º: DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| RTF n.º 12880-4-2008 | No procede que el TF en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa. |
| RTF n.º 161-1-2008 | La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones. |
| RTF n.º 161-1-2008 | Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se |

| | |
|--|--|
| | declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa. |
| ARTÍCULO 61°: FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO | SUMILLA |
| RTF n.º 10710-1-2008 | El TF es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolución, o de ser el caso, las RD, RM u OP que correspondan. |
| ARTÍCULO 62°: FACULTAD DE FISCALIZACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.º 10710-1-2008 | El TF es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolución, o de ser el caso, las RD, RM u OP que correspondan. |
| RTF n.º 148-1-2004 | El requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62° del CT (hoy tercer párrafo), es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificación del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha información, sea menor a 3 días hábiles. Ello conlleva la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal información. No obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre que ésta hubiera sido merituada por la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización, procede conservar los resultados de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el numeral 13.3 del artículo 13° de la LPAG, así como los actos posteriores que estén vinculados a dicho resultado. |

| | |
|--|---|
| ARTÍCULO 63: DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA | SUMILLA |
| RTF n.º 332-2-2004 | La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del CT. |
| ARTÍCULO 75: RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.º 06741-4-2020 | Se confirma la apelada en los extremos referidos a: 1. Reparó por cargo a gastos de intereses puesto que la documentación presentada no acredita que los préstamos efectuados por accionistas hubiesen sido destinados a operaciones gravadas o al mantenimiento de su fuente. 2. Reparó por nota de crédito no sustentada puesto que la recurrente no presentó documentación que acredite el motivo por el cual se disminuyó el importe de los ingresos acorde a lo previsto en el Reglamento de Comprobantes de Pago. 3. Reparó a la base de cálculo de los pagos a cuenta puesto que los importes contabilizados en las cuentas de ingresos anotados en Libro Mayor, exhibido por la recurrente, diferían de los importes declarados por esta como base imponible para dicho cálculo. Se declara la nulidad de un requerimiento (distinto al emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario), al haber sido emitido cuando ya estaba vencido el plazo de fiscalización. Se desestima la nulidad alegada por la recurrente, referida a que el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario fue notificado cuando ya había vencido el plazo de fiscalización puesto que con éste se comunicó a la recurrente los reparos por cargo a gastos de intereses por préstamos y por la emisión de la Nota de Crédito no acreditada, solicitándole sus descargos, siendo que tales observaciones fueron formuladas previamente en un requerimiento cursado en el procedimiento de fiscalización, no solicitándose documentación adicional a la requerida. Se indica que esta resolución constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto al siguiente criterio: "La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado |

| | |
|--|--|
| | código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida", disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano. |
| ARTÍCULO 76°: RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.° 4638-1-2005 | La notificación de la RD agota la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptivo de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45° del CT. Sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108° del citado CT, procediendo la emisión de una nueva RD, supuesto en el cual el término prescriptivo respecto de la parte de la deuda que recién se determina no fue interrumpido con la notificación de la RD inicialmente emitida. |
| RTF n.° 539-4-2003 | Las resoluciones formalmente emitidas, que resuelvan las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo 163° del CT, pueden ser apeladas ante el TF, no pudiendo serlo, las esquelas, memorándums, oficios o cualquier otro documento emitido por la Administración Tributaria, salvo que éstos reúnan los requisitos de una resolución. |
| ARTÍCULO 77°: REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA. | SUMILLA |
| RTF n.° 161-1-2008 | La notificación de una RD o RM que son declaradas nulas, no interrumpe el plan de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones. |
| ARTÍCULO 78°: ORDEN DE PAGO. | SUMILLA |
| RTF n.° 04715-4-2019 | Corresponde la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario cuando la Administración objeta el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga del pago del Impuesto General a Las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa. |

| | |
|---|---|
| RTF n.º 5464-4-2006 | Procede la cobranza coactiva de una OP cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración Tributaria, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley. |
| ARTÍCULO 85º: RESERVA TRIBUTARIA. | SUMILLA |
| RTF n.º 9151-1-2008 | La Administración Tributaria se encuentra facultada a registrar en las centrales de riesgo la deuda tributaria exigible coactivamente, no obstante el hecho que aún no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o éste haya sido suspendido o dejado sin efecto por razones distintas a la no exigibilidad de la deuda en cobranza. |
| ARTÍCULO 88º: DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA | SUMILLA |
| RTF n.º 14157-3-2008 | El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del CT, modificado por Dec. Leg. n.º 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 el una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó, y sobre cuya base la Administración Tributaria emitió la correspondiente OP. |
| RTF n.º 12988-1-2009 | La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del CT. |
| RTF N° 07308-2-2019 | 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. |

