

# Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios







PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

# Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios

*Escriben:*

Rodolfo Martín Ríos Diestro	Silvia Quintana Aquehua
Christian del Carpio Torres	Víctor Alberto Zúñiga Morales
Norma Romero Sipán	Tania Cortez Ramos
Jorge Mendoza Calderón	Christian Vargas Acuache
Percy Nicho Ramírez	José Luis Sorogastua Ruffner
Gina Castro Arana	Eva Roxana Aliaga Aliaga
Sergio F. Rivadeneira Barrientos	Javier Gustavo Oyarse Cruz
Jaime Lara Márquez	

Prólogo de Mercedes Pilar Martínez Centeno

# Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios

Primera edición, diciembre de 2016

## COMITÉ EDITORIAL:

Mercedes Pilar Martínez Centeno

Carmen del Pilar Robles Moreno

Luis Gabriel Donayre Lobo

Christian Manuel Vargas Acuache

*La DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.*

*No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, ni su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso de ejemplar, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.*

Copyright © 2016: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero  
Jr. Lampa 594, Lima 1  
Lima, Perú  
Central Telefónica: (1) 610-5930  
Línea gratuita desde provincias: 0-800-11829  
Correo Electrónico: [defensacontribuyente@mef.gob.pe](mailto:defensacontribuyente@mef.gob.pe)  
Página Web: [www.mef.gob.pe/defensoria](http://www.mef.gob.pe/defensoria)

Editorial: Palestra Editores S.A.C.  
Diseño y Diagramación: Alan O. Bejarano Nóbrega

## Índice

- Prólogo de Mercedes Pilar Martínez Centeno .....7
- Principios del Derecho Procesal Administrativo y su aplicación en el procedimiento contencioso tributario.....11  
*Rodolfo Martín Ríos Diestro*
- El registro contable y los principios del procedimiento administrativo .....39  
*Christian Del Carpio Torres*
- La modificación de actos administrativos después de su notificación: un breve análisis desde el artículo 108 del Código Tributario .....59  
*Norma Romero Sipán*
- ¿Procede la reclamación contra la resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” mediante declaración rectificatoria en el contexto de una fiscalización definitiva efectuada por SUNAT? .....87  
*Jorge Mendoza Calderón*

- La responsabilidad solidaria de los representantes legales dentro del Procedimiento Contencioso-Tributario. Nuevos aspectos a considerar: a propósito del precedente vinculante emitido por la Corte Suprema en la Casación N° 3939-2010 Lima.....129  
*Percy Nicho Ramírez*
- Criterios del Tribunal Fiscal sobre aspectos procedimentales referidos a la apelación .....157  
*Gina Castro Arana | Sergio Fernán Rivadeneira Barrientos*
- La apelación de puro derecho según el Código Tributario.....193  
*Jaime Lara Márquez*
- La prescripción: principales criterios del Tribunal Fiscal.....223  
*Silvia Quintana Aquehua*
- ¿Cuáles son aquellas circunstancias que evidenciarían la improcedencia de la cobranza de una orden de pago? Una revisión de la jurisprudencia .....249  
*Víctor Alberto Zúñiga Morales*
- El procedimiento contencioso tributario en Canadá: perspectiva legislativa, doctrinaria y jurisprudencial.....279  
*Tania Cortez Ramos*
- Apuntes sobre la impugnación de multas administrativas aduaneras .....303  
*Christian Vargas Acuache*
- La impugnación de la sanción de comiso en aduanas .....323  
*José Luis Sorogastúa Ruffner | Eva Roxana Aliaga Aliaga*
- La demanda contencioso administrativa en materia tributaria .....379  
*Javier Gustavo Oyarse Cruz*

## Prólogo

El libro que presentamos por quinto año consecutivo tiene por finalidad brindar a los lectores una visión compartida de los aspectos generales de los procedimientos administrativos más frecuentes en materia de tributos internos y aduaneros.

Para la realización de la presente obra, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero invitó a autores peruanos que se destacan por su grado de especialización en el campo profesional tributario y aduanero, y por tener o haber tenido, una relación directa con el ciudadano desde sus ámbitos de acción, sea en la actividad privada o pública.

Es por esa razón, que confiamos que los aspectos tratados en la presente obra responderán al deseo de conocimiento del público al cual va dirigido, ya que han sido desarrollados de manera clara, puntual y precisa, permitiéndoles identificar fácilmente las diversas posiciones doctrinarias respecto de un mismo tema.

De igual forma, encontrarán en muchos de los artículos académicos que componen la presente obra, la referencia y la invocación a los principios del derecho administrativo como del derecho en general, los cuales han sido ubicados en contextos precisos que permitirán reconocerlos como elementos fundamentales que orientan la actuación de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal.

Además, la presente obra no pierde de vista la importancia del estudio de la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, lo cual colaborará con aclarar las controversias que pudiesen surgir durante la tramitación de los procedimientos que los ciudadanos inicien o mantengan ante las administraciones tributarias, colaborando con ello a la predictibilidad sobre los resultados que se obtendrán en ellos.

Por las consideraciones expuestas, estamos convencidos que los distintos ensayos académicos integrantes de esta obra editorial facilitarán al contribuyente y al usuario aduanero el acceso a un mayor conocimiento sobre sus derechos y, en caso sea necesario, a encontrarse mejor instruidos para hacerlos valer en la instancia administrativa o judicial correspondiente.

Para llevar adelante la obra colectiva que les presentamos, el Comité Editorial conformado por los servidores de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, Carmen del Pilar Robles Moreno, Luis Gabriel Donayre Lobo, Christian Manuel Vargas Acuache y quien suscribe, asumimos el delicado encargo de seleccionar los trabajos académicos con la mirada puesta en que el resultado de dicha selección tuviese el mismo impacto positivo que generaron las ediciones anteriores.

Esperamos que el fruto del trabajo coordinado con los distintos operadores tributarios que aportaron sus ensayos académicos para ser incorporados a la presente obra colectiva, responda a las expectativas del ciudadano que, desde su rol de contribuyente, usuario aduanero, profesional, empresario, servidor público o estudioso del Derecho, requiera acceder a mayor información sobre sus derechos y los procedimientos tributarios y aduaneros en general.

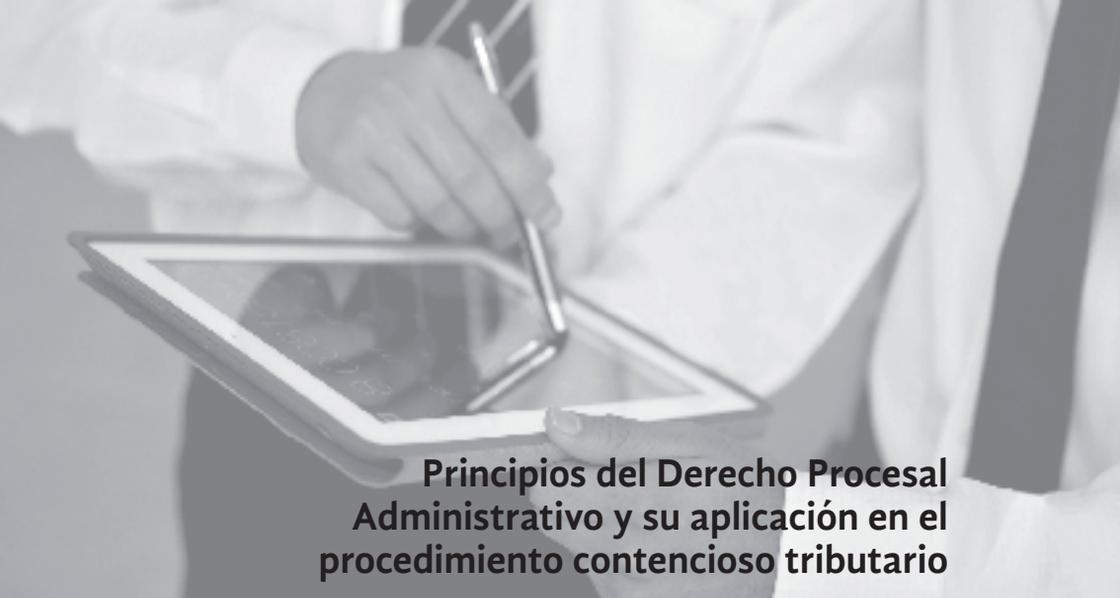
Debemos expresar además, nuestra gratitud a todos los autores que colaboraron con sus artículos para hacer posible que les presentemos la obra colectiva: "Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios". Igualmente, hacerles extensivo un reconocimiento especial por el importante aporte a la doctrina tributaria y aduanera de nuestro país.

En definitiva, nos llena de satisfacción entregar a ustedes esta obra editorial, renovándoles nuestro compromiso como Defensoría de Contribuyente y Usuario Aduanero, de continuar con la protección y difusión de los derechos tributarios en el Perú.

**Mercedes Pilar Martínez Centeno**

Defensora del Contribuyente y Usuario Aduanero





## Principios del Derecho Procesal Administrativo y su aplicación en el procedimiento contencioso tributario

*Rodolfo Martín Ríos Diestro*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Derecho Administrativo y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid, España. Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario — IPDT. Actualmente es Secretario Relator del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.— II. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.— III. PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO.— IV. PRINCIPIO DE OFICIALIDAD O DE IMPULSO DE OFICIO.— V. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD O RAZONABILIDAD.— VI. PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL.— VII. PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD.— VIII. PRINCIPIOS DE CELERIDAD Y DE ECONOMÍA PROCESAL.— IX. A MODO DE CONCLUSIÓN.— X. BIBLIOGRAFÍA.



## I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas estamos asistiendo, cada vez más, a un marcado proceso de reflexión sobre la necesidad de adecuar, repensar e interpretar el Derecho Tributario desde una perspectiva constitucional. Ello se ha visto reflejado no solo en la doctrina jurídica y en el ámbito académico, sino también en la diversa producción jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano. Este último, ha desempeñado un rol protagónico en dicho proceso a través de la emisión de relevantes sentencias que se han pronunciado sobre la inconstitucionalidad de normas de carácter tributario que crearon o regularon aspectos esenciales de impuestos, contribuciones o tasas (arbitrios municipales), o inclusive a través de acciones de amparo que llegaron a su competencia. En ese *proceso* de argumentación jurídica, análisis y motivación; el Tribunal Constitucional, en su desarrollo jurisprudencial, se ha referido necesariamente a los principios jurídicos tributarios como límites de la potestad tributaria previstos en nuestra Constitución Política. A su vez, se ha referido a principios jurídicos procesales que se desprenden de nuestro ordenamiento constitucional y que actúan como derechos y garantías del administrado en el marco de un procedimiento administrativo como son el principio de legalidad, debido procedimiento, derecho de defensa, verdad material, entre otros.

Habida cuenta de la importancia en el ámbito constitucional que adquiere la articulación de los principios jurídicos procesales en el análisis y discusión en materia tributaria —tanto en su dimensión sustantiva como procesal—, el presente artículo tiene por propósito analizar y desarrollar el contenido teórico de algunos de los principios procesales del Derecho Administrativo

y su aplicación en el procedimiento administrativo tributario, en especial, en el procedimiento contencioso tributario, para lo cual se tendrá en cuenta la normatividad legal, así como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional donde se haya recogido tales principios.

## II. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad se encuentra previsto en el numeral 1.1 del Artículo IV de la Ley N° 27444 que aprueba la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>1</sup> (en adelante, LPAG) y señala que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al Derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo a los fines para los que les fueron conferidas.

Por el Principio de Legalidad se entiende que la Administración Pública debe sujetar su actuación a todo el sistema jurídico normativo, esto es, a la Constitución Política del Perú, la ley, los Principios Generales del Derecho, las normas reglamentarias, los precedentes administrativos, entre otras fuentes del derecho, y no solo a una de sus fuentes tradicionalmente entendida como es la ley.

En razón de este principio, al ser la Administración una entidad sometida a la ley y al Derecho, le estaría vedada cualquier iniciativa propia, de forma que solo podría llevar a cabo aquellas actividades que la Ley o el Derecho le faculte expresamente<sup>2</sup>.

En ese sentido, Morón Urbina (2014) señala con acierto que:

*[...] mientras los sujetos de derecho privado, pueden hacer todo lo que no está prohibido, los sujetos de derecho público sólo pueden hacer aquello que le sea expresamente facultado. En otras palabras, no basta la simple relación de no contradicción. Se exige además una relación de*

---

<sup>1</sup> Ley N° 27444, promulgada el 10 de abril de 2001, publicada el 11 de abril de 2001 y vigente a partir del 11 de octubre de 2001.

<sup>2</sup> Esto es lo que se denomina en doctrina vinculación positiva de la Administración a la ley. Al respecto, véase Santamaría (2010, pp. 61-62).

*subordinación. O sea, que para la legitimidad de un acto administrativo es insuficiente el hecho de no ser ofensivo a la ley. Debe ser realizado con base a alguna norma permisiva que le sirva de fundamento. (pág. 64)*

Una expresión de este principio aplicado en el procedimiento contencioso tributario podemos advertirlo en la **Resolución del Tribunal Fiscal** (en adelante, RTF) N° **611-11-2014**, donde una municipalidad distrital declaró inadmisibile la apelación contra una resolución de gerencia, que a su vez había declarado improcedente la reclamación contra una orden de pago girada por el Impuesto Predial del año 2004, toda vez que a efecto de admitir a trámite la apelación interpuesta, dicha Administración exigió al recurrente la presentación de la Hoja de Información Sumaria como requisito de admisibilidad, la misma que no fue presentada en el plazo otorgado.

Al respecto, el artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF<sup>3</sup> (en adelante, Código Tributario), establece que la apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el cual deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. Asimismo, la norma añade que se deberá adjuntar al escrito, la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia.

Como puede advertirse, el requisito de la hoja de información sumaria está referido al formato que es aprobado por Resolución de Superintendencia y no a otra norma con rango similar, norma que es emitida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) y no por otro tipo de Administraciones Tributarias como son las municipalidades provinciales o distritales, por lo que en el caso materia

---

<sup>3</sup> Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013.

de análisis, no correspondía que la municipalidad distrital exigiera a la recurrente como requisito de admisibilidad la hoja de información sumaria ni que declarara inadmisibile la apelación interpuesta, razón por la cual se revocó la resolución apelada en dicho extremo y se emitió pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido.

Es decir, a efecto de admitir a trámite el recurso de apelación presentado ante una municipalidad distrital o provincial, estas no pueden exigir el requisito de admisibilidad de hoja de información sumaria, por cuanto de acuerdo al Código Tributario dicho requisito solo está reservado para los procedimientos contenciosos tributarios de apelación seguidos ante la SUNAT, por lo que la exigencia de dicho requisito no previsto en la ley por parte de una Administración Tributaria municipal, implicaría la vulneración del principio de legalidad en el procedimiento contencioso tributario de apelación.

Otro caso donde se puede advertir la aplicación del principio de legalidad es en la **RTF N° 14436-8-2013**, que revocó una resolución de sub gerencia que declaró improcedente una solicitud de devolución de pagos indebidos por concepto de Tasa por Derecho de Revisión de Proyectos para el otorgamiento de Licencia de Obra y Derecho de Trámite por Visación (sic) de Planos. De acuerdo al criterio contenido en dicha jurisprudencia, conforme a la LPAG, la norma que aprueba el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) es de carácter recopilatorio, y si bien puede disponer el cobro de tasas, entre ellas, la subespecie derecho, la creación y regulación de derechos de naturaleza tributaria deben sujetarse adicionalmente a los requisitos de validez previstos en el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF<sup>4</sup> y en la Ley Orgánica de Municipalidades<sup>5</sup>, esto es, que previamente la tasa derecho haya sido creada por una ordenanza municipal y sea ratificada por

---

<sup>4</sup> Publicado el 15 de noviembre de 2005.

<sup>5</sup> Publicada el 27 de mayo de 2003.

la municipalidad provincial, además de contener los elementos esenciales del tributo<sup>6</sup>.

En el caso planteado en la citada **RTF N° 14436-8-2013**, a pesar del requerimiento formulado por el Tribunal Fiscal mediante proveído, la Administración no remitió las normas que sustentaran válidamente la creación y regulación de los cobros realizados por concepto de Tasa por Derecho de Revisión de Proyectos para el otorgamiento de Licencia de Obra y Derecho de Trámite por Visación (sic) de Planos materia de solicitud de devolución, por tanto, al no contar dichos conceptos con el amparo legal correspondiente, los cobros realizados por la Administración teniendo como sustento un TUPA, devinieron en indebidos.

### III. PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO

El principio del debido procedimiento previsto en el numeral 1.2 del Artículo IV de la LPAG establece que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Conforme lo ha señalado la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04944-2011-PA/TC, el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, es aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa y supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

En la doctrina, el contenido esencial del debido proceso implica el reconocimiento de tres derechos fundamentales que garantizan la defensa del administrado durante el transcurso del

---

<sup>6</sup> Aspectos material, personal, espacial y temporal del tributo.

procedimiento administrativo: a) Derecho a ser oído; b) Derecho a ofrecer y producir pruebas; y c) Derecho a una decisión motivada o fundada (Cassagne, 2010, págs. 647-649).

Con relación al derecho a ser oído, Morón (2014) precisa que:

*El reconocimiento del derecho fundamental a exponer oralmente ante las autoridades, determina la necesidad de respetar algunas garantías fundamentales vinculadas, tales como el derecho a contar con tiempo y medios adecuados para la preparación de la defensa, esto es, el plazo razonable entre la fecha de citación para el acto oral y el de su realización, que previamente se le permita el acceso al expediente y le hayan notificado de todos los actuados y escritos en el caso. (pág. 70)*

En cuanto al derecho de ofrecer y producir pruebas, cabe señalar que este derecho comprende la facultad que tiene el administrado de ofrecer y actuar las pruebas producidas por este, así como las de contradecir las de otro administrado o las pruebas obtenidas de oficio por la Administración en relación a sus propios intereses y pretensiones.

Respecto al derecho de obtener una decisión motivada o fundada en derecho, el autor argentino Juan Carlos Cassagne (2010) señala que este derecho permite al administrado exigir que la decisión (de mero trámite o definitiva) haga mérito de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en la medida que fueran conducentes a la solución del caso. Este principio, concebido con mayor amplitud se vincula con el derecho a una tutela judicial efectiva y requiere que la notificación del acto administrativo sea autosuficiente, no bastando una revisión genérica a la causa del acto que, muchas veces, el particular desconoce por no haber tenido acceso pleno al expediente administrativo (págs. 647-649).

Expresión recurrente de la inobservancia del principio del debido procedimiento en el procedimiento contencioso tributario se materializa cuando la Administración no motiva ni fundamenta de manera adecuada y suficientemente sus actos administrativos o cuando no responde a todos y cada uno de los aspectos planteados por los contribuyentes dejándolos en situación de indefensión e incertidumbre.

En la **RTF N° 10140-1-2014** se declaró la nulidad de una resolución de intendencia que declaró inadmisibile la reclamación contra una resolución de multa girada por la comisión de la infracción del numeral 5 del artículo 174° del Código Tributario. Al respecto, la Administración declaró inadmisibile la reclamación contra dicho valor por cuanto sostuvo que fue presentada de manera extemporánea, toda vez que al requerirle la cancelación de la deuda tributaria o la presentación de carta fianza, este no cumplió lo solicitado. Por su parte, el contribuyente argumentó que intentó presentar su reclamación contra dicha resolución de multa el 31 de diciembre de 2013, esto es, dentro del plazo de ley, sin embargo, no pudo presentarla por cuanto en dicha fecha la Administración laboró sólo hasta el mediodía, por lo que alegó que de acuerdo a la Norma XII<sup>7</sup> del Código Tributario, debe ser considerado día inhábil.