| ARTÍCULO 92°: DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS | SUMILLA |
|---|--|
| RTF n.º 282-5-96 | La presentación de escritos libres de toda traba u observación encuentra sustento en el Derecho de Petición, consagrado en el inciso 20 del artículo 2º de la Constitución, el cual no puede ser limitado o cuestionado bajo el pretexto de una mejor atención al público, En tal sentido, las Oficinas de Trámite Documentario de la Administración Tributaria se encuentran obligadas a admitir los escritos presentados por los interesados sin calificar su contenido; pues ello corresponde a las oficinas competentes, las que siguiendo el procedimiento administrativo pertinente decidirán sobre la admisibilidad y procedencia de lo solicitado. |
| RTF n.º 161-1-2008 | La notificación de una RD o RM que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones. Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la RD o la RM. |
| ARTÍCULO 101°: FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL | SUMILLA |
| RTF n.º 1179-1-2004 | El TF debe asumir competencia para conocer directamente el recurso de apelación que, durante la vigencia del artículo 96º de la LOM, Ley n.º 23853, hubiera interpuesto la municipalidad provincial en su calidad de sujeto pasivo de tributos municipales, contra resoluciones emitidas por la municipalidad distrital. |
| RTF n.º 5433-3-2003 | Las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al SEAP Dec. Leg. n.º 914 califican como actos apelables ante el TF. Distinto es el caso de las resoluciones mediante las cuales la Administración Tributaria determina como deuda acogida un mayor monto por la deuda identificada por el interesado en su solicitud de acogimiento, así como cuando acoge deuda que no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, supuestos en que procede la interposición de un recurso de reclamación. |

| | |
|-----------------------------|--|
| RTF n.º 3590-6-2003 | Desde la entrada en vigencia de la LOM, Ley n.º 27972, el TF es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96º de la LOM. Ley n.º 23853, las apelaciones formuladas contra resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro de un procedimiento contencioso y que se encontrasen en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la LOM, Ley n.º 27972, deben ser resueltas por las municipalidades provinciales. |
| RTF n.º 539-4-2003 | Las resoluciones formalmente emitidas que resuelvan las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo 163º del CT pueden ser apeladas ante el TF, no pudiendo serlo las esquelas, memorándums, oficios o cualquier otro documento emitido por la Administración Tributaria, salvo que estos reúnan los requisitos de una resolución. |
| RTF n.º 12880-4-2008 | No procede que el TF en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa. |
| RTF n.º 10710-1-2008 | El TF es competente para pronunciarse, en la vía de la queja sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolución, o de ser el caso, las RD, RM u OP que correspondan. |
| RTF n.º 10449-3-2008 | Corresponde que el TF ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la Queja. El criterio aprobado únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, y que luego de ejecutada dicha medida, la Administración Tributaria lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente. |
| RTF n.º 3619-1-2007 | El TF no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas |

| | |
|----------------------------|--|
| | probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores. |
| RTF n.º 6950-5-2006 | No procede que en la vía de la queja el TF se pronuncie sobre la validez de las ordenanzas que crean arbitrios. No obstante, cuando éste hubiere inaplicado una ordenanza procede que él mismo en vía de queja deje sin efecto el cobro de la deuda tributaria sustentada en dicha ordenanza. |
| RTF n.º 1380-1-2006 | Procede que el TF en la vía de la queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva. |
| RTF n.º 1194-1-2006 | Procede que el TF en la vía de la queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva. |
| RTF n.º 2632-2-2005 | El TF no es competente para conocer de la queja que el deudor tributario plantee contra la Administración Tributaria por las comunicaciones remitidas por las centrales de riesgo mediante las cuales le informan de su ingreso como diente moroso, pero sí lo es para conocer las actuaciones de dicha Administración Tributaria por las que pretende registrar o ha registrado en las centrales de riesgo información sobre su deuda tributaria. |
| RTF n.º 8862-2-2004 | Procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración Tributaria respecto de los escritos presentados por los administrados, en tanto dicha actuación puede representar una infracción al procedimiento tributario. |
| RTF n.º 4187-3-2004 | El TF es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las RD, RM u OP que, de ser el caso, correspondan. |
| RTF n.º 3047-4-2003 | El TF no es competente para pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza, a que se refieren los artículos 137º, 140º Y 146º del CT. |
| RTF n.º 1654-1981 | La demora en la resolución de una reclamación no puede verse en la vía de la queja debido a que el |

| | |
|----------------------------|---|
| | recurrente puede hacer uso del silencio administrativo negativo. (Cf. RTF n.º 859-5-2000). |
| RTF n.º 8184-1-2007 | Procede que en un mismo procedimiento de cobranza coactiva se interponga una nueva tercera o intervención excluyente de propiedad, aun cuando el TF haya desestimado con anterioridad una sobre el mismo bien materia de embargo, si se sustenta en la presentación de nuevos medios probatorios. |
| RTF n.º 4514-1-2006 | En los casos en que el TF haya resuelto un asunto controvertido en forma definitiva, no procede la actuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración Tributaria hubiera dado al fallo emitido. |
| RTF n.º 5434-5-2002 | La prestación efectuada por los particulares a quienes las municipalidades les permiten usar espacios físicos en los mercados de su dominio privado para el desarrollo de actividades comerciales o de servicios no tiene naturaleza tributaria, por lo que el TF no es competente para pronunciarse al respecto. |
| RTF n.º 677-3-2000 | La inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones con Beneficio Tributario no es un acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de la obligación tributaria de quien solicita su ingreso a dicho registro, pues no afecta su situación tributaria como contribuyente. Por ello, si bien dicho acto administrativo tendría alguna injerencia en la determinación tributaria del donante, quien debe cerciorarse de que la entidad donataria se encuentra debidamente registrada para que sea aplicable su crédito, dicha circunstancia no es suficiente para considerar que la denegatoria de la inscripción en dicho Registro es un acto vinculado a la determinación de la obligación tributaria y que, por tanto, sea materia de competencia del TF. |
| RTF n.º 60-4-2000 | De conformidad con el artículo 101º del CT, el TF tiene competencia para pronunciarse sobre los actos administrativos mediante los cuales la Administración Tributaria establece la obligación tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59º del CT y sobre aquellas que si bien no la determinan están directamente vinculados a ella, entre los cuales se encuentran los actos administrativos relacionados con las inscripciones sobre la situación tributaria de los particulares en el RUC, toda vez que los mismos implican una declaración de la Administración Tributaria respecto de las normas que configuran el |

| | |
|--|---|
| | hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria de los administrados, aunque sean constitutivos de imposición. |
| ARTÍCULO 102°: JERARQUÍA DE LAS NORMAS | SUMILLA |
| RTF n.° 6950-5-2006 | No procede que en vía de queja el TF se pronuncie sobre la validez de las ordenanzas que crean arbitrios. No obstante, cuando el TF hubiere inaplicado una ordenanza si procede que en vía de queja deje sin efecto el cobro de la deuda tributaria sustentada en dicha ordenanza. |
| ARTÍCULO 104°: FORMAS DE NOTIFICACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.° 10224-7-2008 | De acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del CT es válida notificación de los actos administrativos cuando en la constancia de la negativa a la recepción se consigna adicionalmente que se fijó un cedulón en el domicilio fiscal. |
| ARTÍCULO 106°: EFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES | SUMILLA |
| RTF n.° 926-4-2001 | De conformidad con lo previsto en el artículo 106° del CT las notificaciones que hayan sido efectuadas de acuerdo con el artículo 104° de la misma norma surten efecto el primer día hábil siguiente al de su recepción, siendo irrelevante que las mismas se hayan realizado en día inhábil. |
| ARTÍCULO 107°: REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.° 2099-2-2003 | Las resoluciones del TF y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación, conforme con lo dispuesto por el artículo 107° del CT. |
| ARTÍCULO 108°: REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN | SUMILLA |

| | |
|--|---|
| <p>RTF n.º 1743-3-2005</p> | <p>El Formulario n.º 194 "Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos", regulado por la R. de S. n.º 2-97/SUNAT, es una reclamación especial donde la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración Tributaria procederá el recurso de apelación respectivo. En el caso que lo solicitado por el administrado mediante la comunicación contenida en el Formulario n.º 194 no se encuentre dentro de los supuestos de la mencionada Resolución, procede que la Administración Tributaria otorgue a dicha comunicación el trámite de recurso de reclamación, en aplicación del artículo 213º de la LPAG, considerando como fecha de presentación del recurso, la que conste como tal en el mencionado formulario.</p> |
| <p>ARTÍCULO 109º: NULIDAD Y ANULABILIDAD DE ACTOS</p> | <p>SUMILLA</p> |
| <p>RTF n.º 148-1-2004</p> | <p>El requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62º del CT, es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la lecha en que la notificación del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha información, sea menor a 3 días hábiles. Ello conlleva la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal información. No obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre que ésta hubiera sido merituada por la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización, procede conservar los resultados de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.3º de la LPAG, así como los actos posteriores que están vinculados a dicho resultado.</p> |
| <p>RTF n.º 4563-5-2003</p> | <p>Son válidas las resoluciones que resuelven controversias en materia tributaria en el ámbito municipal, emitidas por sujetos distintos al alcalde, tales como el director municipal o funcionario competente del órgano creado con la finalidad de administrar los tributos municipales.</p> |

| ARTÍCULO 115°: DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA | SUMILLA |
|---|---|
| RTF n.° 3745-2-2006 | No procede la cobranza coactiva del monto pendiente de pago establecido en la resolución emitida por la SUNAT y que declara la pérdida de un fraccionamiento otorgado de conformidad con el artículo 36° del CT, cuando dicha resolución ha sido impugnada en el plazo de ley y el administrado continúe con el pago de las cuotas de dicho fraccionamiento manteniendo a su vez las garantías que se le hubiesen exigido para el acogimiento de tal beneficio. |
| RTF n.° 3261-4-2006 | No procede la cobranza coactiva de una deuda cuya solicitud de acogimiento a los beneficios del Programa Extraordinario de Regularización Tributaria para las empresas agrarias (PERTA AGRARIA) otorgados por el Dec. Leg. n.° 877 y normas modificatorias, fue denegada por la Administración Tributaria, cuando el deudor tributario impugnó en el plazo de ley la resolución denegatoria. |
| RTF n.° 5464-4-2007 | Procede la cobranza coactiva de una OP cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración Tributaria, aun cuando el deudor tributario ha interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley. |
| RTF n.° 9151-1-2008 | La Administración Tributaria se encuentra facultada a registrar en las centrales de riesgo la deuda tributaria exigible coactivamente, no obstante que aún no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o éste haya sido suspendido o dejado sin efecto por razones distintas a la no exigibilidad de la deuda en cobranza. |
| RTF n.° 8879-4-2009 | Cuando el TF ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del CT. |
| ARTÍCULO 118°: MEDIDAS CAUTELARES - | |