En los considerandos de la resolución apelada, la Administración se limitó a señalar de manera general que mediante Decreto Supremo N° 095-2012-PCM<sup>8</sup>, el día 31 de diciembre de 2013 fue declarado no laborable para el Sector Público, pero para fines tributarios debe ser considerado hábil, sin embargo, no responde ni analiza el argumento del contribuyente respecto a que dicha fecha la Administración sólo laboró hasta el mediodía razón por la cual no pudo presentar su reclamación, y que por tal motivo, de acuer-

---

<sup>7</sup> La Norma XII 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 este correspondiente al día del 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.

<sup>8</sup> Publicado el 16 de setiembre de 2012.

do a la Norma XII del Código Tributario, debió ser considerado día inhábil a efecto de no perjudicar sus intereses en el ejercicio de su derecho de defensa. En ese sentido, toda vez que la Administración no ha tomado en consideración todas las cuestiones que suscitaba el expediente, ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 129° del Código Tributario, así como el numeral 6.3 del artículo 6° de la LPAG, por lo que se declaró nula la resolución apelada.

Otro aspecto donde se vulnera el principio del debido procedimiento es en la inobservancia de los plazos para ofrecer y actuar pruebas, sea que esto se produzca en la etapa de fiscalización o en el mismo procedimiento contencioso tributario. En la **RTF N° 6698-1-2002** se declaró nulo el requerimiento de fiscalización y nulas las resoluciones de determinación y multas giradas como resultado de dicha fiscalización, toda vez que el plazo otorgado en el citado requerimiento para la presentación de un informe que sustentara legal y documentariamente los reparos a la base imponible y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas fue menor al señalado en el numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario, que establece que la Administración Tributaria podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres días hábiles<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> **“Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN**

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:
  - a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

#### IV. PRINCIPIO DE OFICIALIDAD O DE IMPULSO DE OFICIO

El principio de impulso de oficio se encuentra regulado en el numeral 1.3 del Artículo IV de la LPAG y establece que 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.

Por el principio de oficialidad o impulso de oficio, la Administración Pública está obligada a desplegar toda la actividad procesal que sea necesaria para dar adecuada satisfacción, en general, al interés público del cual ella es gestora, y en especial, a la pretensión del administrado de manera oportuna y conforme a derecho.

Los autores españoles Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández (2000) señalan que:

*[...] la Administración está específicamente obligada a desarrollar la actividad que sea necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de que sea excitada en este sentido por los particulares, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la jurisdicción civil donde, por regir el principio dispositivo, se entiende que el proceso es cosa de las partes, de quienes depende, en consecuencia, su progresión. (pág. 463)*

Así, por el principio de impulso de oficio, el procedimiento administrativo adquiere un marcado carácter inquisitorial, a

- 
- b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.
  - c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles. También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles”.

diferencia del procedimiento jurisdiccional civil donde prima el carácter dispositivo, donde el proceso es impulsado por las partes.

Por otra parte, en aplicación del principio de impulso de oficio, la actividad procesal desplegada por Administración Pública a lo largo del procedimiento, en aras del interés público, puede extender el contenido de su decisión a todas las cuestiones que suscitan el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, siempre que respete las exigencias del principio de contradicción dando oportunidad a los interesados de pronunciarse sobre estas cuestiones nuevas, no propuestas inicialmente por ellas.

Expresiones del principio de impulso de oficio podemos advertirlo tanto a nivel normativo como a nivel jurisprudencial. Así, a nivel normativo el artículo 126° del Código Tributario establece que para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

A su vez, el artículo 127° del citado código que regula la facultad de reexamen en la etapa de reclamación, señala que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Como puede advertirse de las normas antes glosadas, el órgano resolutor (sic) de la Administración Tributaria está facultado a impulsar de oficio el procedimiento contencioso tributario, disponiendo la obtención y actuación de todos los medios probatorios que el ordenamiento tributario disponga para resolver el asunto controvertido. Adicionalmente, en cuanto al alcance de la facultad de reexamen, la norma dispone que el órgano resolutor (sic) podrá hacer un nuevo examen de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, pudiendo llevarse a cabo nuevas comprobaciones no efectuadas en la etapa de fiscalización, siempre que se respete el derecho de defensa del contribuyente dando oportunidad a que este formule

sus alegatos, ofrezca y actúe pruebas, aspectos que también están previstos en el mismo artículo 127º.

En el plano jurisprudencial podemos advertir la aplicación de este principio en la **RTF N° 0735-5-2001** cuya controversia se centraba, entre otros aspectos, en establecer si el desconocimiento del crédito fiscal a una agencia de aduanas por la compra de parihuelas, adquisición de servicios profesionales en asesoría en sistemas de computación, adquisición de servicios de aduanaje (sic) y desaduanaje (sic), descarga, movilidad, embaladores, monta carga, entre otros, calificados por la Administración Tributaria como operaciones no reales, se había realizado conforme a ley.

En dicha jurisprudencia se señaló que durante el proceso de fiscalización como en el de reclamación, la Administración Tributaria realizó una serie de acciones con la finalidad de probar que las operaciones de compra eran no fehacientes, los que no fueron rebatidos por la recurrente con la presentación de algún medio probatorio durante el proceso contencioso. Cabe señalar que en dicha controversia, en la etapa de reclamación, el órgano resolutor (sic) ordenó, entre otras comprobaciones y cruces de información, la inspección ocular de un almacén a efecto de comprobar la capacidad instalada para almacenar la supuesta compra de 4,199.71 parihuelas, resultando como resultado de dicha inspección que el supuesto almacén solo contaba con 175 metros cuadrados donde no se encontró objeto alguno de almacenamiento.

En la referida jurisprudencia se destacó que en el reparo al crédito fiscal, la Administración Tributaria no se había limitado a desconocer el crédito fiscal porque el proveedor no fue hallado, como ocurrió en la **RTF N° 2071-4-96** alegada por el contribuyente, sino que en el caso de autos, luego de realizar diversas acciones comprobatorias, concluyó que las operaciones realizadas eran no reales, por lo que el Tribunal Fiscal procedió a confirmar este reparo.

En la **RTF N° 6648-7-2016** donde la controversia radicaba en establecer si la determinación de los Arbitrios Municipales se había realizado conforme a ley, el Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada por cuanto señaló que para tal determinación

la Administración se había limitado a considerar la información de su sistema según el cual estos tenían uso comercial bajo la categoría de “Puesto (o stand) en mercado o campo ferial”, sin precisar si había realizado inspección alguna al predio que permita establecer si es un mercado de abastos tradicional o un campo ferial, ni ha señalado los rubros de actividad de cada uno de dichos predios que solo calificarían como puesto (o stand) de dicho mercado o campo ferial, si se dedican a la exposición y venta de productos.

Es decir, en la citada **RTF N° 6648-7-2016** se señaló que la Administración no había agotado su actividad probatoria a efecto de establecer si los inmuebles de la recurrente vienen siendo usados como “Puesto (o stand) en mercado o campo ferial”, siendo que tampoco solicitó a la recurrente que adjunte documentación que permita dilucidar la controversia, por lo que consideró que la actividad probatoria materia de autos fue deficiente, razón por la que revocó la apelada y dispuso que la Administración proceda a impulsar de oficio el procedimiento en cuanto al aspecto probatorio y agote las actuaciones necesarias para lograr la verdad material, emitiendo un nuevo pronunciamiento.

## V. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD O RAZONABILIDAD

El principio de razonabilidad previsto en el numeral 1.4 del Artículo IV de la LPAG establece que las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones o establezcan restricciones a los administrados, debe 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, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

El principio de proporcionalidad o razonabilidad tiene como fundamento el criterio de justicia y está concebida como una regla de garantía de los administrados frente a la intervención de la Administración Pública, donde el acto normativo o ejecutivo que implique la afectación o gravamen del derecho del administrado

esté plenamente justificado por la consecución del interés público general.

En el derecho alemán, este principio comprende a su vez tres sub principios, el de idoneidad, el de adecuación y el de proporcionalidad en sentido estricto, de tal manera que solo si una medida normativa o aplicativa pasa por el filtro de estos tres principios, (denominado Triple test de proporcionalidad), el acto cuestionado habría cumplido con la proporcionalidad exigida.

Así, el principio de idoneidad o utilidad consiste en comprobar que la medida normativa o aplicativa a adoptarse resulte realmente útil para justificar el fin público perseguido. Por el principio de necesidad o adecuación consiste en valorar que entre las posibles alternativas, debe elegirse siempre aquella menos gravosa o restrictiva de los derechos del administrado, eligiendo entre diversos medios igualmente idóneos aquella que resulte menos onerosa. Finalmente, por el principio de proporcionalidad, en sentido estricto, consiste en ponderar si la consecución del interés público pretendido justifica o compensa la afectación del interés privado por la medida adoptada, se trata de una valoración costo beneficio (Santamaría, 2010, pág. 208).

Una expresión a nivel normativo del principio de razonabilidad o proporcionalidad podemos advertir en el numeral 1 del artículo 62º del Código Tributario, en concordancia con el artículo 106º del citado texto legal.

En efecto, de acuerdo al numeral 1 del artículo 62º del referido Código Tributario antes glosado, en el ejercicio de su facultad de fiscalización que es ejercida en forma discrecional, la Administración Tributaria podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios, que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad; así como documentos

y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Ahora bien, la norma agrega que en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles y señala que también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Por su parte, el último párrafo del artículo 106º señala que por excepción, la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan tomar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria (sic) de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en este Código.

Como puede advertirse, la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización la misma que es ejercida de manera discrecional, y en el marco de la facultad prevista en el numeral 1 del artículo 62º del Código Tributario, podría requerir al deudor tributario la exhibición inmediata de libros, registros y documentación sustentatoria (sic) de sus operaciones de adquisiciones y ventas, en la medida que se notifique un requerimiento al amparo del 106º el mismo que surtirá efectos al momento de su recepción.

Sin embargo, a fin que esta facultad discrecional de la Administración no vulnere los principios de justicia, equidad y razonabilidad en el deber de colaboración que tiene el deudor tributario durante un procedimiento de fiscalización, el ejercicio de dicha facultad debe estar modulada por el principio de proporcionalidad o razonabilidad.

Sobre el particular, la **RTF N° 08819-3-2009** ha señalado que si bien la Administración se encuentra facultada para solicitar la

exhibición y/o presentación de documentación relacionada con las obligaciones tributarias del contribuyente, pudiendo, excepcionalmente, el requerimiento de información surtir efectos en la fecha de su recepción, también es imprescindible que en atención al principio de razonabilidad y el inciso a) del numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario concordado con el artículo 106° del mismo cuerpo legal, el plazo otorgado para cumplir con el requerimiento de información guarde coherencia con el volumen y tipo de información solicitada, lo que no se advierte de la revisión del requerimiento materia de autos.

En esa misma línea del razonamiento jurisprudencial, la **RTF N° 03658-8-2014** ha establecido que de las normas glosadas<sup>10</sup> y recogiendo criterios jurisprudenciales de este Tribunal sobre la materia, puede hacerse una primera distinción entre los registros, libros y demás documentación que un contribuyente está obligado a llevar por su condición de tal y aquella que tendrá que elaborar o recopilar con motivo de un pedido de información específico de la Administración Tributaria, siendo que en el primer caso, el plazo con que cuenta un contribuyente para su exhibición o presentación será menor que en el segundo caso.

Cabe agregar, que tratándose del primer tipo de información – es decir, de aquella que el contribuyente está obligado a llevar y conservar en base a su calidad de tal –, existe la posibilidad de que se requiera su exhibición y/o presentación en forma inmediata, no obstante, la propia norma glosada hace referencia a un criterio de razonabilidad en cuanto al plazo que se debe otorgar para la referida exhibición y/o presentación, por lo tanto, en el caso específico materia de autos, se concluyó que dado el tipo de documentación solicitada por la Administración a través del requerimiento de fiscalización<sup>11</sup>, no era razonable que exigiera a la recurrente su exhibición inmediata.

---

<sup>10</sup> Se refiere a las normas contenidas en el numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario.

<sup>11</sup> En la **RTF N° 03658-7-2014** se advierte que de la revisión del aludido requerimiento, se observa que la Administración solicitó a la recurrente que

## VI. PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL

El principio de verdad material se encuentra contenido en el numeral 1.11 del Artículo IV de la LPAG y señala que en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Por el principio de verdad material, en el procedimiento administrativo contencioso (o no contencioso), la Administración tiene el deber de encontrar la verdad objetiva o material de los hechos, hayan sido o no planteadas por los administrados y con prescindencia de lo alegado y probado por estos. Este principio tiene como fundamento en que el Derecho Administrativo no se resuelve controversias de índole particular sino asuntos que interesan al interés público.

El autor argentino Juan Carlos Cassagne (2010) advierte que:

*[...] a diferencia de lo que acontece en el proceso judicial, donde el juez circunscribe su función jurisdiccional a las afirmaciones y pruebas aportadas por las partes, siendo ellas el único fundamento de la sentencia, el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado (pág. 645).*

A nivel normativo, también consideramos que el principio de verdad material se encuentra recogido en los artículos

---

proporcionara o exhibiera, entre otros, copia del cálculo de los pagos en exceso, donde se demuestre el ingreso derivado de los servicios a los que se circunscribía el laudo arbitral, el cálculo del Impuesto a la Renta incrementado, los intereses moratorios y los pagos efectuados en el ejercicio 2001, los documentos que sustentan el pago en exceso y su cálculo, los libros y registros contables correspondientes al ejercicio 2001 y las declaraciones juradas original y rectificatoria (sic) del Impuesto a la Renta del citado ejercicio; información y documentación que debía ser presentada en forma inmediata en la misma fecha de su notificación efectuada el 3 de marzo de 2011.

126° sobre la facultad del órgano resolutor (sic) de ordenar las pruebas de oficio y requerir los informes necesarios para el esclarecimiento de la materia controvertida, así como en el artículo 127° del Código Tributario que señala que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

En la jurisprudencia fiscal, tenemos la **RTF N° 04014-10-2014** que declaró infundada una apelación contra la resolución ficta denegatoria de una reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de una solicitud de devolución del Impuesto a la Renta de cuarta correspondiente al ejercicio 2007, toda vez que en la fiscalización realizada a la recurrente con ocasión de su solicitud de devolución, la Administración le requirió diversa documentación que acreditara la efectiva prestación de servicios a favor de la empresa que le habría efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría materia de devolución, sin embargo, aquella se limitó a presentar los recibos por honorarios emitidos y no emitidos y el certificado de retenciones del ejercicio 2007, entre otros, no presentando documentación que certificara su profesión por institución competente, currículum vitae documentado que demostrara su trayectoria profesional, proyectos, informes de asesoría, documentos internos de trabajo con los cuales sustentaría la ejecución de su labor y documentos que evidencien la forma de cobro de tales servicios profesionales mediante estados de cuenta emitidos por entidades financieras, etc.

Asimismo, en la citada jurisprudencia se señaló que teniendo en cuenta que los servicios prestados consistieron en “Servicios de Control de Calidad y acopio de personal”, no se explicó en ningún documento como podría haber sido un contrato laboral, en qué consistieron las prestaciones del servicio. Adicionalmente, en los actuados del procedimiento se obtuvieron manifestaciones del recurrente, donde manifestó que a la fecha de la toma de su manifestación se dedica a realizar trabajos de pintura, que no tiene profesión u oficio y que las labores que realizó para la empresa

fue la de selección de pescado para conserva y el de acopio de personal para que efectuara la conserva.

Como puede observarse de la jurisprudencia señalada en el párrafo anterior, a efecto de proceder a la devolución de las retenciones en exceso efectuadas, la Administración requirió y actuó una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permitió llegar a la conclusión que los supuestos servicios prestados respondían a operaciones no reales y/o no fehacientes, por lo que declaró infundada la apelación.

## VII. PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD

El principio de simplicidad se encuentra previsto en el numeral 1.13 del Artículo IV de la LPAG y señala que los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que persigue cumplir.

El principio de simplicidad consiste en la exigencia que todo procedimiento administrativo se estructure de manera sencilla y simplificada, debiendo eliminarse requisitos o actuaciones innecesarias o complejas. Este principio tiene conexión con el principio de proporcionalidad y razonabilidad en el sentido que los requisitos o actuaciones deben ser proporcionales o racionales con la finalidad del procedimiento.

Al respecto Morón (2014) precisa que:

*Cuando se contraría este principio, surge la noción de “barrera burocrática” que comprende todos los actos administrativos o normas generales que modifican la situación jurídica existente para la realización de una actividad económica de una manera ilegal o irrazonable, provocando un cambio en la regulación del mercado que afecta a cualquier administrado que pretende ingresar o permanecer en él. (pág. 93)*

Son expresiones de la vulneración de este principio procesal, incluir un procedimiento en un TUPA sin norma legal previa que crea dicho procedimiento o exigir derechos de tramitación que no corresponden.

En materia jurisprudencial, este principio se encuentra implícitamente recogido en la **RTF N° 11125-7-2013**<sup>12</sup> que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, cuyo criterio ha señalado que la Administración Tributaria debe tramitar y emitir pronunciamiento respecto de solicitudes no contenciosas de prescripción sin requerir derechos de trámite. Este criterio también se encuentra recogido en la **RTF N° 18821-11-2012** respecto de un procedimiento contencioso tributario.

En las citadas jurisprudencias del Tribunal Fiscal se señaló que el Tribunal Constitucional (2005), en la sentencia emitida en el **Expediente N° 3741-2004-AA/TC** que precisa como regla sustancial el carácter de precedente vinculante, ha establecido que todo cobro que se haya determinado al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia Administración Tributaria, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la sentencia, pues lo contrario implicaría una violación de los derechos constitucionales mencionados.

## VIII. PRINCIPIOS DE CELERIDAD Y DE ECONOMÍA PROCESAL

El principio de celeridad previsto en el numeral 1.9 del Artículo IV de la LPAG establece que quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

---

<sup>12</sup> Aprobada por Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 22-2013 de 20 de junio de 2013 y publicada el 4 de agosto de 2013.

El principio de celeridad 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. Según Santamaría (2010), “Celeridad significa [...] tendencia a resolver los asuntos en el menor tiempo posible (por un lado) y por otro establecimientos de ritmos ágiles (no lentos)” (pág. 990).

Este principio recogido en el numeral 1.9 del Artículo IV de la LPAG se enuncia como una máxima dirigida no solo a los funcionarios de la Administración Pública sino a todos aquellos que participan en el procedimiento tales como autoridades, partes, representantes, abogados, asesores, peritos, etc.