| MEDIDAS CAUTELAR GENÉRICA | SUMILLA |
|--|--|
| RTF n.º 2670-5-2007 | En el caso que se declare fundada la intervención excluyente de propiedad de un bien sobre el cual se hubiera trabado una medida de embargo en forma de inscripción, la SUNAT está obligada al pago de las tasas registrales u otros derechos exigidos para la anotación y/o el levantamiento de dicha medida cautelar. Por consiguiente, cuando el numeral 3) del artículo 23º de la R. de S. n.º 216-2004/SUNAT establece que en el caso que se declare fundada la intervención excluyente de propiedad será de cargo del tercero el pago de las tasas registrales u otros derechos, excede lo dispuesto por el numeral 3) del artículo 118º del TUO del CT, aprobado por D. S. n.º 135-99-EF, modificado por Dec. Leg. n.º 953. |
| RTF n.º 8879-4-2009 | Cuando el TF ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de Cobranza Coactiva es indebido, la Administración debe expedir la Resolución correspondiente en el Procedimiento de Cobranza Coactiva y poner a disposición del contribuyente el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156º del CT. |
| RTF n.º 5276-3-2005 | La entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos. Asimismo, si dicho cheque se gira a la orden de la Administración Tributaria y ésta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar. |
| ARTÍCULO 119º: SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA | SUMILLA |
| RTF n.º 1455-3-2010 | La presentación de la demanda de revisión judicial ante un juez o una sala no competente suspende automáticamente la tramitación del procedimiento |

| | |
|--|---|
| | de ejecución coactiva y por consiguiente, corresponde levantar las medidas cautelares que se hubieren trabado. En tal caso el TF no podrá pronunciarse sobre las quejas que se encuentren referidas a la legalidad de dicho procedimiento, debiendo inhibirse de su conocimiento. |
| RTF n.º 9531-5-2009 | En el caso de Procedimientos de Cobranza Coactiva de Obligaciones Tributarias seguidos respecto de predios ubicados en zonas en las cuales existe conflicto de competencia entre Municipalidades, procede ordenar su suspensión en la vía de queja en aplicación del inciso b) del numeral 31.1 del artículo 31º de la LPEC si según la inscripción en el registro de propiedad inmueble los predios corresponden a la jurisdicción de una municipalidad distinta a aquella que inició la cobranza. Aun cuando el quejoso no acredite el pago de las obligaciones puestas a cobro ante la primera de ellas. |
| RTF n.º 3379-2-2005 | Procede la Suspensión del Procedimiento de Cobranza Coactiva durante la tramitación de una demanda contencioso administrativa interpuesta contra las actuaciones de la Administración distinta a SUNAT- dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva, conforme al inciso c) del numeral 31.1 del artículo 31º de la LPEC. |
| RTF n.º 7367-3-2004 | De acuerdo con el inciso c) del numeral 31.1 del artículo 31º de la LPEC no procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva durante la tramitación de un recurso de apelación formulado dentro de un procedimiento no contencioso. |
| RTF n.º 693-4-1999 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria] | La suspensión de cobranza a que se refiere el artículo 119º del CT, implica que una vez iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva éste se paralice temporalmente por existir circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente y no que ésta no se inicie. |
| RTF n.º 7540-2-2004 [Jurisprudencia de Observancia Obligatoria] | No se encuentra dentro de los supuestos previstos por el artículo 119º del CT, la sola invocación de un proceso judicial en trámite en que se discute la extinción de la Obligación Tributaria por un medio distinto al previsto en el artículo 27º de la referida norma. |
| ARTÍCULO 120º: INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD | SUMILLA |