A decir de Morón (2014),

*[...] la celeridad induce a que el funcionario, entre varias alternativas procedentes, en cualquier momento del procedimiento, opte por la que importe mayor celeridad y sencillez, cumpliéndola en el menor lapso posible. Pero complementariamente, desde la vertiente negativa, consagra la interdicción de dilaciones indebidas en el procedimiento, esto es, el deber de la autoridad instructora del procedimiento de actuar dentro de los plazos, prevenir los retrasos y agotar los mecanismos para los trámites del proceso (ej. notificaciones, actuaciones probatorias, evacuaciones de informes) en el más breve tiempo posible atendiendo a todas las circunstancias del caso. (85-86)*

Expresiones de este principio son la preclusión, la perentoriedad e improrrogabilidad de los plazos o la materialización del impulso de oficio en el procedimiento administrativo.

El Tribunal Constitucional ha invocado el principio de celeridad procesal en diversa jurisprudencia donde se alegaba la vulneración del debido procedimiento por la demora en resolver el procedimiento administrativo. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 04012-2006-PHD/TC, dicho Tribunal ha señalado que “las entidades públicas están en la obligación de orientar al administrado a fin de encausar su petición en la vía procedimental que resulte más adecuada, pues siendo la finalidad de las entidades públicas atender las demandas legítimas de los ciudadanos, no puede admitirse que se empleen institutos procesales diseñados

como instrumentos para cumplir con tal finalidad, evadir responder a las demandas de los ciudadanos”<sup>13</sup>.

Al respecto, en materia tributaria podemos señalar la RTF N° 16103-7-2013 donde si bien el recurrente denominó como “reclamación” su recurso que pretendía impugnar una solución que declaró infundada su solicitud de prescripción, el Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 213° de la LPAG, que establece que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, recalificó dicho recurso como una apelación dándole el trámite correspondiente en esa instancia.

En un sentido similar, podemos citar la RTF N° 16103-7-2013 donde si bien se declaró nula la resolución apelada por cuanto la Administración Tributaria emitió pronunciamiento respecto de una solicitud de inafectación al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular, en el cual el recurrente no se precisó en forma clara e inequívoca los períodos a que se refería su solicitud, el Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 217° de la LPAG, que establece que en caso la autoridad constate la existencia de una causal de nulidad, además de la declaración de nulidad, deberá resolver sobre el fondo del asunto, en caso cuente con los elementos suficientes para ello, lo que ocurría en el caso de autos, que declaró improcedente la solicitud presentada toda vez que la recurrente no había señalado en forma precisa e inequívoca los alcances de su solicitud de inafectación.

Esto es, la sola declaración de nulidad hubiera implicado la remisión del expediente a la Administración a efecto que esta emita pronunciamiento sobre un petitorio respecto del cual se tiene todos los elementos para declararlo improcedente, por lo que a efecto de evitar la dilación procesal y abreviar una actividad procesal, en aplicación del citado artículo 213° de la LPAG, en la instancia de apelación, se emite pronunciamiento sobre la solicitud presentada declarándola improcedente.

---

<sup>13</sup> Ver también la Sentencia recaída en el Expediente N° 1966-2005-PHC/TC.

En el procedimiento contencioso tributario, los artículos 141<sup>o</sup> y 148<sup>o</sup> del Código Tributario recogen el principio de preclusión de plazos en materia probatoria.

*Artículo 141<sup>o</sup>.– Medios probatorios extemporáneos*

*No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.*

*Artículo 148<sup>o</sup>.– Medios probatorios admisibles*

*No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.*

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147<sup>o14</sup>

---

<sup>14</sup> El artículo 147<sup>o</sup> del Código Tributario señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de determinación de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación.

Como puede advertirse, el derecho a la prueba como expresión del derecho constitucional al debido procedimiento encuentra sus límites en los plazos de preclusión previstos en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, debido a que el contribuyente, en la etapa probatoria correspondiente (en la fiscalización, en el primer caso y en la reclamación, en el segundo caso), no ofreció ni actuó las pruebas pertinentes para el esclarecimiento de los hechos de contenido tributario.

Cuestión aparte está la discusión, si los plazos de preclusión establecidos en los artículos 141° y 148° del Código Tributario como límites al derecho a la prueba, vulneran el derecho constitucional al debido procedimiento. Sin perjuicio de una discusión teórica más amplia, consideramos que en el desarrollo de todo procedimiento administrativo, y en especial, en el procedimiento contencioso tributario, debe existir una adecuada ponderación y un equilibrio en la articulación de los principios y derechos constitucionales que garanticen, de un lado, el derecho del administrado al debido procedimiento, y de otro, se alcance la finalidad del procedimiento que es la protección del interés público encargada a la Administración Tributaria.

Otro caso donde podemos advertir la improrrogabilidad (sic) de los plazos como expresión del principio de celeridad en el procedimiento contencioso tributario de apelación es en el **Acuerdo de Sala Plena N° 2001-10** de fecha 21 de setiembre del 2001, mediante el cual el Tribunal Fiscal dispuso que el informe oral deberá realizarse en la fecha y hora exacta programada en la respectiva notificación, agregando que no se concederá prórroga para la realización del informe oral, ni habrá tolerancia respecto de la hora señalada para el mismo. Dicho Acuerdo se sustentó en el artículo 141° del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente en virtud de la Norma IX del Código Tributario, según la cual las actuaciones judiciales se deben practicar en la fecha y hora previamente señaladas, sin admitirse ningún tipo de dilación.

Por otro lado, cabe señalar que el principio de economía procesal es un principio importado del procedimiento jurisdiccional

civil, no se encuentra regulado en la LPAG y consiste en obtener el mayor resultado posible con el mínimo de empleo de actividad procesal. De acuerdo a Santamaría, se trata de un principio que tiene por objeto desproveer a los procedimientos de aquellos trámites prescindibles, unificar trámites o plazos que pueda permitir una tramitación más rápida y eficaz.

Son expresiones de este principio la acumulación de expedientes por existir vinculación de la materia; asimismo, la resolución de fondo de un procedimiento declarado inadmisibles por falta de pago previo de la deuda tributaria, cuando la cobranza de la misma resulte improcedente. Así por ejemplo, en las **RTFs N° 7593-10-204 y 3720-1-2010**, se señaló que no obstante estar acreditada la inadmisibilidad de las reclamaciones contra una resolución de multa y orden de pago, respectivamente, por falta de pago previo de la deuda tributaria reclamada, en tales casos se advirtió una manifiesta improcedencia de la cobranza de la deuda impugnada, razón por la que el Tribunal Fiscal, en aplicación del principio de economía procesal, revocó la resolución apelada, que declaró la inadmisibilidad, y procedió a emitir pronunciamiento por el fondo del asunto controvertido, declarando nula la orden de pago en el primer caso y dejando sin efecto la resolución de multa en el segundo caso.

Es decir, la sola confirmación de la inadmisibilidad de las reclamaciones contra dichos valores por falta de pago previo, hubiera supuesto que el contribuyente, a efecto que sea admitida su reclamación y obtener un pronunciamiento de fondo, cancele dichas deudas tributarias manifiestamente improcedentes, que luego en el análisis de fondo hubieran sido dejadas sin efecto con la consiguiente devolución de lo pagado indebidamente más los intereses moratorios que irroga la devolución por parte del fisco. En ese sentido, a efecto de evitar dicha actividad procesal que no solo implica dilación del procedimiento sino perjuicio para los intereses del contribuyente y del fisco, en las citadas **RTFs N° 3720-1-2010 y 7593-10-2014**, se emitieron pronunciamiento de fondo declarando, en un caso, nula la orden de pago, y en el otro, dejando sin efecto la resolución de multa impugnada.

Es usual que ambos principios (celeridad y economía procesal) se hagan referencia de manera indistinta o como expresiones de lo mismo, sin embargo, debe precisarse que no es así. Cabe señalar que el principio de economía procesal comprende a su vez una serie de principios como el de concentración, simplificación, celeridad, entre otros, siendo el principio de celeridad una de las expresiones del principio de economía procesal asociado estrictamente a la reducción de plazos en la tramitación de los procedimientos.

## IX. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir de la revisión del contenido teórico de los principios procesales del Derecho Administrativo y su aplicación en el procedimiento contencioso tributario a propósito de la jurisprudencia fiscal y constitucional referenciada en el presente artículo, podemos advertir que los principios procesales previstos en la LPAG encierran los valores, derechos y garantías de la norma constitucional y se articulan en el procedimiento contencioso regulado por el Código Tributario desde una doble perspectiva

De un lado, actúan como garantías del contribuyente dentro del procedimiento contencioso tributario, así por ejemplo, los principios de legalidad, debido procedimiento, simplicidad, razonabilidad, celeridad y economía procesal, garantizan que la dinámica procesal se desarrolle de acuerdo a ley, respetando los plazos, el derecho a la defensa, a una adecuada motivación, a ofrecer y actuar pruebas, a ser oído y a que el procedimiento fluya de manera simplificada, eliminándose requisitos o actuaciones innecesarias o complejas y se alcance la satisfacción de su pretensión en el tiempo oportuno.

De otro lado, sirven como directrices o lineamientos que ordenan e impulsan el procedimiento administrativo dentro del marco legal; ejemplo de ellos son el principio de legalidad, impulso de oficio, verdad material, celeridad o economía procesal, entre otros, sin los cuales la Administración Tributaria no podría alcanzar una de las finalidades supremas del procedimiento el cual es la consecución del interés general.

## **X. BIBLIOGRAFÍA**

Santamaría, J. (2010). *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*. Madrid: La Ley.

Morón, J. (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.

Cassagne, J. (2010). *Derecho Administrativo*. Lima: Palestra.

García, T. & Ramón, T. (2000). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas.



## El registro contable y los principios del procedimiento administrativo

*Christian Del Carpio Torres*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Maestría de Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Actualmente es abogado asociado del Estudio Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. LA OBLIGACIÓN DEL REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES.– III. PREVALENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LAS DISPOSICIONES CONTABLES.– IV. LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA: EL PRINCIPIO DE LO DEVENGADO.– V. EL REGISTRO CONTABLE Y LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.– VI. LA VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.– VII. EL TRIBUNAL FISCAL HA CONFIRMADO QUE LOS GASTOS DEBEN SER DEDUCIDOS EN EL EJERCICIO DE SU DEVENGO CON INDEPENDENCIA DE LA OPORTUNIDAD DE SU REGISTRO CONTABLE.– VIII. CONCLUSIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

El diferente tratamiento que muchas veces dan a una misma operación las disposiciones y principios contables, y las normas tributarias, en función a sus propios objetivos, es decir, para reflejar la real situación patrimonial y operacional de la empresa los primeros y, la finalidad recaudatoria o extrafiscal de las segundas, han sido y son fuente permanente de múltiples problemas<sup>1</sup>.

Un supuesto relevante de conflicto es aquel que se deriva de la obligación de realizar el registro contable de las operaciones y la posibilidad de deducir gastos para la determinación de la renta neta afecta al Impuesto a la Renta (en adelante, IR). La Administración Tributaria en reiteradas ocasiones ha desconocido el carácter deducible de un gasto atendiendo a la omisión del registro contable en el periodo de su devengo, lo cual consideramos colisiona con los derechos de los contribuyentes. La evaluación de esta controversia será el propósito de nuestro trabajo.

## II. LA OBLIGACIÓN DEL REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES

De manera preliminar, es importante comenzar señalando las normas de nuestro ordenamiento que han reconocido la obligación de efectuar el registro contable de las operaciones realizadas por los particulares, y la aplicación de las disposiciones y principios contables.

---

<sup>1</sup> ALLEMANT SALAZAR, Humberto. "La depreciación contable y tributaria en relación con la revaluación de activos fijos". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 13. Diciembre de 1987, p. 1

Conforme al numeral 16.1 del artículo 16° de la Ley del Sistema Nacional de Contabilidad, No. 28708, se señala que:

*“El registro contable es el acto que consiste en anotar los datos de una transacción en las cuentas correspondientes del plan contable que corresponda, utilizando medios manuales, mecánicos, magnéticos, electrónicos o cualquier otro medio autorizado y de acuerdo a lo establecido en la documentación que sustenta la transacción.”*

En relación a la obligación de los particulares de realizar el mencionado registro de sus operaciones, el numeral 16.3 del mismo artículo dispone:

*“Las Entidades del sector privado efectuarán el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos dictados y aprobados por el Consejo Normativo de Contabilidad.”*

La norma citada no sólo es importante porque reconoce la obligación de los particulares de realizar el registro contable, sino que además determina que el mismo debe efectuarse conforme a disposiciones contables aprobadas por la autoridad competente en nuestro país.

Respecto a las normas tributarias que han reconocido de forma expresa y general la obligación de realizar el registro contable, se tiene que el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, establece que es obligación de los administrados:

*“4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. (...)”*

En lo que respecta a tributos en específico, el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), ha establecido:

**“Artículo 65°.-** Los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado, **de acuerdo con las normas sobre la materia.**

*Los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 1700 UIT **deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la SUNAT. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la SUNAT. (...).***" (El énfasis es agregado)

De otro lado, la Ley General de Sociedades dispone en su artículo 223° que los estados financieros: "(...) *se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país*".

Debe destacarse que esta disposición sólo hace alusión a la aplicación de principios contables para la elaboración de estados financieros (balance general y estado de ganancias y pérdidas), mas no se refiere a otra información que puede componer la contabilidad de los particulares.

Asimismo, cabe considerar que esta norma reconoce de forma previa, que los estados financieros deben ser preparados conforme a las normas legales pertinentes.

En suma, se advierte que de manera general y en atención a tributos en concreto, el ordenamiento jurídico peruano ha previsto la obligación de realizar el registro contable de las operaciones realizadas por los particulares, así como elaborar sus estados financieros conforme a las normas legales y las disposiciones contables vigentes.

Al contrario de lo que se ha pretendido sostener en algunas ocasiones, las normas antes citadas, no han reconocido la prevalencia de las normas contables sobre las normas jurídicas, o el condicionamiento general de la determinación de la obligación tributaria al cumplimiento de deberes relativos a la contabilidad, tal como desarrollaremos a continuación.

### **III. PREVALENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LAS DISPOSICIONES CONTABLES**

En el ámbito tributario, nuestro ordenamiento ha reconocido la prevalencia de las normas especiales sobre las normas y prin-

cipios del Derecho común, los cuales sólo serán de aplicación de manera supletoria. Al respecto, la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece:

*“NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO*

*En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”*

En lo que atañe a las disposiciones contables y su interrelación con las normas tributarias, cabe mencionar que la propia Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, No. 28708, ha previsto en el artículo V como uno de sus principios regulatorios, el Principio de Legalidad, el cual consiste en la: *“Primacía de la legislación respecto a las normas contables.”*

A mayor abundamiento, el numeral 16.4 del artículo 16° misma Ley, señala:

*“En el registro sistemático de la totalidad de los hechos financieros y económicos, los responsables del registro no pueden dejar de registrar, procesar y presentar la información contable por insuficiencia o inexistencia de la legislación. En tales casos se debe aplicar en forma supletoria los Principios Contables Generalmente Aceptados y de preferencia los aceptados en la Contabilidad Peruana”.*

Así, la propia norma que establece la obligación de realizar el registro contable de las operaciones conforme a normas y principios contables, ha establecido el carácter prevalente de las normas legales, cuya eficacia no puede condicionarse al cumplimiento de ninguna otra disposición.

De otro lado, en el caso específico del IR, es relevante el Artículo 33° del Reglamento de la LIR, el cual reconoce expresamente que las diferencias que puedan surgir por la aplicación de disposiciones contables, no determinan la pérdida de la deducción fiscal, salvo que la Ley así lo disponga expresamente. En efecto, dicha norma señala:

*“La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción”. (El énfasis es agregado)*

En ese sentido, cabe señalar que algunos autores nacionales han identificado dos modalidades de interacción entre las normas contables y la legislación positiva para efectos de la determinación de la renta neta gravable, a saber, el Sistema de Balance Único con correcciones y el Sistema de Balances Independientes<sup>2</sup> y, según los cuales, la tributación depende íntimamente de las reglas y estándares contables o, por el contrario, por su naturaleza jurídica y legal, su interpretación y aplicación son autónomos de la regla contable y, en esa línea, concibe conceptos propios que se alimentan de las instituciones jurídicas.

Como se sabe, el legislador peruano ha optado por el denominado Sistema de Balances Independientes o doble balance como fluye del artículo 33° del Reglamento LIR, que obliga a efectuar un procedimiento de “conciliación” que permita que el resultado contable se “ajuste” a fin de llegar al resultado tributario al que se refiere la norma legal y sobre el cual recae la carga tributaria correspondiente.

Atendiendo a ese procedimiento, el registro contable de las operaciones en los Estados Financieros o en los libros y registros contables, constituye únicamente una base fáctica o de referencia para la determinación de la renta imponible, determinación que en última instancia deberá sujetarse a lo que disponga la legislación tributaria positiva. Consecuentemente, sería erróneo considerar que los principios y reglas contables tienen mayor jerarquía que una norma jurídica en lo que atañe a la determina-

---

<sup>2</sup> DURÁN ROJO, Luis; “La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Un breve análisis de la situación en el Perú”. *Revista Ius et Veritas* N° 48. Julio 2014. Lima. Perú, Pp. 186-188.

ción de la base imponible de los tributos. Adoptar una posición distinta implicaría vulnerar los principios de legalidad y reserva de ley que contempla el artículo 74° de la Constitución.

De lo expuesto se advierte que ha sido explícito el reconocimiento de la prevalencia de las normas jurídicas, y en específico de las normas tributarias, sobre las reglas contables. El reconocimiento de la aplicación de éstas últimas en la elaboración de estados financieros o en el llevado de libros y registros, no menoscaba la efectiva aplicación de las normas legales previstas para la determinación de la obligación tributaria y el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes.

Lo señalado es de especial relevancia en el IR, ello debido a que la omisión del registro de las operaciones o su realización sin seguir las pautas que las disposiciones contables establecen, ha sido un argumento recurrente para cuestionar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, en específico, para la deducción de gastos que inciden en la cuantificación de la renta neta.

#### **IV. LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA: EL PRINCIPIO DE LO DEVENGADO**

La condición principal para que un gasto pueda ser deducible a efectos de la determinación de la renta neta afecta al IR de tercera categoría, es que cumpla con el denominado principio de causalidad, previsto en el artículo 37° de LIR, según el cual:

*“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. (...)”*

Esta norma ha sido objeto de precisión por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, conforme a la cual, para que un gasto sea deducible, además de cumplir con lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley, debe ser normal para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como

razonabilidad y proporcionalidad en relación con los ingresos del contribuyente.

De otro lado, respecto a la oportunidad en la cual corresponde reconocer las ganancias generadas por el contribuyente, el artículo 57º de la LIR establece que para el caso de las rentas de tercera categoría, éstas se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Tal disposición también resulta aplicable para la imputación de gastos.

Es preciso destacar que ni la LIR ni su Reglamento definen el concepto o lo que debe entenderse por devengado; sin embargo, en las disposiciones contables, tanto la NIC 1 como la NIC 18 establecen que, la aplicación de dicho criterio supone que, los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando se ganan o incurren y no cuando se cobran o se pagan.

Ahora, en el ámbito jurídico el devengado suele ser definido como el momento en que surge el derecho a percibir la renta, independientemente que se perciba o no.

En ese sentido, Enrique Reig sostiene que: *“El rédito devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere (...) los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren el derecho a su cobro”*.<sup>3</sup>

Por su parte, Roque García Mullin señala que el sistema del devengado atiende únicamente el momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.<sup>4</sup>

En relación al criterio de lo devengado vinculado al reconocimiento de gastos, en la Resolución No. 8732-1-2013, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

---

<sup>3</sup> REIG, Enrique. *El Impuesto a los Réditos*; p. 212.