| | |
|---|--|
| RTF n.º 12214-4-2007 | En el caso de bienes muebles embargados antes de su entrega al comprador, no debe considerarse perfeccionada la transferencia de propiedad con la sola emisión del Comprobante de Pago correspondiente sin haberse realizado su entrega real, por no haber operado la tradición de dichos bienes. |
| RTF n.º 8184-1-2007 | Es posible que en un mismo procedimiento de cobranza coactiva se interponga una nueva tercera o intervención excluyente de propiedad, aun cuando el TF haya desestimado con anterioridad una sobre el mismo bien materia de embargo, si se sustenta con la presentación de nuevos medios probatorios. |
| RTF n.º 2670-5-2007 | En el caso que se declare fundada la intervención excluyente de propiedad de un bien sobre el cual se hubiera trabado una medida de embargo en forma de inscripción, la SUNAT está obligada al pago de las tasas registrales u otros derechos exigidos para la anotación y/o el levantamiento de dicha medida cautelar. Por consiguiente, cuando el numeral 3) del artículo 23º de la R. de S. n.º 216-2004/SUNAT establece que en el caso que se declare fundada la intervención excluyente de propiedad será de cargo del tercero el pago de las tasas registrales u otros derechos, excede lo dispuesto por el numeral 3) del artículo 118º del TUO del CT, aprobado por D. S. n.º 135-99-EF, modificado por Dec. Leg. n.º 953. |
| ARTÍCULO 124º: ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO - TRIBUTARIO | SUMILLA |
| RTF n.º 1179-1-2004 | El TF debe asumir competencia para conocer directamente el recurso de apelación que, durante la vigencia del artículo 96º de la Ley n.º 23853, hubiera interpuesto la municipalidad provincial en su calidad de sujeto pasivo de tributos municipales, contra resoluciones emitidas por la municipalidad distrital. |
| RTF n.º 3590-6-2003 | Desde la entrada en vigencia de la Ley n.º 27972, el TF es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96º de la Ley n.º 23853. Las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro de un procedimiento contencioso y |

| | |
|--|---|
| | que se encontrasen en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley n.º 27972, deben ser resueltas por las Municipalidades Provinciales. |
| ARTÍCULO 125°: MEDIOS PROBATORIOS | SUMILLA |
| RTF n.º 4514-1-2006 | En los casos en que el TF haya resuelto un asunto controvertido en forma definitiva, no procede la actuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración Tributaria hubiera dado al fallo emitido. |
| ARTÍCULO 135°: ACTOS RECLAMABLES | SUMILLA |
| RTF N° 06569-A-2021 | En los procedimientos relacionados con una solicitud de devolución, cuando para ello se ha emitido un Informe de Determinación de Valor, éste no constituye un acto reclamable por sí solo, sino que sirve de sustento para la resolución que resuelve la solicitud de devolución o de la resolución de determinación y/o de la liquidación de cobranza, según sea el caso. |
| ARTÍCULO 137°: REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD | SUMILLA |
| RTF n.º 5580-5-2006 | En el caso que la notificación de un acto de la Administración Tributaria exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, será de aplicación el numeral 24.2 del artículo 24º de la LPAG, según el cual, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar el vencimiento del plazo que corresponda, por lo que la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna. |
| RTF n.º 331-2-1999 | La Administración Tributaria no puede declarar la admisibilidad de la reclamación contra una RD por haber sido presentada en forma extemporánea sin efectuar el pago previo, debido a que el cobro sería manifiestamente improcedente, toda vez que el hecho que se haya registrado una factura con retraso mayores a dos meses no impide que use el crédito fiscal a partir de dicho registro. |
| ARTÍCULO 145°: PRESENTACIÓN DE LA APELACIÓN | SUMILLA |

| | |
|--|--|
| RTF n.º 282-5-96 | Las Oficinas de Trámite Documentario están obligadas a recibir los escritos que presenten los interesados sin calificar su contenido. La admisibilidad o procedencia de tales escritos será decidida por las oficinas competentes. |
| ARTÍCULO 146º: REQUISITOS DE LA APELACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.º 11526-4-2009 | Procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellas valores relativos al saldo a favor, aun cuando no se haya acreditado o afianzado el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, no obstante haberse requerido para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146º del CT. |
| RTF n.º 5580-5-2006 | En el caso que la notificación de un acto de la Administración Tributaria exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, será de aplicación el numeral 24.2 del artículo 24º de la LPAG, según el cual, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar el vencimiento del plazo que corresponda, por lo que la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna. |
| RTF n.º 433-2-2004 | Resulta inadmisibile el recurso de apelación contra las resoluciones que resuelven las reclamaciones contra resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de cinco días hábiles, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisos establecida por el artículo 184º del CT. |
| RTF n.º 1022-2-2003 | Resulta admisible el recurso de apelación de las resoluciones que desestiman las reclamaciones referidas a solicitudes de devolución, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de 15 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 145º del CT, siempre que se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada. |
| RTF n.º 11526-4-2009 | Procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra RD y RM que |

| | |
|---|---|
| | establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor, aun cuando no se haya acreditado o afiliado el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada no obstante haberse requerido para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146° del CT. |
| RTF n.° 1743-3-2005 | El Formulario n.° 194 "Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos", regulado por la R. de S. n.° 2-97/SUNAT, es una reclamación especial en el que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración Tributaria procederá el recurso de apelación respectivo. |
| ARTÍCULO 151°: APELACIÓN DE PURO DERECHO | SUMILLA |
| RTF n.° 5390-1-2003 | Tratándose de apelaciones de puro derecho en que se resuelva darles el trámite de reclamación por existir hechos que probar, procede citar al informe oral. |
| ARTÍCULO 152°: APELACIÓN CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE LAS RECLAMACIONES DE CIERRE, COMISO O INTERNAMIENTO | SUMILLA |
| RTF n.° 433-2-2004 | Resulta inadmisibles el recurso de apelación contra las resoluciones que resuelven las reclamaciones contra aquéllas que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de cinco días hábiles, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisados, establecida por el artículo 184° del CT. |
| ARTÍCULO 154°: JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA | SUMILLA |
| RTF n.° 03336-6-2020 | Se confirma la apelada que declaró improcedente el reclamo contra las sanciones de multa e internamiento temporal de vehículo, de conformidad con la Ley de los Delitos Aduaneros - Ley n.° 28008. Al respecto, se indica que las infracciones en materia aduanera se determinan en forma objetiva y que en el presente caso se ha verificado que la recurrente no |