<sup>4</sup> GARCIA MULLIN, Roque; *Manual del Impuesto a la Renta*; p. 36

*“Que de acuerdo a la regla sobre imputación de gastos contenida en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que sobre la base del principio de devengado, **estos son susceptibles de ser deducidos cuando surge la obligación de pagarlos, independientemente que se hayan efectivamente pagado**, o que tengan el carácter de exigibles, esto es, el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que la empresa adquiere la obligación de pagarlo” (El énfasis es agregado).*

Similar criterio ha sido adoptado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 5252-10-2012, 04998-2-2012, entre otras.

Como vemos, el Tribunal Fiscal ha reconocido de forma expresa la deducción de los gastos en el ejercicio comercial en que se devenguen, independientemente de la fecha en que efectivamente se paguen o se registren contablemente.

Similar criterio ha sido seguido por la Administración Tributaria, aunque no expresamente respecto del registro contable. Así, en el Informe No. 044-2006-SUNAT/2B0000, se concluye:

*“En tal sentido, considerando que el servicio materia de consulta ha sido prestado en diciembre del 2004, en atención al principio del devengado recogido por el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto respecto a dicho concepto se considera que corresponde al ejercicio 2004; **independientemente a la fecha en que fuera emitido el comprobante de pago.**” (El énfasis es agregado)*

Dicha posición ha sido reiterada en el Informe No. 88-2009-SUNAT/200000, en el cual se dispone que:

*“En ese sentido, **tratándose de los perceptores de rentas de tercera categoría los gastos deberán imputarse al ejercicio gravable en que se devenguen y no en la oportunidad en que se paguen.**” (El énfasis es agregado)*

De lo señalado se desprende que es de pacífico entendimiento que los gastos deben ser deducidos para efectos de la determinación del IR en el ejercicio de su devengo, ello con independencia de la oportunidad de su pago. No obstante, continúan existiendo posiciones que pretenden condicionar la deducción al registro contable de las operaciones, conflicto que evaluaremos en el siguiente punto.

## V. EL REGISTRO CONTABLE Y LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

Debemos ser enfáticos en advertir que ni la LIR ni ninguna otra norma legal han establecido –de manera general– que la omisión del registro contable o su carácter extemporáneo, suponen la pérdida del derecho a deducir un gasto cuyo carácter fehaciente y vinculación con la actividad generadora de renta gravada o el mantenimiento de la fuente (principio de causalidad), haya sido debidamente acreditado.

El Artículo 44° de la LIR establece aquellos gastos no deducibles en la determinación de la renta neta, pero no incluye en ninguno de sus supuestos a los gastos “no registrados contablemente” o aquellos cuyo registro haya sido realizado sin atender a las disposiciones contables pertinentes.

Sobre este aspecto, es de especial relevancia el Artículo 33° del Reglamento de la LIR antes citado, el cual dispone que la falta de contabilización de los gastos no determina la pérdida de una deducción fiscal, salvo que la Ley así lo disponga expresamente.

La Administración Tributaria a través del Informe No. 021-2014-SUNAT/5D0000 se ha pronunciado respecto a la finalidad de dicho artículo, habiendo señalado:

*“Como fluye de la norma citada, uno de sus propósitos es que la aplicación de principios de contabilidad en la contabilización de las operaciones no implique la pérdida de alguna deducción admitida por la normativa del Impuesto a la Renta, excepto cuando la normativa del Impuesto a la Renta condicione dicha deducción al registro contable.” (El énfasis es agregado)*

Al respecto, debemos destacar que el único supuesto en el que la legislación del IR ha condicionado la deducibilidad de gastos a su registro contable es el de la depreciación. Así, el inciso b) del Artículo 22° del Reglamento de la LIR establece que *“la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables (...)”*.

Fuera de ello, la legislación del IR no contiene ninguna otra disposición que condicione la deducción de gastos a su registro en la contabilidad.

Esto, entendemos, responde a que el incumplimiento del registro contable de un determinado egreso no puede suponer el desconocimiento de un derecho sustancial como la deducción de un gasto causal y fehaciente (probado) para efectos de la determinación del IR, cuya realidad y devengo oportuno puede ser reconocido por la propia Administración Tributaria.

## VI. LA VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Hemos advertido con anterioridad que en ocasiones la Administración Tributaria ha pretendido condicionar la deducción de gastos o la determinación de la obligación tributaria a la oportunidad del registro contable o la forma en que se efectúa el mismo.

Sobre ello, debemos señalar que la determinación de la renta neta de Tercera Categoría admite la deducción de aquellos gastos que cumplen con el principio de causalidad y son susceptibles de ser acreditados por el contribuyente (fehaciencia). Al no existir una norma jurídica expresa que haya condicionado la deducción a su registro contable en el periodo de su devengo, la posición asumida por la Administración Tributaria conlleva la imposición de un requisito adicional para el ejercicio de un derecho sustancial, lo cual vulnera de forma abierta el principio de legalidad contenido en el artículo 74° de la Constitución.

Respecto a la importancia del principio de legalidad en materia tributaria, el profesor Medrano realiza la reflexión siguiente:

*“(...) constituye la piedra angular del Derecho Tributario. El mismo puede resumirse señalando que los tributos solo deben ser establecidos con la aceptación de las personas que resulten obligadas a satisfacerlos. En el mundo contemporáneo, ello implica que los tributos solo pueden ser creados por el Poder Legislativo ya que sus miembros son elegidos por el pueblo y representan, teóricamente, la aceptación de aquel.”<sup>5</sup>*

---

<sup>5</sup> MEDRANO CORNEJO, Humberto, “Declinación del Principio de Legalidad en Derecho Tributario: Una Constatación Objetiva”. *Ius Et Veritas*. Año V, N° 10, Lima, 1995, p. 197.

Lo señalado resulta de especial relevancia para el tema materia de análisis, el tributo y todos los aspectos vinculados a la determinación de la obligación tributaria, deben encontrarse previstos en una norma legal. No resulta posible que se impongan condiciones adicionales para el ejercicio de un derecho que incide en la determinación de la base imponible cuando ello no ha sido establecido por el legislador.

La limitación del derecho a deducir gastos en la determinación de la renta neta, los cuales corresponden a operaciones fehacientes, al amparo de la aplicación irrestricta de normas o principios contables o realizando interpretaciones de disposiciones legales al margen de los principios del Derecho Tributario, puede ocasionar que se termine afectando de forma inconstitucional el patrimonio del contribuyente.

Debemos advertir que el efecto del desconocimiento del gasto por la omisión de su registro contable, puede conllevar que dicha erogación no pueda ser deducida en ningún ejercicio, imponiendo una carga tributaria ilegítima sobre el contribuyente.

Ello debido a la imposibilidad de deducir gastos en ejercicios posteriores al de su devengo. Al respecto, el último párrafo del artículo 57° de la LIR establece que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Esta norma establece que para la deducción de gastos de ejercicios anteriores debe verificarse que *“no hubiera sido posible conocer”* el gasto oportunamente, lo cual es casi de imposible verificación o demostración ante la Administración Tributaria.

Lo expuesto colisiona con el Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, el cual está consagrado en nuestra Constitución en su Artículo 74° al señalar que *“ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”*.

Este principio es una defensa del derecho de propiedad desde el eje del Derecho tributario, ya que el Estado no puede utilizar su poder fiscalizador para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes. Todo tributo cuyo monto exceda la capacidad contributiva se convertirá en confiscatorio. Al exigirse el pago de una obligación tributaria vinculada a reparos de gastos efectivamente realizados, se afecta de manera ilegítima el patrimonio de los particulares.

Al respecto, el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente No 0041-2004-AI/TC, afirma que:

*“la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios”.*

El límite entre lo que resulta razonablemente tributable y lo confiscatorio está notoriamente vulnerado por la posición que tiene de asumir la Administración Tributaria, al pretender cuestionar la deducción de gastos cuya vinculación a la generación de rentas y su carácter fehaciente no ha sido en ningún momento observado.

Ello también implica una violación al Principio de Verdad Material<sup>6</sup> previsto en el numeral 1.11 del Artículo 1º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, al exigirse el pago de un mayor IR, pese a que se puede constatar que los gastos fueron efectivamente realizados.

De esta forma, se advierte que el cuestionamiento a la deducción de gastos únicamente bajo el sustento que no se ha procedido a su registro contable en el periodo de su devengo, vulnera principios constitucionales que orientan y limitan el ejercicio de la potestad tributaria por el Estado, así como los principios que rigen el procedimiento administrativo.

---

<sup>6</sup> Este es un principio del procedimiento administrativo, conforme al cual: *“la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados”.*

## VII. EL TRIBUNAL FISCAL HA CONFIRMADO QUE LOS GASTOS DEBEN SER DEDUCIDOS EN EL EJERCICIO DE SU DEVENGO CON INDEPENDENCIA DE LA OPORTUNIDAD DE SU REGISTRO CONTABLE

En relación a la posibilidad de deducir gastos que no han sido registrados contablemente en el ejercicio de su devengo, en la reciente Resolución No. 06710-3-2015, el Tribunal Fiscal de forma clara y precisa ha concluido lo siguiente:

*“Que en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso de que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.” (El énfasis es agregado)*

El colegiado ha evaluado si corresponde la deducción del gasto considerando el periodo en el cual se ha producido su devengo, para tal propósito señala que se debe verificar la configuración de todos los hechos generadores de dicha obligación, ello sin perjuicio del periodo en el cual se haya realizado el pago, se emita el comprobante o se realice el registro contable.

De esta forma, el cumplimiento de principio de lo devengado recogido en el artículo 57° de la LIR constituye el elemento determinante para la imputación del gasto a un determinado periodo, habiéndose comprendido que no resulta una condición para la deducción, que el gasto haya sido registrado en la contabilidad en el periodo en el cual se produce dicho devengo.

En tal sentido, en la misma resolución, el Tribunal Fiscal desvirtuando un argumento de la Administración Tributaria, advierte:

*“Que respecto al argumento de la Administración que señala que resulta exigible que todas las transacciones o hechos económicos se anoten*

*en registros contables previamente a la formulación de los estados financieros, concluyendo que el reconocimiento de un ingreso o gasto es consustancial al registro contable de los mismos, se debe indicar que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el criterio de lo devengado aplicable para ingresos y gastos, no condiciona como requisito adicional el registro contable de las operaciones para su imputación a un denominado periodo, es decir, no hay una exigencia formal adicional.*

*(...) Que asimismo, conforme se regula en nuestra legislación, el Impuesto a la Renta, aplicable a las empresas, debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, que se determinan deduciendo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y mantener su fuente productora, deducciones que se fundamentan en el principio de causalidad (...), razón por la cual para determinar la oportunidad de la deducción de un gasto, debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho, criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 08534-5-2001 y 3741-2-2004." (El énfasis es agregado)*

El Tribunal reconoce que no existe norma jurídica que condicione la deducción del gasto a su registro contable. De igual modo, se establece que la determinación del IR debe realizarse permitiendo la deducción de todos aquellos gastos que se encuentren vinculados a la generación de renta y al mantenimiento de la fuente (principio de causalidad). Lo señalado guarda vinculación con permitir que el tributo incida en la capacidad contributiva que ha pretendido gravar el legislador, la cual no es otra que la renta neta generada en cada ejercicio gravable.

Por otra parte, en el caso específico de los gastos financieros correspondientes al pago de intereses, el Tribunal Fiscal ha establecido que dichas erogaciones se entienden devengadas en función al paso del tiempo en que el deudor tiene a su disposición los fondos otorgados por sus acreedores.

Así, en la también reciente Resolución No. 09360-3-2015, se ha señalado:

*“Que de acuerdo con la regla sobre imputación de gastos contenida en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que sobre la base del principio de devengado, éstos son susceptibles de ser deducidos cuando surge la obligación de pagarlos, independientemente que se hayan efectivamente pagado, o que tengan el carácter de exigibles; esto es, el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que la empresa adquiere la obligación de pagarlo.*

(...)

*Que en atención con el criterio establecido en la Resolución No. 18673-8-2011 que resolvió una apelación de la misma recurrente en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, este Tribunal concluyó que si bien es cierto, la exigibilidad de los intereses de los créditos de la clase E1 estuvo suspendida, como consecuencia de un mandato judicial, también lo es, que dicha circunstancia no debía confundirse con su devengo, el cual se relaciona con el hecho de haber recibido un capital y haber contado con su disponibilidad durante un periodo de tiempo, lo que origina la contraprestación debida (el interés), no habiendo desaparecido la causa que generó el gasto, esto es la existencia de un capital otorgado a la recurrente, como consecuencia de las actuaciones judiciales que se invocan,(...)”*  
(El énfasis es agregado)

Se advierte que el Tribunal ha distinguido con claridad el devengo del gasto como condición indispensable para su deducción; respecto de su exigibilidad, registro contable o pago, aspectos que pueden encontrarse suspendidos o no producirse necesariamente en el periodo del devengo.

De igual modo, en la Resolución No. 18673-8-2011, el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente:

*“Que de acuerdo a la regla sobre imputación de gastos contenida en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que sobre la base del principio de devengado, estos son susceptibles de ser deducidos cuando surge la obligación de pagarlos, independientemente que se hayan efectivamente pagado, o que tengan el carácter de exigibles; esto es, el hecho generador del gasto se origina en el momento en que la empresa adquiere la obligación de pagarlo.”*  
(El énfasis es agregado)

Asimismo, en la resolución No. 272-3-99, se dispone de forma expresa:

*“Que de lo que se desprende, que si la recurrente no registró en sus libros contables los egresos correspondientes al pago de fletes, ello no significa que no hayan incurrido en dichos costos o gastos para mantener la fuente, por lo que la Administración deberá verificar la razonabilidad de la operación y de dichos costos o gastos, no siendo procedente aplicar el Impuesto a la Renta sobre la totalidad de los ingresos ya que se incumpliría el principio de este impuesto, que es gravar la renta imponible;”*

Las resoluciones citadas demuestran el criterio sostenido del Tribunal Fiscal respecto a que procede la deducción de los gastos que cumplen con el principio de causalidad en el ejercicio de su devengo. De forma expresa se ha manifestado que el registro contable no es un requisito previsto en las normas que regulan la determinación de la renta neta afecta al IR, por lo que no corresponde que su omisión sea empleada por la Administración Tributaria para rechazar tal deducción.

Cabe señalar además, que existen reiterados pronunciamientos reconociendo que los eventuales errores o discrepancias en cuanto a la contabilización de las operaciones por parte de los contribuyentes no pueden ocasionar la pérdida de su derecho a realizar una deducción para propósitos tributarios.<sup>7</sup>

Al respecto, debemos destacar que los precedentes del Tribunal Fiscal resultan vinculantes para la Administración Tributaria, toda vez que se trata de la última instancia administrativa en ma-

---

<sup>7</sup> Así por ejemplo, en la Resolución N° 5839-3-2004 se analizaba el desconocimiento por parte de la SUNAT de las pérdidas por diferencia de cambio deducidas por un contribuyente, alegando que éste las había contabilizado aplicando una metodología distinta a la establecida por las Normas Internacionales de Contabilidad y la Ley del Impuesto a la Renta. El Tribunal Fiscal dejó sin efecto la acotación señalando lo siguiente: *“(…) si bien la recurrente no afectó al costo del activo las diferencias de cambio, al efectuar el ajuste por inflación del balance general tampoco las excluyó, por lo que de haber seguido el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y las normas de ajuste por inflación el efecto en la determinación de los resultados del ejercicio hubiera sido idéntico, en tal virtud, corresponde levantar el presente reparo”.*

teria tributaria. De igual modo, es preciso indicar que en virtud del principio de igualdad, el colegiado se encuentra obligado a aplicar los precedentes y criterios establecidos de forma previa a todos aquellos casos posteriores en que la materia objeto de controversia sea la misma.

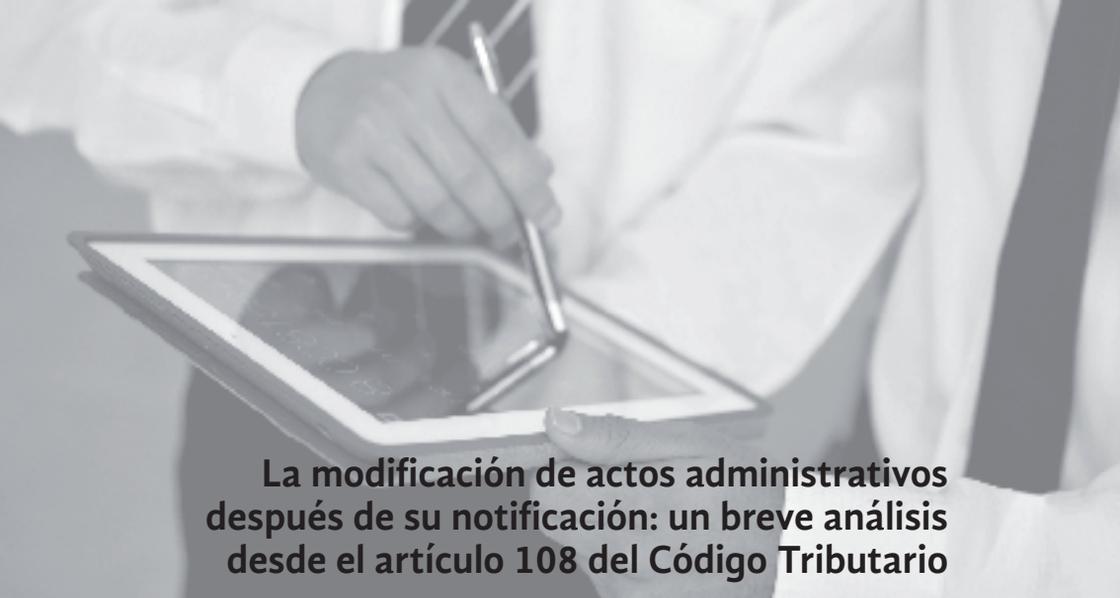
## VIII. CONCLUSIONES

Conforme ha sido desarrollado, en nuestro ordenamiento es explícito el reconocimiento de la prevalencia de las normas jurídicas, y en específico de las normas tributarias, sobre las reglas contables. El reconocimiento de la aplicación de éstas últimas en la elaboración de la información que compone la contabilidad, no menoscaba la efectiva aplicación de los dispositivos legales previstos para la determinación de la obligación tributaria y el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, debemos ratificar que la determinación de la renta neta de Tercera Categoría admite la deducción de aquellos gastos que cumplen con el principio de causalidad y son susceptibles de ser acreditados por el contribuyente. Al no existir una norma jurídica expresa que haya condicionado la deducción a su registro contable en el periodo de su devengo, la posición asumida por la Administración Tributaria conlleva la imposición de un requisito adicional para el ejercicio de un derecho sustancial, lo cual vulnera de forma abierta el principio de legalidad contenido en el artículo 74° de la Constitución.

El rechazo de la deducción por la omisión del registro contable del gasto en el periodo de su devengo, puede suponer también la vulneración de los principios de no confiscatoriedad en materia tributaria, y del principio de verdad material.