| | |
|--|--|
| | <p>sustentó con la documentación pertinente que las mercancías incautadas, que transportó en su calidad de transportista, tenían procedencia legal. Asimismo, no se ha podido determinar de manera certera quién es el propietario de las mercancías incautadas. Se dispone declarar que de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, al establecer como criterio recurrente siguiente: “La responsabilidad por la comisión de la infracción administrativa vinculada al delito de contrabando tipificada en el literal d) del artículo 2 de la Ley n.º 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, no será imputable a la empresa transportista de pasajeros y/o al conductor de la unidad vehicular de dicha empresa transportista cuando se identifique en forma objetiva y sobre la base de datos observables a la persona propietaria de las mercancías incautadas en el vehículo intervenido, quien será pasible de las sanción.</p> |
| RTF n.º 03230-2-2020 | <p>Se declara inhibirse del conocimiento de la apelación. Se indica que el recurrente presentó una solicitud de modificación de datos vinculados a la fecha de reinicio de actividades consignadas en el Comprobante de Información Registrada, lo que no se encuentra vinculado a la determinación de la obligación tributaria, por lo que este Tribunal carece de competencia para pronunciarse sobre el recurso interpuesto. Se dispone remitir los actuados a la Administración a efectos que proceda de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución. Se declara que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.º 133- 2013-EF, modificado por Ley n.º 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio: “El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias”</p> |
| ARTÍCULO 155º: RECURSO DE QUEJA | SUMILLA |
| RTF n.º 1455-3-2010 | <p>La presentación de la demanda de revisión judicial ante un juez o una sala no competente suspende automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva y por consiguiente, corresponde levantar las medidas cautelares que se hubieren trabado. En tal caso el TF no podrá</p> |

| | |
|--|---|
| | pronunciarse sobre las quejas que se encuentren referidas a la legalidad de dicho procedimiento, debiendo inhibirse de su conocimiento. |
| ARTÍCULO 156°: RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO | SUMILLA |
| RTF n.° 8879-4-2009 | Cuando el TF ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en lo, caso, en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración Tributaria debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicable" en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del CT. |
| RTF n.° 490-2-1999 | En el caso de que la Administración Tributaria haya interpuesto una demanda contencioso administrativa, no conlleva a que la Resolución emitida por el TF no sea cumplida por los funcionarios de aquélla hasta que se emita la sentencia respectiva, pues la admisión a trámite de la demanda no interrumpe la ejecución de la misma. |
| RTF n.° 681-3-1998 | Incurren en responsabilidad penal -Delito de Violencia y Resistencia a la Autoridad previsto en el artículo 368° del Código Penal los funcionarios de la Administración Tributaria que incumplan lo resuelto por el TF. |
| ARTÍCULO 157°: DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA | SUMILLA |
| RTF n.° 3379-2-2005 | Procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva durante la tramitación de una demanda contencioso administrativa interpuesta contra las actuaciones de la Administración distinta a SUNAT- dentro del procedimiento de cobranza coactiva, conforme al inciso e) del numeral 31.1 del artículo 31° de la LPEC. |
| ARTÍCULO 162°: TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS | SUMILLA |
| RTF n.° 7367-3-2004 | De acuerdo con el inciso c) del numeral 31.1 del artículo 31° de la LPEC, no procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva durante la |

| | |
|---|--|
| | tramitación de un recurso de apelación formulado dentro de un procedimiento no contencioso. |
| ARTÍCULO 163°: DE LA IMPUGNACIÓN | SUMILLA |
| RTF n.° 539-4-2003 | Las resoluciones formalmente emitidas, que resuelvan las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo 163° del CT, pueden ser apeladas ante el TF, no pudiendo serlo, las esquelas, memorándums, oficios o cualesquiera otro documento emitido por la Administración Tributaria, salvo que estos reúnan los requisitos de una resolución. |
| ARTÍCULO 170°: IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES Y SANCIONES | SUMILLA |
| RTF OO N° 05320-9-2021 | Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo n.° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo n.° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena n.° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: "La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría. |
| RTF n.° 4123-1-2006 | No procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del IR que se hubiera generado por la interpretación equivocada de los alcances del inciso j) del artículo 37° de la LIR, en lo que respecta al tratamiento tributario de las remuneraciones vacacionales. |
| RTF n.° 6046-3-2004 | El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83° del Reglamento de la LIR excede lo dispuesto en el artículo 122° de la LIR, al establecer reglas distintas por las cuales opera el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General, dado que la exigencia establecida en el segundo párrafo del inciso a) del citado artículo 83°, ha podido llevar a una interpretación equivocada sobre los alcances del |