## La modificación de actos administrativos después de su notificación: un breve análisis desde el artículo 108 del Código Tributario

*Norma Romero Sipán*

*Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Maestría en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Actualmente Asesora del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. VALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS: NULIDAD Y ANULABILIDAD.– III. MODIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DESPUÉS DE SU NOTIFICACIÓN POR CONDICIONES SOBREVINIENTES AL NACIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO: REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN. 3.1. Revocación. 3.2. Modificación. 3.3. Sustitución. 3.4. Complementación.– IV. LA REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO 108° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. 4.1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, así como los casos de connivencia entre el personal de la administración tributaria y el deudor tributario. 4.2. 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. 4.3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y periodo 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.– V. CONCLUSIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

Las autoridades administrativas desarrollan el ejercicio de sus funciones sobre asuntos de interés público a través de diferentes actuaciones, siendo que en algunos casos, estas se materializarán mediante declaraciones destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta, esto es, a través de los denominados actos administrativos.

De este modo, en tanto la actuación de la Administración Pública se rige por el principio de legalidad —por el cual las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que fueron conferidas—, los actos administrativos contarán con la presunción de que son válidos, hasta que su nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional.

No obstante, los actos administrativos solo tendrán la aptitud de producir efectos jurídicos sobre los administrados a partir del momento en que se notifiquen a los mismos<sup>1</sup>, conforme a las normas establecidas, entendiéndose como un acto jurídico eficaz a partir de dicho momento.

En consecuencia, todo acto administrativo se considerará como válido desde su emisión, sin embargo carece de eficacia

---

<sup>1</sup> Según lo establecido en el artículo 16° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, el acto administrativo es eficaz a partir de la notificación legalmente realizada, con excepción de los actos administrativos que otorgan beneficios al administrado, el que será eficaz desde la fecha de su emisión, salvo disposición diferente del mismo acto.

mientras no se notifique al administrado, es decir, no producirá sus efectos mientras no se notifique válidamente a este, siendo que las reglas de notificación de los actos administrativos de contenido tributario, se encuentran detalladas en el artículo 104° del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Ahora bien, aún cuando respecto a los actos administrativos de contenido tributario en el artículo 104° del Código Tributario, se indica que tratándose de las formas de notificación referidas en los incisos a), b), d), f) y la publicación señalada en el numeral 2) del primer párrafo y en el segundo párrafo del inciso e) del referido artículo, la Administración Tributaria deberá efectuar la notificación dentro de un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir de la fecha en que emitió el documento materia de la notificación, más el término de la distancia, de ser el caso, excepto cuando se trate de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, en el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 57 del citado Código, el incumplimiento de dicha obligación no resta validez al acto administrativo cuya notificación ha sido omitida o se ha realizado con posterioridad a dicho plazo, salvo que, por la naturaleza del plazo, la ley expresamente así lo disponga, conforme se ha indicado en el artículo 140° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>2</sup>.

Luego, posteriormente a que un acto administrativo sea emitido y haya sido notificado al administrado, podrían acaecer diversas circunstancias que tengan como consecuencia necesaria la modificación del mismo, por lo que resulta necesario establecer en qué casos es posible efectuar la modificación de un acto administrativo que ha desplegado sus efectos en el administrado.

---

<sup>2</sup> En dicho sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 06799-2-2008 y 14127-5-2008, entre otras.

## II. VALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS: NULIDAD Y ANULABILIDAD

De forma preliminar al análisis de los supuestos válidos de modificación de los actos administrativos, resulta útil analizar el concepto de nulidad y anulabilidad de actos administrativos establecidos en el Código Tributario, como supuestos en los que por la afectación de requisitos de validez del acto administrativo se eliminan los efectos jurídicos al mismo o se convalida este por no resultar grave la afectación a su validez, en tanto al tratarse de una afectación a los requisitos de validez en el nacimiento del acto administrativo, corresponde que la Administración vuelva sobre sus actos originalmente emitidos para retirarlos del ordenamiento jurídico o convalidarlos subsanando los requisitos omitidos.

Los actos administrativos se consideran válidos desde su emisión y hasta que se declare su nulidad, en tal sentido, en el artículo 109º del Código Tributario, se han establecido los supuestos en los cuales los actos administrativos resultan nulos y anulables.

A tal efecto, corresponde indicar que un acto resulta nulo cuando no ha sido dictado conforme al ordenamiento jurídico, esto es, contraviniendo el principio de legalidad antes señalado, mientras que un acto será anulable cuando existe un vicio en la conformación del acto que hace que este adolezca de algunos de los elementos que lo constituyen.

En consecuencia, la nulidad de pleno derecho es el régimen procesal reservado para aquellos actos más gravemente viciados, cuyos vicios constituyen infracciones que impiden que el derecho pueda proteger su conservación, garantizándose de este modo su expulsión del orden jurídico dada la magnitud de su invalidez, con efectos anulatorios ex tunc o retroactivos, lo que quiere decir que carecen de efectos jurídicos<sup>3</sup>, a diferencia de los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia

---

<sup>3</sup> BELADIEZ ROJO, M., *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 58 y ss.

o el funcionario al que le correspondía emitir el acto, en aplicación del principio de conservación del acto<sup>4</sup>.

No obstante, la nulidad es una categoría excepcional, dado que ni la teoría ni la legislación buscan que los actos sean nulos, por el contrario, se tiende a que las entidades públicas emitan actos administrativos válidos y, por tanto, eficaces<sup>5</sup>, entendiéndose que en aquellos actos que no cumplan con los requisitos sustanciales, se permite su conservación en el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, la nulidad de un acto administrativo podrá ser declarada de oficio o a solicitud de parte: la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial; mientras que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento<sup>6</sup>.

Respecto a la nulidad de oficio, en tanto no existe un procedimiento regulado en el Código Tributario, corresponde que se aplique de modo supletorio, lo establecido en el artículo 202º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444<sup>7</sup>,

---

<sup>4</sup> Según el artículo 14º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora.

<sup>5</sup> ROJAS MONTES, Verónica. "La Nulidad de Oficio y la Revocación de los actos administrativo". En: *Administración Pública & Control* Nº 25, Enero 2016, p. 67.

<sup>6</sup> Artículo 110º del Código Tributario.

<sup>7</sup> Artículo 202.- Nulidad de oficio

202.1 En cualquiera de los casos enumerados en el Artículo 10, puede declararse de oficio la nulidad de los actos administrativos, aun cuando hayan quedado firmes, siempre que agraven el interés público.

(...)

en la medida que ello no se oponga ni desnaturalice lo señalado en la norma tributaria.

Respecto de la nulidad de oficio, la Administración está sujeta al principio de legalidad, y ello constituye antecedente necesario para que cualquier interés público de su actuación, no se podría entender cómo un acto reconocidamente inválido, no podrá nunca satisfacer el interés que anima a la Administración; por ello la posibilidad de la anulación de oficio implica en verdad, una vía para la restitución de la legalidad afectada por un acto administrativo<sup>8</sup>.

Dicho enunciado resulta importante y más adelante abundaremos en él, en tanto nos permite entender el sustento de la actuación de la Administración al momento de declarar nulo, dejar sin efecto, revocar, modificar, complementar, entre otros, los actos emitidos y notificados a los administrados, en tanto no es posible mantener en el ordenamiento jurídico actos que carecen de las condiciones para producir los efectos jurídicos adecuados.

De todo lo anteriormente señalado, se colige que cuando un acto administrativo contiene un vicio en su nacimiento, la Administración podrá declararlo nulo o anulable, dependiendo del grado de afectación a su validez, lo que resulta distinto de los supuestos de modificación del acto administrativo por circunstancias posteriores a su nacimiento, lo que tendrá como consecuencia un tratamiento distinto para dichos actos.

---

202.3 La facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos prescribe al año, contado a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos.

202.4 En caso de que haya prescrito el plazo previsto en el numeral anterior, sólo procede demandar la nulidad ante el Poder Judicial vía el proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los dos (2) años siguientes a contar desde la fecha en que prescribió la facultad para declarar la nulidad en sede administrativa.

(...)

<sup>8</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 529.

### III. MODIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DESPUÉS DE SU NOTIFICACIÓN POR CONDICIONES SOBREVINIENTES AL NACIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO: REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN

En principio, corresponderá que la Administración modifique sus actos administrativos válidamente emitidos y notificados, cuando por condiciones sobrevinientes a su emisión y notificación, estos no respondan a la nueva situación fáctica del administrado, como resultado de los nuevos acontecimientos.

No obstante, existirán diversas circunstancias que nos lleven a concluir que un acto administrativo no responde a los intereses de los administrados o de la Administración por alguna situación posterior a su emisión, incluso, por razones de oportunidad o conveniencia.

En este punto, las legislaciones no son uniformes respecto a los supuestos en los que se permite la modificación de los actos administrativos con posterioridad a su emisión.

Es así que, con respecto de la legislación argentina, DROMI<sup>9</sup> señala que el acto administrativo puede ser revocado por razones de ilegitimidad o de oportunidad, distinguiéndose entre actos administrativos que gozan de estabilidad y otros que no, los que incluso podrán ser revocados, aun cuando otorguen un derecho al administrado sin indemnizarlo ante dicha situación<sup>10</sup>.

Distinto es el caso de España, donde los actos que declaran derechos a favor de los administrados no pueden ser modificados

---

<sup>9</sup> DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 10a. ed., Buenos Aires, 2005, p. 386 y 387.

<sup>10</sup> Como ejemplo se indica que se declaran expresamente revocables los permisos de uso del dominio público, los derechos expresa y válidamente otorgados a título precario, debiendo indemnizarse el daño emergente, exclusivamente cuando la revocación tenga lugar por alguna de las siguientes causas: a) distinta valoración de las mismas circunstancias que dieron origen al acto; b) desconocimiento por culpa administrativa de las circunstancias existentes en el momento de emitirse el acto originario, sin que mediare ocultamiento por parte del interesado, y c) distinta valoración del interés público afectado.

por razones de oportunidad: el principio general es que todos los actos que declaran derechos a favor de los particulares no pueden ser revocados por simples razones de oportunidad, siendo la finalidad de dicha prohibición garantizar que los derechos de los particulares no queden sometidos a simples cambios de criterio de los funcionarios públicos, lo que no se aplica a las licencias municipales, las mismas que pueden ser revocadas por un cambio de criterio de la Administración sobre su conveniencia para el interés público<sup>11</sup>.

Ahora, en nuestra legislación, las vías establecidas en la Ley del Procedimiento Administrativo por las que la Administración puede modificar un acto administrativo son la nulidad de oficio<sup>12</sup>, la rectificación de errores<sup>13</sup> y la revocación de actos<sup>14</sup>.

Si bien desarrollaremos más adelante cada una de ellas, podemos señalar de forma previa que la aplicación de las mismas es excepcional y se aplica taxativamente a los supuestos establecidos en las normas, lo que revela que la finalidad de nuestro legislador ha sido limitar la facultad de la Administración para modificar sus actos válidamente emitidos y notificados, en resguardo de la seguridad jurídica de los administrados.

Más aún, conforme con lo señalado en el artículo 108° del Código Tributario<sup>15</sup>, después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar

---

<sup>11</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo y FERNANDEZ Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Palestra — Themis. 2006. p. 714 y 716.

<sup>12</sup> Conforme hemos analizado de forma previa, este supuesto tiene como sustento un vicio en el origen del acto emitido, por lo que no resulta aplicable para este análisis.

<sup>13</sup> Artículo 201° de la referida ley.

<sup>14</sup> Artículos 203° y 205° de la referida ley.

<sup>15</sup> Según lo establecido en el artículo 107° del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación, sin embargo dicha facultad no resulta relevante para el presente análisis en tanto no es materia del mismo verificar la facultad de modificar los actos de la Administración Tributaria cuando estos no tienen eficacia frente a los administrados.

sus actos en los casos establecidos en el referido artículo, por lo que debemos entender que la aplicación de los supuestos establecidos en dicha norma y las circunstancias que la habilitan debe efectuarse de modo excepcional.

Asimismo, corresponde advertir que solo constituirán actos de modificación aquellos aspectos relevantes para el acto administrativo originalmente emitido y notificado, por lo que todos los aspectos que se modifiquen pero que no resultan referidos al contenido esencial del citado acto no deberán entenderse dentro de las disposiciones a desarrollar en las líneas siguientes<sup>16</sup>.

En este punto, corresponde señalar qué debemos entender por revocación, modificación, sustitución y complementación de actos administrativos, como los supuestos de modificación de los actos administrativos posteriores a la notificación, establecidos en el Código Tributario.

### 3.1. Revocación

En efecto, la revocación constituye un mecanismo de revisión de oficio de actos administrativos, a través del cual la autoridad reevalúa los requisitos de validez de tales pronunciamientos a efectos de verificar si las condiciones necesarias para su existencia han permanecido en el tiempo<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 26-1-2007, en la que indicó que, mediante una resolución de intendencia, la Administración postergó el plazo para la ejecución de la sanción de cierre, al no poder ejecutarla en la fecha fijada inicialmente debido a causas no imputables a ella, pues existían dificultades para trasladarse al domicilio fiscal de la recurrente, no corresponde que se ha producido una modificación del acto inicialmente emitido, en el sentido de la revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos administrativos — siempre que se mantenga íntegramente el resto del contenido del acto que declara aplicable la sanción de cierre — pues la modificación está referida al contenido del acto administrativo, es decir a lo que decide la autoridad, y que comprende todas las cuestiones de hecho y de derecho planteadas por los administrados.

<sup>17</sup> Resolución N° 1535-2010/SC1-INDECOPI, emitida en calidad de precedente de observancia obligatoria.

Aquí es importante distinguir el tipo de acto administrativo materia de revocación, pues estos producirán efectos jurídicos distintos sobre los administrados, dependiendo de la relación jurídica establecida entre los sujetos.

Es así que a través de la emisión del acto administrativo, se podrá declarar al administrado como sujeto al cumplimiento de una obligación, en este caso, de tipo tributaria, como podría ser la emisión de una Resolución de Determinación, la que materializa cuando la Administración verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo<sup>18</sup>, o declarar un derecho o interés legítimo a favor del administrado, como podría ser una resolución que declara al administrado como beneficiario de una devolución de tributos o el otorgamiento de un fraccionamiento de su deuda tributaria.

Resulta importante efectuar la referida distinción en tanto los puntos de partida para analizar las modificaciones de actos administrativos que establecen obligaciones y las que otorgan derechos son distintas.

Respecto a la revocación de actos que otorgan derechos o intereses legítimos, el artículo 203<sup>o</sup> de la Ley del Procedimiento Administrativo General indica que los actos administrativos declarativos o constitutivos de derechos o intereses legítimos no pueden ser revocados, modificados o sustituidos de oficio por razones de oportunidad, mérito o conveniencia.

En tal sentido, DROMI<sup>19</sup> señala que la revocación del acto administrativo es una medida excepcional y se limita a irregularidades manifiestas, por lo que el poder autoimpugnativo de la Administración se reduce a consagrar la estabilidad que prohíbe revocar actos administrativos regulares, que otorgan derechos subjetivos, una vez que han sido notificados.

---

<sup>18</sup> Inciso b) del artículo 59<sup>o</sup> del Código Tributario.

<sup>19</sup> DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Op. cit., p. 366. En este punto, debemos precisar que lo señalado por el autor está referido a lo que denomina como actos estables.

Asimismo, el citado autor indica que la fuerza material de la estabilidad sirve al interés del destinatario y le protege de la sustracción de una situación jurídica que le está garantizada (acto administrativo favorable) y del incremento de las obligaciones que le están impuestas (acto administrativo oneroso).

En consecuencia, los actos administrativos son, en principio, irrevocables debido a la seguridad jurídica y a la buena fe que ampara las situaciones por ellas creadas.

Asimismo, MORÓN<sup>20</sup> indica conforme se ha concebido la revocación en la Ley del Procedimiento Administrativo General, es una facultad residual basada en norma expresa o un pacto previo al acto, mediante el cual se le priva de efectos no obstante ser un acto válido por razones de interés público, por lo que la revocación permite a la Administración, adaptarse constantemente a las necesidades del momento para su consonancia con el interés público.

Colige como reglas comunes respecto a la formalidad del acto que contenga la revocación, que este debe realizarse siguiendo las mismas formas y requisitos del acto revocado, salvo que una norma expresa establezca lo contrario (principio de paralelismo de formas); que se configure en un acto independiente, con individualidad propia, por lo cual, por sí misma debe reunir los elementos esenciales para su validez; y requiere acto expreso y motivación suficientemente de las razones que llevaron a tomarla.

No obstante, un acto administrativo que otorga derechos o intereses legítimos no solo puede revocarse a través de la emisión de un acto administrativo, sino también a través de cualquier hecho o medida que indirectamente impida o restrinja el ejercicio de tales prerrogativas, es decir, que tenga los mismos efectos que una decisión expresa de modificar de una autoridad, como podría ser el cambio de condiciones para el ejercicio de los derechos o intereses conferidos a los particulares, dado que esta no solo se presenta cuando se priva a los administrados del goce absoluto de las prerrogativas conferidas, sino también cuando estas son recortadas.

---

<sup>20</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos, Op. cit., p. 537 y 538.

Por lo que, todas las revocaciones indirectas son ilegales, en tanto implican la inobservancia del procedimiento establecido en el artículo 203° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En este punto, cabe precisar que en el citado artículo 203° de la Ley del Procedimiento Administrativo General se establecen como supuestos en los que cabe la revocación de actos administrativos, con efectos a futuro, a los siguientes:

- Cuando la facultad revocatoria haya sido expresamente establecida por una norma con rango legal y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha norma.
- Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada.
- Cuando apreciando elementos de juicio sobrevinientes se favorezca legalmente a los destinatarios del acto y siempre que no se genere perjuicios a terceros.

Sin embargo, en el artículo 108° del Código Tributario se han señalado expresamente los supuestos en los que procede la aplicación de la citada facultad, y, en consecuencia, los supuestos antes detallados no resultan aplicables respecto de los actos administrativos de contenido tributario, al existir regulación expresa en el Código Tributario, por lo que no es posible su aplicación supletoria.

De otro lado, respecto de la revocación de un acto administrativo que contiene una obligación tributaria, le serán aplicables los principios y conceptos antes señalados, debiéndose emitir el acto administrativo que revocará el acto inicial, con el fin de que el administrado puede ejercer su derecho de defensa frente a los tribunales, impugnando la deuda acotada, a través del procedimiento contencioso tributario, establecido en el Código Tributario, o requerir la devolución de lo indebidamente cumplido respecto de dicha obligación.

### 3.2. Modificación

Mediante la modificación de actos administrativos, se permite cambiar el acto originalmente emitido y notificado variando su disposición o alguna característica sin alterar sus cualidades o características esenciales.

Al respecto, en el artículo 201° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se indica que los errores, material o aritmético, en los actos administrativos pueden ser rectificadas con efecto retroactivo, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los administrados, siempre que no se altere lo sustancial de su contenido ni el sentido de la decisión.

Asimismo, el referido artículo precisa que la rectificación adopta las formas y modalidades de comunicación o publicación que corresponda para el acto original.

En el presente supuesto, al no alterar un elemento esencial del acto, originalmente, emitido y notificado, la afectación del derecho de defensa y debido procedimiento de los administrados se verá tutelada con la notificación del acto modificado, el que rectificará los errores en los que inicialmente se hubiera incurrido, otorgándole motivación adecuada al acto administrativo.

En este punto, es importante destacar que debemos entender por error material, a aquel que no altera el contenido sustancial del acto administrativo, y resulta claro y patente en el propio acto administrativo, por lo que su omisión no generará una decisión equivocada por parte del administrado.

Otro aspecto importante a destacar corresponde a que la modificación de un acto administrativo, producto de una rectificación por errores materiales puede efectuarse en cualquier momento, por lo que no existe plazo máximo establecido para ejercer dicha facultad, lo que incluso ha sido considerado por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 10985-1-2008.

### 3.3. Sustitución

A través de la sustitución de los actos administrativos, se cambia el lugar de un acto administrativo por otro.

En consecuencia, el acto administrativo que sustituya al acto administrativo originalmente emitido y notificado, debe contener los requisitos del acto sustituido, dado que ocupará el lugar de este, por lo que será emitido con el fin de reemplazar los efectos jurídicos del acto original.

Es así que al haberse sustituido al acto originalmente emitido y notificado, este ya no tendrá efectos para el administrado, sino el acto que lo sustituye.

Asimismo, la sustitución del acto administrativo deberá efectuarse considerando lo señalado respecto a la revocación de actos, pues la revocación y la sustitución del acto administrativo originalmente emitido y notificado tendrán como efecto la restricción de los efectos del acto originalmente emitido, la que en el caso de la sustitución será siempre total e implicará la emisión de un acto administrativo nuevo.

### **3.4. Complementación**

Mediante la complementación de actos administrativos se añade un complemento al acto administrativo originalmente emitido y notificado para mejorarlo, completarlo u otorgarle mayores efectos.

De este modo, al igual que en los casos anteriores, resulta necesario que el acto administrativo mediante el que se complemente el acto originalmente emitido y notificado cuente con los requisitos y formalidades previamente establecidos en los supuestos de revocación y sustitución, en tanto tendrá los mismos efectos que los del acto originalmente emitido, al que complementará.

Este supuesto resulta asimilable a la anulabilidad de los actos administrativos, líneas arriba desarrollada, en tanto se permite por principio de conservación del acto, complementar el acto administrativo originalmente emitido y notificado con algún requisito del que carecía al momento de su emisión, el que no resulta grave ni afecta su validez.

Ahora bien, definidos los supuestos de modificación de actos administrativos después de su notificación por condiciones so-

brevinientes al nacimiento del acto administrativo, corresponde determinar cuáles son los supuestos desarrollados en el artículo 108° del Código Tributario a tal efecto.

#### **IV. LA REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO 108° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Conforme con lo señalado en el artículo 108° del Código Tributario, después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

##### **4.1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario.**

En este punto, se desarrollan dos supuestos: cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor.

Respecto al supuesto de que se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es decir, cuando se verifique que el contribuyente no cumplió con incluir en sus 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 en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

El supuesto antes señalado implica que la Administración haya examinado situaciones o circunstancias nuevas respecto de

las que dieron lugar al acto administrativo originalmente emitido y notificado, pues de otra manera se infringiría el principio de seguridad jurídica, toda vez que se autorizaría a la Administración a revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en cualquier supuesto<sup>21</sup>.

En dicho punto es importante destacar que el referido supuesto no hace alusión a que se haya incurrido en la infracción contenida en el artículo 178° del Código Tributario, sino solo a que se detecten los hechos contemplados en dicha norma.

En consecuencia, ello implica que respecto de un acto administrativo de contenido tributario, se detecta posteriormente a su emisión, con ocasión de una situación o circunstancia nueva, que el contribuyente estaba en alguno de los supuestos del numeral 1 del artículo 178° de citado código.

A continuación, detallaremos dos casos considerados por el Tribunal Fiscal, respecto de los cuales se aplica este supuesto.

En la Resolución N° 876-4-2007, se indica que la Administración inició una fiscalización a un contribuyente respecto de sus obligaciones tributarias de un tributo y periodo, que había sido previamente fiscalizado y respecto del que se habían emitido resoluciones de determinación y de multa, las que se encontraban apeladas ante el Tribunal Fiscal.

Se indicó que la nueva fiscalización fue programada por la Administración con la finalidad de complementar los actos de la Administración, considerando para ello nuevos hechos o situaciones, respecto de los observados en la fiscalización anterior, surgidos del análisis de información con que cuenta, producto de haber sido incorporado el contribuyente al directorio de una intendencia distinta a la que pertenecía, con el correspondiente traslado de todos los actuados (fiscalizaciones, valores, documentación), como en una nueva denuncia documentada de terceros, lo que configuraría el supuesto contemplado en el numeral 1 del artículo 108° del Código Tributario, y facultaría a la Administración a fiscalizar nuevamente un ejercicio previamente fiscalizado.

---

<sup>21</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 876-4-2007.

Asimismo, el referido Tribunal Fiscal, con criterio similar en la Resolución N° 7073-2-2005, indica que como consecuencia de una fiscalización iniciada respecto de un tributo y periodo, la Administración Tributaria emitió resoluciones de determinación, respecto de las que el contribuyente presentó recurso de reclamación, el que fue declarado infundado una resolución de intendencia, que a su vez fue revocada en parte y confirmada en lo demás que contenía mediante Resolución del Tribunal Fiscal.

Sin embargo, posteriormente al cierre de los requerimientos emitidos en mérito a la fiscalización iniciada, la Administración recibió información de terceros, Internal Revenue Service (IRS), en virtud del convenio de intercambio de información tributaria, respecto a operaciones realizadas por el cónyuge del contribuyente, por lo que notificó al contribuyente nuevos actos de fiscalización, consecuencia de lo que se emitieron nuevas resoluciones de determinación sobre el mismo tributo y periodo.

El Tribunal Fiscal considera en dicho caso que a fin de emitir los valores complementarios materia de impugnación, la Administración se ha sustentado en la existencia de hechos gravados no declarados por la recurrente que no fueron tomados en cuenta en la fiscalización anterior por cuanto a su cierre no se tuvo conocimiento de aquellos, y, en consecuencia, la detección de tales hechos constituyen un supuesto válido para motivar la revocación, modificación, sustitución o complementación de resoluciones de determinación que han puesto fin a una fiscalización, toda vez que ello implica que la Administración ha examinado hechos gravados nuevos y distintos a los que dieron origen a la determinación inicial.

De otro lado, el supuesto referido a la connivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario está referido al acuerdo o complicidad de dichos sujetos para disminuir el monto o cuantía de las obligaciones tributarias del contribuyente.

En este punto además se indica que el acto mediante el cual se revoca, modifica o sustituye será expedido por el superior jerárquico del área emisora del acto.

#### **4.2. 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**

Se revocaran los actos administrativos de contenido tributario emitidos y notificados cuando se presenten circunstancias posteriores a su emisión que demuestren su improcedencia o por la existencia de errores materiales.

Respecto a lo señalado en el sentido que existan circunstancias posteriores que acrediten su improcedencia, implica que se verifique la desaparición o el cambio de los hechos tomados en cuenta al momento de emitir el acto administrativo que hace incompatible el objeto del acto administrativo con las circunstancias surgidas con posterioridad a su emisión, estas últimas que escapan al ámbito de control de la Administración al momento en que emitió el acto<sup>22</sup>.

En este punto, resulta aplicable lo señalado respecto a que las circunstancias sobrevinientes restan eficacia o aplicación al acto administrativo originalmente emitido, por lo que corresponde que sea modificado, sin embargo dicha circunstancia deberá ser una ocurrida posteriormente al nacimiento del acto original.

En consecuencia, al tratarse de actos que están fuera de la esfera de dominio de la Administración Tributaria, por haber ocurrido con posterioridad al nacimiento del acto administrativo, no podrán estar referidas a la evaluación de hechos respecto de los que ella tenía conocimiento o podía tenerlo, como lo sería la que se verifica de la documentación que obraba en poder de la Administración al haberse requerido con anterioridad<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 1025-4-2005.

<sup>23</sup> Al respecto se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 118-2-2008 que a fin de justificar el inicio de una nueva fiscalización respecto de los mismos impuestos y períodos, la Administración señala que en la primera fiscalización realizada al contribuyente no se efectuaron observaciones a la cuenta Clientes (cuentas por cobrar), sino que solo se solicitó información, sin embargo la referida documentación fue entregada a la Administración, por lo que no han constituido circunstancias posteriores a la emisión de los

De igual forma, el error en la evaluación de la información utilizada al momento de establecer la liquidación contenida en una resolución de determinación, tampoco constituiría una situación posterior que demuestre la improcedencia de la determinación originalmente emitida, en tanto la referida información se encontraba en poder de la Administración inicialmente.

De igual manera, si al momento de emitir un acto se incurrió en un error o se omitió considerar algún aspecto importante para la emisión del acto administrativo, como podría ser el detalle de los actos interruptorios del plazo de prescripción en una resolución que deniega el pedido del contribuyente, el que posteriormente es advertido por la Administración, tampoco constituirá un hecho posterior que deba ser considerado como una situación sobreviniente al nacimiento del acto originalmente emitido y notificado.

En consecuencia, resulta claro que la existencia de errores u omisiones en los elementos que sirvieron de base para la determinación de la deuda tributaria no constituye un supuesto que habilite revocar, modificar, sustituir o complementar una determinación efectuada previamente por la Administración Tributaria.

Lo antes señalado ha sido indicado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7850-2-2005, 7259-3-2004 y 2058-5-2002.

Ahora, el otro supuesto establecido en este numeral corresponde a la corrección de los errores materiales, la que tiene por finalidad corregir actos válidos y eficaces, no pretendiéndose con dicho mecanismo revisar el proceso de formación de voluntad sino de evitar que la declaración de voluntad administrativa tenga efectos no queridos por la Administración como consecuencia de un simple error material en la exteriorización.

Como ejemplo de errores materiales podemos señalar el consignar disposiciones normativas que no resulten aplicables al tributo respecto del cual se ha emitido el acto administrativo

---

valores resultantes de la primera fiscalización, por cuanto se encuentran sustentadas en documentación e información con que la Administración contaba con anterioridad a la emisión de tales valores.

originalmente emitido y notificado, conforme se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1905-1-2006.

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, se establece que los deudores tributarios deberán presentar el Formulario N° 194 – Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, con la finalidad de comunicar a la Administración Tributaria la existencia de las causales detalladas en el artículo 1° de la referida resolución, así como las causales de anulabilidad a las que se refiere el último párrafo del artículo 109° del Código Tributario, estableciendo que se podrán revocar, modificar, sustituir o complementar las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa, con posterioridad a su notificación cuando:

- a) Los pagos efectuados por el deudor tributario hubieran sido imputados equivocadamente por la Administración Tributaria.
- b) Existan pagos totales o parciales de la deuda tributaria realizados hasta el día anterior a aquél en que se efectúe la notificación de las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa que contienen dicha deuda.
- c) Las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa hubieran sido notificadas sin considerar que la totalidad o parte de la deuda tributaria ha sido materia de un aplazamiento y/o fraccionamiento aprobado mediante resolución.
- d) Las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa se hubieran emitido en función a errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras de la Administración Tributaria.
- e) Se presenten los siguientes casos de duplicidad en la emisión de los documentos:
  - Tratándose de resoluciones de multa, éstas correspondan a la misma infracción y periodo tributario, y coincidan en el monto de la sanción, sin considerar intereses.

- Tratándose de órdenes de pago, éstas correspondan al mismo tributo y periodo tributario, provengan de la misma declaración y coincidan en el monto del tributo.
- f) Exista declaración sustitutoria o una rectificatoria que hubiera determinado una mayor obligación, respecto a la deuda tributaria contenida en la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.
- g) Las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa hubieran sido notificadas sin considerar que la deuda tributaria que contiene ha sido corregida como consecuencia de una solicitud de modificación de datos, aceptada por la SUNAT conforme a lo establecido en la Resolución de Superintendencia que aprueba el citado procedimiento.
- h) Las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa hubieran sido notificadas sin considerar que la deuda tributaria que contienen ha sido corregida como consecuencia de la modificación del coeficiente o porcentajes de los pagos a cuenta correspondientes al Impuesto a la Renta, o de la comunicación de la suspensión de los mismos con arreglo a las normas que regulan dicho procedimiento.
- i) Exista declaración rectificatoria que hubiera determinado una obligación menor respecto a la deuda tributaria contenida en una orden de pago y, de ser el caso, en una resolución de multa vinculada siempre que la aludida declaración hubiera surtido efectos, conforme a lo señalado por el artículo 88° del Código Tributario.

Así como, con posterioridad a la notificación de las resoluciones de intendencia o de oficina zonal, cuando:

- a) Se hubieran aplicado notas de crédito negociables para la cancelación de la deuda tributaria, sin considerar los pagos realizados respecto de dichas deudas a la fecha de emisión de las resoluciones que aprueban la emisión de notas de crédito negociables.
- b) Se presenta alguna de las causales establecidas antes señaladas, con excepción del literal e).

De este modo, los supuestos mencionados corresponden a situaciones que habilitan la revocación, modificación, sustitución o complementación de sus actos después de la notificación, respecto de las que se ha establecido un procedimiento especial para informar a la Administración Tributaria de la existencia de dichos supuestos, a efecto que la citada entidad pueda ejercer su potestad de autotutela administrativa, y en virtud a ello pueda modificar, revocar, sustituir o complementar sus actos.

En consecuencia, dicho procedimiento tiene como propósito contradecir un acto administrativo con el objeto que la Administración Tributaria analice y determine la procedencia del cobro que pretende, por lo que constituye un medio impugnativo, cuya procedencia estará condicionada a la existencia de las causales previstas en la mencionada resolución; y en consecuencia, en caso el administrado no estuviera de acuerdo con lo resuelto por la Administración, tendrá expedito su derecho para interponer el recurso de apelación respectivo contra lo resuelto.

En consecuencia, cuando el administrado considere que se ha presentado alguna de las causales antes señaladas, o que contengan alguna causal de anulabilidad, podrá optar entre presentar la comunicación mediante Formulario N° 194 o interponer el recurso de reclamación correspondiente; y, en caso la Administración Tributaria considerase que sus actos no se encuentran incursos en dichas causales, la referida entidad, en aplicación del artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, deberá dar a la citada comunicación el trámite de recurso de reclamación, considerando como fecha de interposición del recurso, la que conste como tal en el Formulario N° 194, y en caso existiese un recurso de reclamación en trámite procederá su acumulación.<sup>24</sup>

Ahora bien, cabe advertir que la Administración no podrá modificar sus actos luego de haberlos notificado, cuando éstos se encuentren impugnados en la instancia de apelación, inclusive, tratándose de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

---

<sup>24</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 01743-3-2005.

Esto ha sido señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 815-1-2005, en la que se indicó que si bien las circunstancias que tornan en improcedente un acto válidamente emitido pueden presentarse en cualquier momento, y una vez verificadas habilitan a la Administración Tributaria para que — en ejercicio de su potestad revocatoria — deje sin efectos jurídicos sus actos, también lo es que una vez notificado el acto administrativo el administrado puede invocar tales circunstancias en un recurso impugnativo, y de no invocarlas, corresponde que éstas sean apreciadas por el órgano que resuelve el referido recurso impugnativo y en virtud a ellas deje sin efecto el acto administrativo en el ámbito de su competencia resolutoria.

Por lo que la potestad revocatoria de la Administración Tributaria sólo puede ser ejercida por ésta siempre que el acto administrativo no se encuentre sometido a recurso impugnativo ante otro órgano administrativo, como es el caso del Tribunal Fiscal, entidad ésta última a quien le corresponde ejercer dicha potestad debido a que tiene competencia resolutoria, sin perjuicio de la obligación que tendría la Administración de informar a la instancia pertinente sobre cualquier circunstancia sobreviniente a la emisión del acto y que determinará su improcedencia.

**4.3. 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**

Este supuesto ha sido establecido con ocasión de la modificación introducida al Código Tributario, referida a la fiscalización parcial.

Al respecto, corresponde indicar que mediante la fiscalización se revisará parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, luego de lo cual podrá emitirse la resolución de deter-

minación correspondiente, consignando en ella el carácter parcial del procedimiento de fiscalización que le dio origen y los aspectos que han sido revisados.

De este modo, en un primer momento, la Administración podrá verificar solo uno o algunos de los elementos de la obligación, los cuales ya no serán objeto de una nueva determinación, y posteriormente, verificar otros elementos de la obligación tributaria que no hayan sido materia de revisión.

Por lo que si producto de un procedimiento de fiscalización parcial se emite una resolución de determinación – a la que denominaremos original – conteniendo la determinación de un tributo y periodo, y posteriormente, producto de una fiscalización parcial de otros elementos de la obligación tributaria referida al mismo tributo y periodo, se emite una segunda declaración de determinación, que arroje como resultado una menor obligación tributaria, se podrá revocar la resolución de determinación original y sustituirla por una nueva resolución de determinación que contenga los reparos detallados en la resolución de determinación original.

## V. CONCLUSIONES

- Todo acto administrativo se considerará como válido desde su emisión, careciendo de eficacia mientras no se notifique válidamente al administrado, sin embargo cuando dicho acto administrativo contenga un vicio en su nacimiento, la Administración podrá declararlo nulo o anulable, dependiendo del grado de afectación a su validez.
- Asimismo, corresponderá que la Administración modifique sus actos administrativos válidamente emitidos y notificados, cuando por condiciones sobrevinientes a su emisión y notificación, estos no respondan a la nueva situación fáctica del administrado, como resultado de los nuevos acontecimientos, las que deberán estar relacionadas a aspectos relevantes del acto administrativo emitido.
- La facultad de modificar los actos administrativos válidamente emitidos y notificados es excepcional y se aplica

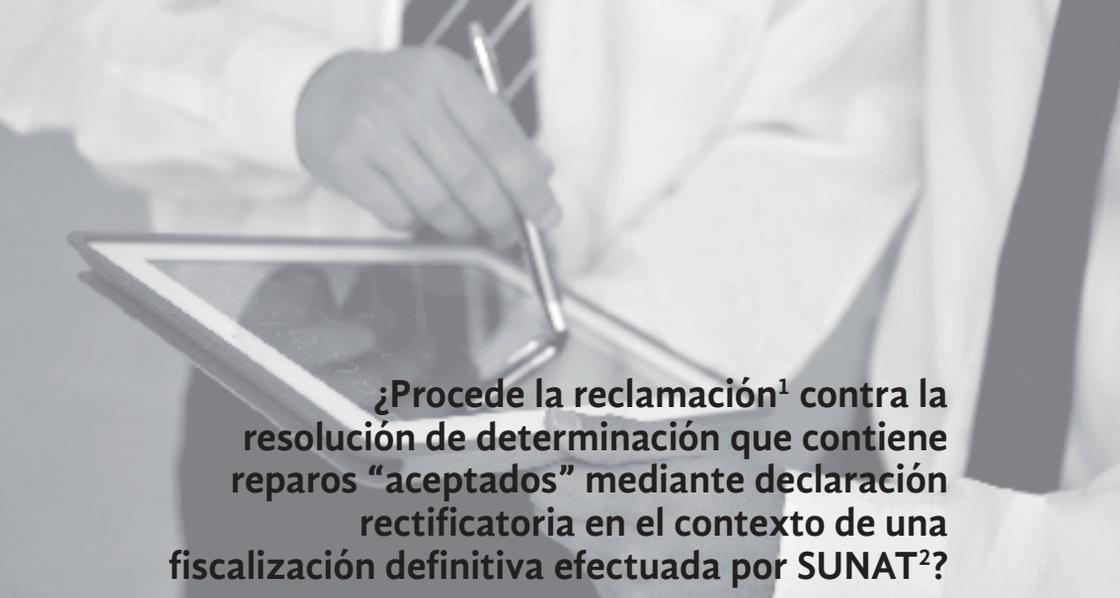
taxativamente a los supuestos establecidos en las normas, en resguardo de la seguridad jurídica de los administrados, lo que se verifica también del artículo 108° del Código Tributario.