| | |
|--|---|
| | artículo 122° de la LIR, no procede la aplicación de intereses ni sanciones. |
| ARTÍCULO 174°: INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS | SUMILLA |
| RTF n.° 1202-2-2008 | La declaración de inconstitucionalidad del artículo 4° del Decreto de Urgencia n.° 140-2001, establecida en la sentencia recaída en el Expediente n.° 8-2003-AI/TC, conlleva a la inaplicación de los numerales 2.16 y 3.15 del artículo 19° del RCP, aprobado por R. de S. n.° 7-99-SUNAT, modificado por las R. de S. n.° 4-2003-SUNAT y n.° 28-2003-SUNAT, tratándose de las infracciones previstas en los numerales 3) y 6) del artículo 174° del CT, aprobado por D. S. NQ 135-99-EF, cometidas y sancionadas antes de que surtiera efecto la citada sentencia, cuyas impugnaciones en sede administrativa aún se encuentran en trámite. |
| RTF n.° 6384-3-2009 | El contribuyente incurre en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176° del CT, si se encuentra acreditado que durante los ejercicios fiscalizados éste obtuvo rentas omitidas como resultado de la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado respecto de tal cuales se encontraba obligado a presentar las declaraciones del IR que correspondían. |
| RTF n.° 9217-7-2007 | El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por esta, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1 del artículo 176° del texto original del CT, aprobado Dec. Leg. n.° 816 y su modificatoria realizada por la ley n.° 27038, es de cuatro (4) años. |
| ARTÍCULO 177°: INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA | SUMILLA |

| | |
|---|--|
| ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA | |
| RTF n.º 4794-1-2005 | La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del CT se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto; sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial. |
| ARTÍCULO 178º: INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS | SUMILLA |
| RTF n.º 02708-8-2020 | Se confirma la resolución apelada en el extremo relativo a resoluciones de determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de abril de 2015 a marzo de 2016, toda vez que la anotación de los comprobantes de pago observados en el Registro de Compras electrónico se efectuó con posterioridad a la notificación del requerimiento en el cual se solicitó su presentación. Se confirma en cuanto a las resoluciones de multa emitidas por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario al sustentarse en el mencionado reparo. Se confirma en relación a las resoluciones de multa emitidas por los numerales 1 y 5 del artículo 177º del Código Tributario, pues se encuentra acreditada la comisión de dichas infracciones, al no haber presentado la documentación e información solicitada dentro del plazo establecido. Se señala que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio: "La denuncia policial por pérdida o extravío de documentos presentada luego del inicio de la fiscalización no constituye prueba fehaciente para acreditar tal hecho. Por lo tanto, dicha denuncia no justifica el incumplimiento del sujeto fiscalizado de presentar y/o exhibir la documentación requerida en la fiscalización" y se dispone su publicación en el Diario Oficial El Peruano. |

| | |
|-----------------------------|--|
| RTF n.º 00222-1-2020 | Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y se ordena a la Administración reliquidarla. Se indica que si bien esta consideró que no correspondía aplicar la rebaja del 95% de la multa al ser necesaria la cancelación del tributo, y que en el caso de la recurrente no se cumple porque su rectificatoria determinó saldo a favor y no un tributo por pagar, de acuerdo con las RTF n.º 06096-1-2016, 10691-8-2017, 11286-1-2017, 02488-4-2018, 06373-3-2018, 00381- 11-2019, 00627-9-2019 y 08604-5-2019, este Tribunal se ha pronunciado en el sentido que la exigencia de la cancelación del tributo -a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad debe entenderse, para efectos de la aplicación del régimen de gradualidad, cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria, exista un tributo por regularizar. Se declara que el pronunciamiento constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y se dispone su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio: "La cancelación del tributo a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, para efectos de la aplicación del referido régimen de gradualidad, únicamente es exigible cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria exista un tributo por regularizar". |
| RTF n.º 12988-1-2009 | La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una Obligación Tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del CT. |
| RTF n.º 3392-4-2005 | Resulta de aplicación la sanción de multa del 50 por ciento del tributo omitido prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del a 31 contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aún cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago. |

| | |
|--|---|
| RTF n.º 196-1-2008 | El solo hecho de no haber determinado y declarado "correctamente" la obligación tributaria en la declaración pago original acarrea la comisión de la infracción consistente en declarar cifras o datos falsos, prevista en el numeral 1 del artículo 178º del CT. |
| ARTÍCULO 183º: SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL | SUMILLA |
| RTF n.º 983-3-1998 | En caso que la Administración Tributaria sustituya la sanción de cierre de establecimiento por una multa, los intereses moratorios aplicables a ésta deberán computarse desde la fecha en que la RM sea notificada al deudor tributario y no desde la fecha de comisión de la infracción. |