- La revocación constituye un mecanismo de revisión de oficio de actos administrativos, a través del cual la autoridad reevalúa los requisitos de validez de tales pronunciamientos a efectos de verificar si las condiciones necesarias para su existencia han permanecido en el tiempo, variando sus reglas dependiendo de si estamos frente a un acto que otorga derechos e intereses legítimos o establece obligaciones, debiéndose emitir el acto administrativo que revocará el acto inicial, con el fin de que el administrado puede ejercer su derecho de defensa frente a los tribunales.
- La modificación de actos administrativos permite cambiar el acto originalmente emitido y notificado variando su disposición o alguna característica sin alterar sus cualidades o características esenciales, aplicándose las reglas establecidas en el artículo 201° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Mediante la sustitución de los actos administrativos, se cambia el lugar de un acto administrativo por otro.
- Mediante la complementación de actos administrativos se añade un complemento al acto administrativo originalmente emitido y notificado para mejorarlo, completarlo u otorgarle mayores efectos.
- Los supuestos establecidos para la revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación, conforme al artículo 108° del Código Tributario, se da en los siguientes casos:
  1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, 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.





## ¿Procede la reclamación<sup>1</sup> contra la resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” mediante declaración rectificatoria en el contexto de una fiscalización definitiva efectuada por SUNAT<sup>2</sup>?

*Jorge Mendoza Calderón*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario — IPDT, y de la Asociación Fiscal Internacional — IFA (grupo peruano). Ex asesor del Tribunal Fiscal y de la Corte Superior de Justicia de Lima del Poder Judicial. Actualmente es Gerente de Litigios Tributarios en Ernst & Young SCRL.*

**SUMILLA: I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.— II. CARÁCTER TRANSITORIO O DEFINITIVO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: LA DECLARACIÓN JURADA QUE SURTE EFECTOS AUTORIZA LA EMISIÓN DE UNA ORDEN DE PAGO POR EL TRIBUTO IMPAGO, LO QUE NO IMPIDE QUE EN EJERCICIO DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN SE EMITA UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN POR EL MISMO TRIBUTO Y PERIODO POR EL QUE SE EMITIÓ LA ORDEN DE PAGO.— III. EL ERROR NO GENERA DERECHOS, POR LO QUE EL DERECHO A SUSTITUIR O RECTIFICAR LAS DECLARACIONES JURADAS ES UNA FORMA DE CONTROLAR Y NEUTRALIZAR EL EFECTO DE ERRORES DE HECHO O DE DERECHO EN LA AUTODETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.— IV. LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA TIENE EFICACIA**

---

<sup>1</sup> Aunque el texto se encuentra referido a la procedencia del recurso de reclamación tributaria, también resulta de aplicación el mismo razonamiento para examinar la procedencia del recurso de apelación ordinario, y del recurso de apelación de puro derecho.

<sup>2</sup> El presente texto examina el marco normativo y jurisprudencial de las obligaciones por tributos internos administrados por SUNAT.

DIFERENCIADA PARA PROTEGER EL INTERÉS PÚBLICO QUE SUSTENTA EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y DE DETERMINACIÓN.– V. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA QUE RECOGE REPAROS DE LA FISCALIZACIÓN.– VI. ¿CÓMO SE EJERCE EL DERECHO A CONTRADEDECIR LA ORDEN DE PAGO Y LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN RELACIONADAS CON REPAROS RECOGIDOS MEDIANTE DECLARACIÓN RECTIFICATORIA?.– VII. LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN QUE CONTIENE REPAROS “ACEPTADOS” MEDIANTE DECLARACIÓN RECTIFICATORIA ES UN ACTO QUE VERIFICA DICHA DECLARACIÓN, Y POR TANTO TAMBIÉN RECLAMABLE POR ESTA RAZÓN.– VIII. EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PROVEE AL CONTRIBUYENTE DE MECANISMOS DE DEFENSA CONCURRENTES PARA SUPRIMIR LOS EFECTOS DE OBLIGACIONES INEXISTENTES ACTIVADAS POR DECLARACIONES JURADAS QUE CONTIENEN ERRORES DE HECHO O DE DERECHO: RECTIFICATORIA, RECLAMACIÓN Y DERECHO DE DEVOLUCIÓN.– IX. “ACEPTAR” REPAROS MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA NO SUPRIME EL DERECHO A OBTENER TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA, LO QUE PRESUPONE EJERCER EL DERECHO DE CONTRADICCIÓN ADMINISTRATIVA.– X. CONCLUSIONES.

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA<sup>3</sup>

El procedimiento de fiscalización está constituido por una serie de actos de la Administración y del contribuyente; mientras la primera indaga, el segundo responde, conformando así un intercambio de información y posiciones<sup>4</sup>. Esta dinámica tiene como consecuencia que los resultados de la fiscalización fluctúen de lo general a lo particular, de lo simple a lo complejo, de lo mayor a lo menor, y a la inversa.

Por lo regular, la fiscalización culmina con la presentación de los reparos u observaciones de la Administración a la determinación efectuada por el contribuyente, que se encuentran contenidos en el acto administrativo<sup>5</sup> denominado “resolución de

---

<sup>3</sup> Las normas del Código Tributario consideradas para la elaboración del presente texto son aquellas contenidas en el Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Asimismo, cuando se hace mención al Régimen de Gradualidad, nos referimos al que se encuentra regulado por el Reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012-SUNAT.

<sup>4</sup> El artículo 29 de la Ley N° 27444 establece 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.

<sup>5</sup> El artículo 1 de la Ley N° 27444 señala que 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.

determinación”<sup>6</sup>, que suele contener deuda tributaria. Llegada la notificación de la resolución de determinación, el contribuyente tiene por lo menos dos alternativas: pagar la deuda indicada por la Administración o reclamar el acto administrativo; alternativas que no son excluyentes sino incluso complementarias.<sup>7</sup>

Sin embargo, durante el procedimiento de fiscalización (es decir, antes de la emisión de la resolución de determinación), en no pocas ocasiones el contribuyente decide “aceptar” (total o parcialmente) los reparos de la Administración mediante la presentación de una declaración rectificatoria<sup>8</sup>. Esto sucede por diversos motivos, sin embargo quizá el principal sea acceder a la mayor rebaja de la sanción de multa por la infracción consistente en declarar cifras o datos falsos<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> El artículo 76 del Código Tributario define a la Resolución de Determinación como aquel 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, estableciendo la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

<sup>7</sup> Pagar la deuda tributaria contenida en una resolución de determinación no implica aceptar los reparos de la Administración por dos razones: ninguna norma tributaria atribuye esta consecuencia al pago y, por el contrario, el Código Tributario incentiva el pago a cambio de flexibilizar las condiciones del ejercicio del derecho a reclamar la resolución de determinación, pues el plazo para impugnar ya no se limita a los 20 días señalados por el artículo 137 sino que se extiende a todo el plazo de prescripción, y además es posible ofrecer medios probatorios que no fueron ofrecidos en el procedimiento de fiscalización.

<sup>8</sup> También puede suceder que la “aceptación” del reparo se indique en algún escrito presentado durante el procedimiento de fiscalización, sin que se formalice mediante la presentación de una declaración rectificatoria. Este hecho podría tener otra clase de consecuencias que no son materia de examen en el presente texto.

<sup>9</sup> La rebaja del 95% de la sanción de multa, en el contexto de un procedimiento de fiscalización en marcha, tiene como condición presentar una declaración rectificatoria que recoja los reparos de la Administración a la determinación del tributo, conforme con el Artículo 13-A del Reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012-SUNAT.

A continuación, la Administración suele emitir una resolución de determinación con los reparos efectuados en la fiscalización, indicando que fueron “aceptados” con rectificatoria, con lo cual se da por finalizado el procedimiento de fiscalización.

En este contexto, corresponde preguntarse si resulta procedente la impugnación contra la resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” mediante una declaración rectificatoria, entendiendo como “procedente” al hecho de que la Administración examine la controversia y emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, no necesariamente a favor de los argumentos del contribuyente.

La respuesta es que ninguna norma jurídica restringe expresamente el derecho a contradecir una resolución de determinación emitida y notificada en estos términos, por lo que la impugnación debería ser procedente, y con esta constatación debería bastar lo escrito hasta el momento.

Sin embargo, podría enunciarse la posición contraria bajo los siguientes términos: todo medio impugnatorio supone la existencia de un agravio al sujeto legitimado a interponerlo, el agravio es consecuencia de la existencia de “materia controvertida” en el procedimiento administrativo, la declaración rectificatoria que recoge las conclusiones de los reparos de la fiscalización (total o parcialmente) elimina la materia en controversia (pues Administración y contribuyente estarían de acuerdo en la interpretación de los hechos y derecho que configuran el hecho gravado, total o parcialmente), por tanto, sin materia en controversia no hay agravio, y sin agravio no hay recurso procedente.

La posición indicada podría implicar una vulneración del derecho constitucional a obtener tutela jurisdiccional efectiva<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> En la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03063-2009-AA se ha señalado que: *“El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es un derecho fundamental consagrado en el artículo 139’ inciso 3 de la Constitución y comprende a su vez varios derechos, dentro de los cuales cabe destacar el derecho de acceso a la justicia. (...) El derecho de acceso a la justicia, implica, como ha sido señalado en reiterada jurisprudencia por el Tribunal Constitucional, como es el caso de la sentencia recaída en el Expediente N° 0763-2005-PA, la garantía de que los ciudadanos puedan acceder*

porque niega el acceso al procedimiento administrativo previo, cuyo agotamiento con pronunciamiento de fondo es requisito de procedencia de la demanda judicial contencioso administrativa<sup>11</sup>.

Resulta importante profundizar en la cuestión planteada porque de ello depende directamente la afectación o no del patrimonio de los contribuyentes, así como el derecho constitucional a obtener tutela judicial efectiva.

En tal sentido, a continuación corresponde analizar el carácter transitorio y/o definitivo de las determinaciones de parte y de oficio, así como las relaciones entre el derecho a sustituir o rectificar las declaraciones, los efectos de la presentación de declaraciones juradas, las razones para su eficacia diferenciada, el derecho de contradicción administrativa, y el derecho a la devolución del pago indebido y/o en exceso.

## **II. CARÁCTER TRANSITORIO O DEFINITIVO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: LA DECLARACIÓN JURADA QUE SURTE EFECTOS AUTORIZA LA EMISIÓN DE UNA ORDEN DE PAGO POR EL TRIBUTO IMPAGO, LO QUE NO IMPIDE QUE EN EJERCICIO DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN SE EMITA UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN POR EL MISMO TRIBUTO Y PERIODO POR EL QUE SE EMITIÓ LA ORDEN DE PAGO**

Los artículos 88 y 61 del Código Tributario señalan que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por las normas pertinentes, la cual podrá constituir la base para

---

*a los órganos jurisdiccionales para que se resuelva una situación jurídica, conflicto de derechos o presentación de reclamos en un proceso judicial. Ello no quiere decir, sin embargo, que los jueces se vean obligados a estimar las demandas que les sean presentadas sino que se dé respuesta a las mismas, ya sea estimando o desestimando la pretensión planteada, de manera razonada y ponderada."*

En: <http://www.tc.gov.pe/jurisprudencia/2009/03063-2009-AA.html>

<sup>11</sup> Ver artículo 148 de la Constitución y 20 del TUO de la Ley N° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo.

la determinación de la obligación tributaria, encontrándose sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, quien tiene la potestad de modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

De lo anterior, se observa que a partir de la declaración jurada se pueden producir por lo menos dos clases de actos administrativos: órdenes de pago y resoluciones de determinación.

Respecto a la orden de pago, el artículo 78 del Código Tributario señala que, en general<sup>12</sup>, es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación por tributos autoliquidados por el deudor, es decir, la orden de pago se sustenta directamente en la declaración jurada sin modificarla ni cuestionarla, pues no es su propósito efectuar reparos a la determinación del tributo<sup>13</sup>.

De aquí se deduce que la declaración jurada (original, sustitutoria o rectificatoria) que surte efectos habilita de modo inmediato la facultad de cobro de la Administración, pues se encontrará autorizada a emitir y notificar una “orden de pago” por el tributo que se encuentra impago, que es un mandato de pago de una obligación respecto de la cual se tiene certeza<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Ver numerales 1 a 3 del artículo 78 del Código Tributario.

<sup>13</sup> La orden de pago correctamente emitida no contiene “reparos” pues su sustento es la declaración jurada del contribuyente, según observa el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 06176-8-2014 al momento de evaluar la facultad de reexamen en el caso de impugnación de órdenes de pago.

<sup>14</sup> Al respecto ver fundamento 22 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04242-2006-AA. En:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04242-2006-AA.html>. Asimismo, ver el Acta de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2015-07 del 12 de junio de 2015, página 7, en la que se señala que “la orden de pago constituye un requerimiento de pago de una obligación cierta y no un acto de determinación realizado al amparo del inciso b) del citado artículo 59° del Código Tributario”, disponible en: [http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=article&id=705%3Aacuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria-desde-1980&catid=95%3Ajurisprudencia&Itemid=101031&lang=es](http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=705%3Aacuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria-desde-1980&catid=95%3Ajurisprudencia&Itemid=101031&lang=es)

Ninguna otra consecuencia jurídica expresa ha sido establecida en la literalidad de las normas tributarias respecto del hecho que una declaración jurada (original, sustitutoria o rectificatoria) surta efectos.<sup>15</sup>

Con relación a la resolución de determinación, el artículo 76 del Código Tributario establece que es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo la existencia del crédito o de la deuda tributaria, por lo que constituye un acto administrativo mediante el cual se puede modificar la declaración jurada que surtió efectos.

Respecto de esta facultad para determinar de oficio la obligación tributaria, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005, emitida con carácter de observancia obligatoria, se ha indicado que:

*(...) nuestro sistema tributario reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y periodo concretos, dentro de un determinado periodo de tiempo, cual es el de prescripción, determinación que supone en la actualidad y dada la eliminación de las acotaciones parciales, una acción única, integral y definitiva, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108º del Código Tributario, por lo que una vez efectuada ésta y plasmada en una resolución de determinación, culmina*

---

<sup>15</sup> La declaración rectificatoria también podría implicar la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en tanto demostraría que en la declaración original se declararon cifras o datos falsos que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, emitida con carácter de observancia obligatoria. Sin embargo, la posición indicada no necesariamente resulta correcta porque en la determinación de infracciones administrativas también se debería evaluar la existencia de intencionalidad y perjuicio, conforme con los principios de la potestad sancionadora administrativa establecidos en el artículo 230 de la Ley N° 27444.

*la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente, estando impedida de desconocer sus propios actos y dando paso a su acción para exigir el pago de la misma.*

De acuerdo con lo examinado hasta el momento, se observa que la declaración jurada que surte efectos otorga certeza sobre la existencia de la obligación tributaria sólo de **modo transitorio**, porque la Administración tiene la facultad de fiscalizar su contenido, emitiendo resoluciones de determinación en caso efectúe reparos a la determinación realizada por el contribuyente, determinación que tiene el carácter de “única, integral y definitiva”<sup>16</sup>.

En este punto del examen es importante observar qué sucedería cuando la Administración emite una orden de pago sobre la base de una declaración jurada en el contexto de un procedimiento de fiscalización, y preguntarnos si podría coexistir con una resolución de determinación por el mismo concepto y periodo. Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 19240-2-2011 se ha señalado que:

*(...) durante el procedimiento de verificación o fiscalización pueden producirse actuaciones por parte del deudor tributario, como la presentación de una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, en base a la cual la Administración está facultada a emitir una orden de pago para exigir su cancelación de acuerdo con lo previsto por el artículo 78° del Código Tributario, sin que ello signifique que el procedimiento de fiscalización se dé por concluido, ya que la Administración podría continuar su labor de verificación y formular reparos, que incluso pudieran estar contenidos en una resolución de determinación que complementa la deuda contenida en la orden de pago que se hubiera emitido con anterioridad, tal como lo ha dejado*

---

<sup>16</sup> Al respecto, debe observarse que la determinación de oficio sigue siendo única, integral y definitiva en cuanto a lo que fue materia de fiscalización, a pesar de que en la actualidad se hayan implementado las determinaciones parciales, pues el artículo 76 del Código Tributario señala que: “Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108.”

*establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 03968-1-2006 y N° 09626-4-2004, entre otras.*

Del criterio indicado, se observa que la emisión y notificación de la orden de pago (sobre la base de una declaración jurada) en el contexto de un procedimiento de fiscalización no tiene como consecuencia la conclusión del procedimiento, ni impide que la Administración ejerza o continúe ejerciendo sus facultades de fiscalización y de determinación respecto del mismo tributo y periodo, pudiendo emitir y notificar una resolución de determinación por el mismo concepto de la orden de pago inicial.

De lo anterior se puede concluir que el hecho que una orden de pago y una resolución de determinación sobre el mismo tributo y periodo puedan coexistir tiene sustento directo en el carácter transitorio de la determinación efectuada mediante declaración jurada frente al carácter definitivo de la determinación efectuada con la resolución de determinación.

### **III. EL ERROR NO GENERA DERECHOS, POR LO QUE EL DERECHO A SUSTITUIR O RECTIFICAR LAS DECLARACIONES JURADAS ES UNA FORMA DE CONTROLAR Y NEUTRALIZAR EL EFECTO DE ERRORES DE HECHO O DE DERECHO EN LA AUTODETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

El inciso c) del artículo 92 del Código Tributario reconoce el derecho de los deudores tributarios a sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme con las disposiciones sobre la materia.

El reconocimiento normativo del derecho de los contribuyentes a presentar declaraciones sustitutorias o rectificatorias resulta congruente con la realidad de los hechos, pues la determinación de la obligación tributaria suele ser un acto complejo, no exento de errores de hecho o de derecho que no pueden ser identificados oportunamente, por lo que debe otorgarse la oportunidad de corregir la información originalmente proporcionada a la Administración.

La determinación de la obligación tributaria puede ser un acto complejo por cuestiones de hecho o de derecho. Por razón de los hechos, la complejidad se organiza alrededor de la valoración de los medios probatorios, es decir, del poder de convicción que generan las pruebas de los hechos según el punto de vista del intérprete, pues de ordinario la Administración se mostrará escéptica frente a lo que según el contribuyente puede ser concluyente o evidente. Por razón del derecho, la complejidad puede originarse en el grado de indeterminación de las normas jurídicas, es decir, mientras menor sea el desarrollo normativo más espacio se liberará para el intérprete, con los mismos efectos prácticos indicados: la Administración puede obtener una interpretación diametralmente opuesta a la del contribuyente.

La existencia de errores de derecho ha sido reconocida expresamente por el artículo 170 del Código Tributario, según el cual no procede la aplicación de intereses ni sanciones si se constata la existencia de una *“interpretación equivocada de una norma”*, siempre que no se hubiera pagado monto alguno y se emita norma aclaratoria que autorice expresamente las exenciones señaladas. El mismo efecto liberador se produce cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma (sólo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente), lo que evidencia que los errores de derecho también pueden ser incurridos por la Administración.