TÍTULO PRELIMINAR

| NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN | SUMILLA |
|--------------------------------|--|
| RTF n.º 416-1-2009 | No procede en el período de enero a diciembre de 1998, el cobro del aporte a los organismos normativos y reguladores establecido por el inciso g) del artículo 31º del Decreto ley n.º 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, modificado por la ley n.º 26734, que participa de la naturaleza de contribución, a cargo de los concesionarios de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, cuya cuantía fue fijada por la Resolución Ministerial n.º 524-97-EM/VME. |
| RTF n.º 5434-5-2002 | La prestación efectuada por los particulares a quienes las municipalidades les permiten usar espacios físicos en los mercados de su dominio privado para el desarrollo de actividades comerciales o de servicios no tiene naturaleza tributaria. |
| RTF n.º 16825 | La cobranza del pago por consumo de agua no constituye tributo. |
| RTF n.º 5948-7-2009 | La Ordenanza n.º 887 no cumple con explicar el costo de los servicios de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo del año 2006, pues no adopta criterios válidos para distribuir el costo del servicio de recolección de basura, para la distribución del costo del servicio de barrido de calles, ni para la distribución del costo del servicio de parques y jardines, La Ordenanza n.º 887 adopta criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo, pero no justifica la aplicación del criterio "Mecanismo de Subvención. Capacidad Contributiva y Solidaridad". |
| RTF n.º 3853-7-2009 | El cobro de los Arbitrios Municipales correspondientes al periodo de enero a mayo de 2005 por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, sobre la base de los Edictos n.º 182 Y n.º 183-93-MML y al amparo de lo dispuesto por las Ordenanzas n.º225-MSS y n.º 226-MSS, Acuerdo de Concejo n.º 57-2005-ACSS y Decreto de Alcaldía n.º 06-2005-MSS, no cumple con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la aclaración de la Sentencia recaída en el Expediente n.º 41-2004-AI/TC. |
| RTF n.º 3264-2-2007 | La Ordenanza n.º 830 no cumple con explicar el costo de los servicio de los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines, y Serenazgo de los años 2001 a 2005, pues no ha distribuido válidamente el costo del servicio de recojo de basura, del mismo modo que no cumple con adoptar criterios válidos |

| | |
|--|---|
| | <p>para la distribución de los costos del servicio de barrido de calles ni del costo del servicio de parques y jardines. La Ordenanza n.º 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo, pero no justifica la aplicación del principio de solidaridad. No procede, por tanto, la actualización del monto del Arbitrio con el IPC desde la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005 hasta la fecha de publicación de la Ordenanza n.º 830.</p> |
| RTF n.º 2228-6-2005 | El Decreto de Alcaldía n.º 91 emitido por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco no constituye el instrumento legal idóneo para regular el cobro de arbitrios municipales. |
| RTF n.º 9715-4-2008 | El pago del derecho de vigencia anual exigido en virtud del otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera, al amparo de la Ley n.º 27943, Ley del Sistema Portuario Nacional, y su Reglamento aprobado por D.S. n.º 3-2004-MTC, modificado por D. S. n.º 41-2007-MTC, es pagado por el uso exclusivo de un bien de dominio público y en consecuencia, tiene naturaleza tributaria. Constituyendo un derecho, de acuerdo con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del CT. |
| RTF n.º 593-2-98 | El cobro que se efectúa por la "excavación de zanjas" para el tendido de cableado subterráneo constituye una licencia; en la medida que se hubiera autorizado al contribuyente para realizar este tipo de actividades. |
| NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LEY | SUMILLA |
| RTF n.º 5835-1-2005 | El artículo 39º del D. S. n.º 49-2002-AG, que aprueba el Reglamento de la ley n.º 27360 -Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter sustitutivo constitutivo, vulnera el principio de legalidad, así como los alcances de lo dispuesto en la ley n.º 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento. |
| RTF n.º 104-2-99 | Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1994 y el 19 de junio de 1997, no resulta exigible el Impuesto a los Juegos para las Máquinas Tragamonedas toda vez que no se había establecido |

| | |
|--|---|
| | la alícuota del impuesto mediante una norma con rango de ley. |
| RTF n.º 982-3-98 | No procede la aplicación de la multa que sustituye al comiso de bienes, dado que no se han dictado las normas que permitan la determinación de su monto de acuerdo a las condiciones, naturaleza y características de los bienes involucrados en la infracción, ni tampoco existe norma alguna que fije el extremo inicial de la UIT ni el rango de la UIT que se establecerá como sanción en cada caso concreto. |
| NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS | SUMILLA |
| RTF n.º 16002 | Las normas del Título Preliminar del CT, referentes al ordenamiento jurídico que deben guardar las leyes tributarias están dirigidas al legislador, no siendo posible que las leyes que se apartan de dichas normas sean corregidas por las autoridades que deben cumplir con aplicarlas. (Cf. RTF n.ºs. 2251-4-2002 Y 2053-5.2002). |
| NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS | SUMILLA |
| RTF n.º 659-4-97 | No posible que los exportadores de productos no tradicionales y exportadores de la actividad minera apliquen el beneficio otorgado por los Decretos Leyes n.ºs, 25674 ~ 26009, dado que hasta la fecha no ha sido emitido el Reglamento que posibilite el goce del beneficio. |



ISBN: 978-612-4205-60-6



9 786124 205606