El derecho a sustituir o rectificar las declaraciones juradas como mecanismo de corrección de errores encuentra especial respaldo en las normas que regulan el Régimen de Gradualidad en la aplicación de sanciones, uno de cuyos tramos de mayor descuento supone la presentación de declaraciones rectificatorias que subsanen omisiones en la determinación de la obligación tributaria antes de cualquier acto de verificación o fiscalización de la Administración, lo que demuestra que el ordenamiento tributario incentiva la rectificación voluntaria de las declaraciones juradas, a partir del reconocimiento de una realidad cotidiana: la existencia de errores de hecho o de derecho en las determinaciones originales.

De acuerdo a lo anterior, se puede concluir que el derecho a sustituir o rectificar las declaraciones juradas es uno de los mecanismos procesales a través de los cuales se manifiesta el principio de derecho según el cual “*el error no genera derechos*”, principio que ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia por el Tribunal Constitucional<sup>17</sup>, así como por el Tribunal Fiscal<sup>18</sup>.

#### **IV. LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA TIENE EFICACIA DIFERENCIADA PARA PROTEGER EL INTERÉS PÚBLICO QUE SUSTENTA EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y DE DETERMINACIÓN**

El artículo 88 del Código Tributario señala que la declaración jurada rectificatoria “surte efectos” en los siguientes casos:

- Cuando determina mayor obligación, en cualquier momento, incluso con resolución de determinación notificada.
- Cuando determina igual obligación, siempre que no se encuentre vencido el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, o no haya culminado el proceso de verificación o fiscalización definitiva.
- Cuando determina menor obligación, siempre que la Administración no emita pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos declarados en el plazo de 45 días hábiles, no se encuentre vencido el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, y no haya culminado el proceso de verificación o fiscalización definitiva.

Dicho de otro modo, las declaraciones juradas rectificatorias no “surten efectos” en los siguientes casos:

---

<sup>17</sup> Ver al respecto las sentencias del Tribunal Constitucional contenidas en los Expedientes N° 01254-2004-AA, 8468-2006-AA, 03397-2006-PA/TC y 03950 2012-PA/TC, entre otras.

<sup>18</sup> Ver al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0320-5-2000, 11833-1-2011 y 01345-1-2015.

- Cuando determina igual o menor obligación luego del plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.
- Cuando determina igual o menor obligación culminado el proceso de verificación o fiscalización definitiva.
- Cuando determina menor obligación y la Administración emite pronunciamiento desestimando la veracidad y exactitud de los datos declarados en el plazo de 45 días hábiles.

De lo anterior, se observa un sistema de eficacia diferenciada de las declaraciones rectificatorias, por lo que corresponde examinar a continuación a qué razones responderían estas disposiciones normativas.

El derecho a contradecir una orden de pago se encuentra casi exclusivamente limitado a demostrar que ésta no se encuentra sustentada en una declaración jurada vigente<sup>19</sup>, o que la deuda se encuentra extinguida, por lo que el derecho a presentar declaraciones juradas rectificatorias se configura como un presupuesto para ejercer eficazmente el derecho a contradecir la orden de pago, pues sólo así se podría neutralizar la facultad de cobro de la Administración, demostrándose que la determinación efectuada en la declaración jurada que sustenta la orden de pago no es correcta.

El orden en que se estructura la defensa frente a una orden de pago no debería variar en el contexto de un procedimiento de fiscalización en marcha, pues debería tener las mismas consecuencias: mientras la Administración emite y notifica una orden de pago basada en la rectificatoria que determina mayor obligación (recogiendo reparos de la fiscalización), el contribuyente sólo podría ejercer con éxito su derecho de defensa si logra demostrar que una segunda declaración rectificatoria produjo efectos, privando de eficacia a la primera rectificatoria que recogía los reparos de la Administración<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Salvo el caso del artículo 79 y numerales 4 y 5 del artículo 78 del Código Tributario.

<sup>20</sup> Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14157-3-2008, emitida con carácter de observancia obligatoria, se estableció que: “El plazo de sesenta

Como se indicó en el punto 2 del presente artículo, la emisión y notificación de la orden de pago (sobre la base de una declaración jurada) no impide que la Administración ejerza o continúe ejerciendo sus facultades de fiscalización y de determinación respecto del mismo tributo y periodo, pudiendo emitir y notificar una resolución de determinación por el mismo concepto de la orden de pago inicial, conforme lo ha reconocido diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>21</sup>.

Por tanto, la Administración tendría que continuar con el ejercicio de su facultad de fiscalización y dar término al procedimiento mediante la notificación de la resolución de determinación que contenga los motivos determinantes de los reparos, pues de otro modo no tendrá herramientas procesales para hacer efectivas (de modo definitivo) las conclusiones a las que llegó en la fiscalización.

Si la Administración no procediera de este modo, la fiscalización no habría concluido, por lo que incluso podría superarse el plazo de prescripción previsto para ejercer la facultad de determinar la obligación tributaria; paralelamente, la segunda declaración rectificatoria (que disminuye la obligación establecida en la primera rectificatoria) podría surtir efectos y privarla del derecho de cobro de la obligación tributaria establecida en los actuados del procedimiento de fiscalización<sup>22</sup>.

De lo anterior, se deduce que la eficacia diferida de las declaraciones rectificatorias (que establecen menor obligación

---

*días previsto por el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago."*

Cabe precisar que el artículo 88 del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF modificó el plazo de verificación, estableciéndolo en 45 días.

<sup>21</sup> Ver Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 19240-2-2011 citada.

<sup>22</sup> Ver Resolución del Tribunal Fiscal N° 14157-3-2008 citada.

tributaria), así como la imposibilidad de surtir efectos cuando el procedimiento de fiscalización está a punto de concluir, o ya concluyó (cuando establecen igual o menor obligación tributaria), se encuentran previstas para proteger el interés público que sustenta el ejercicio de las facultades de fiscalización y de determinación.

En efecto, el sistema de eficacia diferenciada de las declaraciones juradas rectificatorias encuentra explicación en la necesidad de equilibrar la protección del interés público manifestado en la necesidad de recaudar tributos, y la protección del derecho de los contribuyentes a corregir errores de hecho o de derecho en la determinación de sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, si las rectificatorias que determinan mayor obligación surten efecto inmediato en todos los casos (incluso con resolución de determinación notificada) es para colocar a la Administración en la misma posición que tenía con relación a la declaración jurada original: poder ejercer su facultad de cobro de inmediato mediante la emisión y notificación de una orden de pago, pues existe certeza transitoria sobre la obligación tributaria.

Simétricamente, la eficacia diferida (superado cierto plazo y en ausencia de fiscalización terminada o a punto de terminar) de las declaraciones rectificatorias que determinan menor obligación tributaria en el contexto de una fiscalización, encuentra justificación en proteger la actividad probatoria de la Administración desplegada durante el procedimiento de fiscalización, así como en proveerla de un plazo razonable para evaluar la veracidad y exactitud de dichas declaraciones juradas.

Dicho lo anterior, y teniendo en cuenta lo indicado en el punto 2 del presente artículo, es oportuno observar que la eficacia diferida de las declaraciones rectificatorias que determinan menor obligación tributaria en el contexto de un procedimiento de fiscalización, resulta congruente con el carácter definitivo de la determinación a ser efectuada con la resolución de determinación próxima a emitirse como consecuencia de la fiscalización, por una sencilla razón: la determinación de oficio es definitiva, pero perdería ese carácter si cede frente a una determinación del contribuyente, que es por definición transitoria.

## V. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA QUE RECOGE REPAROS DE LA FISCALIZACIÓN

Conforme con lo examinado hasta el momento, se puede observar que la declaración jurada es un acto de determinación transitorio<sup>23</sup>, sujeto a verificación o fiscalización, cuyo máximo efecto directo consiste en autorizar la emisión y notificación de órdenes de pago<sup>24</sup>, mientras que la resolución de determinación es un acto de determinación definitivo.

En el contexto del procedimiento de fiscalización en marcha, la presentación de una declaración jurada que recoge los reparos u observaciones de la Administración, no tiene como consecuencia poner fin al procedimiento de fiscalización porque no es uno de los supuestos indicados por el artículo 75 del Código Tributario con ese efecto<sup>25</sup>.

De acuerdo con lo anterior, la declaración jurada que recoge los reparos u observaciones de la Administración efectuados en el procedimiento de fiscalización sigue siendo un acto de determinación transitorio pues la determinación definitiva sólo puede estar contenida en la resolución de determinación que dé por concluido el procedimiento de fiscalización.

---

<sup>23</sup> Puede convertirse en definitivo si la Administración no efectúa la fiscalización y determinación dentro del plazo de prescripción previsto legalmente.

<sup>24</sup> Indirectamente demostraría la comisión de la infracción consistente en declarar cifras o datos falsos. Ver al respecto la nota 15.

<sup>25</sup> Es oportuno indicar también que en el punto II del presente texto se citó la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 19240-2-2011 según la cual: “(...) durante el procedimiento de verificación o fiscalización pueden producirse actuaciones por parte del deudor tributario, como la presentación de una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, en base a la cual la Administración está facultada a emitir una orden de pago para exigir su cancelación de acuerdo con lo previsto por el artículo 78º del Código Tributario, **sin que ello signifique que el procedimiento de fiscalización se dé por concluido**, ya que la Administración podría continuar su labor de verificación y formular reparos, que incluso pudieran estar contenidos en una resolución de determinación que complemente la deuda contenida en la orden de pago que se hubiera emitido con anterioridad, tal como lo ha dejado establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 03968-1-2006 y N° 09626-4-2004, entre otras”.

En tal sentido, la presentación de una declaración rectificatoria que recoge total o parcialmente los reparos de la fiscalización sólo puede tener las siguientes consecuencias:

- Facilitar la facultad de fiscalización de la Administración pues ésta no tendría necesidad de continuar con la investigación del hecho gravado, aunque tendría pendiente consolidar los reparos mediante la emisión y notificación de la resolución de determinación conteniendo los motivos determinantes de las observaciones, e informando que se presentó una declaración rectificatoria recogiendo tales resultados (total o parcialmente), con lo que cumpliría con su deber de motivar el acto administrativo en función a lo actuado.
- Habilitar la facultad de cobro del tributo declarado, autorizándose la emisión y notificación de órdenes de pago.
- Evidenciaría la comisión de la infracción de declarar cifras o datos falsos<sup>26</sup>.

Dicho lo anterior, nos encontramos en posición de responder la pregunta del siguiente punto.

## **VI. ¿CÓMO SE EJERCE EL DERECHO A CONTRADECIR LA ORDEN DE PAGO Y LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN RELACIONADAS CON REPAROS RECOGIDOS MEDIANTE DECLARACIÓN RECTIFICATORIA?**

Efectuados los reparos en fiscalización, recogidos tales reparos (total o parcialmente) en una declaración rectificatoria, autorizada con tal acto la emisión de la orden de pago que luego es efectivamente notificada, y concluida la fiscalización con la notificación de la resolución de determinación indicando todos estos hechos, llega el momento de preguntarse cómo se ejerce el derecho de defensa frente a estos dos actos administrativos, en el caso de que el contribuyente considere que los reparos recogidos por la declaración rectificatoria no son conformes con los hechos ni con el derecho.

---

<sup>26</sup> Ver al respecto la Nota 15.

Con relación a la orden de pago, la defensa no puede sustentarse en posteriores declaraciones rectificatorias pues es un imposible jurídico que surtan efectos si determinan igual o menor obligación que la declaración rectificada. La defensa tendría que sustentarse en la existencia de errores de hecho o de derecho en la declaración jurada que sustenta la orden de pago, errores que constituirían “circunstancias” que evidencian la improcedencia del cobro<sup>27</sup>. Esta impugnación, sin embargo, supone impugnar paralelamente la resolución de determinación pues es el acto que finalmente sustenta los reparos<sup>28</sup>.

Con relación a la resolución de determinación, la defensa tendría que sustentarse directamente en la existencia de errores de hecho o de derecho en los motivos determinantes de los reparos de la fiscalización.

En efecto, los reparos de la resolución de determinación (que han sido recogidos en la declaración rectificatoria) no se basan en la declaración rectificatoria sino en las actuaciones de la Administración<sup>29</sup>.

Como se indicó anteriormente, el hecho de que se presente declaración rectificatoria es un antecedente o circunstancia adicional del procedimiento de fiscalización que puede facilitar la facultad de fiscalización, relevando de mayor actividad probatoria

---

<sup>27</sup> Al respecto el numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario señala que tratándose de órdenes de pago, cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente.

<sup>28</sup> En este punto es importante notar que la orden de pago correctamente emitida no contiene “reparos”, pues su sustento es la declaración jurada del contribuyente, lo que ha sido destacado por el Tribunal Fiscal al momento de evaluar la facultad de reexamen en el caso de impugnación de órdenes de pago. Ver al respecto la Resolución N° 06176-8-2014.

<sup>29</sup> Un acto administrativo tributario que se sustenta exclusivamente en una declaración jurada es una orden de pago, no una resolución de determinación, conforme con el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario.

a la Administración, pero que no la exime de expresar los motivos determinantes de los reparos<sup>30</sup>, pues de otro modo incurriría en causal de anulabilidad<sup>31</sup>. Por tanto, en tales casos la impugnación se sustenta siempre y en todo caso en que los reparos contenidos en la resolución de determinación contienen errores de derecho o de hecho.

Como se ha indicado en el punto 2 del presente artículo, la determinación efectuada mediante declaración jurada tiene carácter transitorio, mientras que la determinación efectuada con resolución de determinación tiene carácter definitivo, por lo que son actos con consecuencias jurídicas distintas, respecto de los cuales los contribuyentes cuentan con medios de defensa diferenciados.

Por lo tanto, la reclamación contra una resolución de determinación con estas características, y en estas circunstancias, se constituye en el único mecanismo procesal para neutralizar los efectos de la declaración rectificatoria que recoge reparos de la fiscalización, pues ya no puede surtir efectos una posterior rectificatoria que iguale o disminuya la obligación tributaria por expresa disposición del artículo 88 del Código Tributario.

Este mismo razonamiento resulta de aplicación en el caso de que no se notifique la orden de pago y sólo se notifique la resolución de determinación pues en tal contexto tampoco es posible que surta efectos una posterior rectificatoria que iguale o disminuya la obligación tributaria.

Es importante advertir que al momento de resolver las controversias vinculadas con la impugnación de órdenes de pago<sup>32</sup>, el Tribunal Fiscal tiene el criterio recurrente de calificar la presentación de una declaración jurada rectificatoria como un "*acto voluntario formal*" mediante el cual se pueden "*aceptar*" reparos de la Administración, como ocurre en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11487-3-2007 en la que se indica que: "*al haber presentado*

---

<sup>30</sup> Requisito establecido en el artículo 77 del Código Tributario.

<sup>31</sup> Ver inciso a) del artículo 109 del Código Tributario.

<sup>32</sup> Ver Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0192-4-97, 0265-2-98, 897-2-99, 0208-2-2000, 01876-3-2004, 01995-9-2011, entre otras.

*la recurrente las declaraciones juradas rectificatorias sobre la base de los reparos formulados por la Administración (...), no sólo los aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo a los reparos que le fueron efectuados, realizando un acto voluntario formal al efectuar la presentación de dichas rectificatorias”.*

A partir del razonamiento indicado, el Tribunal Fiscal suele concluir que las órdenes de pago impugnadas se encuentran correctamente emitidas si están basadas en declaraciones rectificatorias que recogen reparos de fiscalización, pues tales declaraciones son actos voluntarios formales.

En tal sentido, puede señalarse que en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre impugnación de órdenes de pago se reconoce la legalidad de “aceptar” reparos, sin embargo debe notarse que tal “aceptación” sigue la suerte del acto formal voluntario que la contiene: la declaración jurada es una determinación de carácter transitorio, por lo tanto la “aceptación” de reparos contenida en dicha declaración jurada también resulta de carácter transitorio, pudiendo ser dejada sin efecto con otra declaración jurada que surta efectos, incluso en el curso de un procedimiento de fiscalización, tal como ha sido reconocido en la misma Resolución del Tribunal Fiscal No. 11487-3-2007 citada, así como en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 14157-3-2008, de observancia obligatoria, según la cual:

*El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago.<sup>33</sup>*

---

<sup>33</sup> Cabe precisar que el artículo 88 del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF modificó el plazo de verificación, estableciéndolo en 45 días.

De lo anterior se deduce que cuando una declaración jurada rectificatoria ya no puede surtir efectos (debido a la conclusión o próxima conclusión de la fiscalización), y el contribuyente advierte errores de hecho o de derecho en la información de la rectificatoria, corresponde impugnar la resolución de determinación que se emita como conclusión de la fiscalización.

Razonar de otro modo, es decir, en el sentido de considerar que no procede la reclamación de la resolución de determinación pues no existe materia en controversia (dado que el contribuyente “*aceptó*” los reparos al momento de recogerlos en una declaración rectificatoria que es un “*acto formal voluntario*”), tendría el efecto de atribuir carácter definitivo a la determinación efectuada con declaración jurada rectificatoria que recoge reparos de la fiscalización, consecuencia que no se encuentra prevista en ninguna norma tributaria.

## VII. LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN QUE CONTIENE REPAROS “ACEPTADOS” MEDIANTE DECLARACIÓN RECTIFICATORIA ES UN ACTO QUE VERIFICA DICHA DECLARACIÓN, Y POR TANTO TAMBIÉN RECLAMABLE POR ESTA RAZÓN

Según lo expuesto hasta el momento, resulta procedente la reclamación de la resolución de determinación que contiene reparos que fueron recogidos (total o parcialmente) en una declaración jurada rectificatoria, pues este acto voluntario formal no pone fin al procedimiento de determinación de la obligación tributaria, constituyendo un acto de determinación transitorio, siendo que el único acto de determinación definitivo es la resolución de determinación<sup>34</sup>.

A esta misma conclusión se puede llegar desde otros puntos de partida, como el segundo párrafo del artículo 135 del Código Tributario según el cual son reclamables, entre otros, los actos

---

<sup>34</sup> Salvo los supuestos de excepción del artículo 108 del Código Tributario.

que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria.

Al respecto, se puede observar que mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 01345-1-2015, entre otras, se ha señalado que *“la resolución o acto emitido por la Administración, originado en la verificación de una declaración rectificatoria, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135° del Código Tributario, es un acto que tiene relación directa con la determinación de la deuda tributaria, y por lo tanto constituye un acto reclamable.”*

Asimismo, es oportuno observar que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 19240-2-2011, citada en el punto II, se ha señalado que:

*(...) durante el procedimiento de verificación o fiscalización pueden producirse actuaciones por parte del deudor tributario, como la presentación de una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, en base a la cual la Administración está facultada a emitir una orden de pago para exigir su cancelación de acuerdo con lo previsto por el artículo 78° del Código Tributario, sin que ello signifique que el procedimiento de fiscalización se dé por concluido, ya que la Administración podría continuar su labor de verificación y formular reparos, que incluso pudieran estar contenidos en una resolución de determinación que complementa la deuda contenida en la orden de pago que se hubiera emitido con anterioridad, tal como lo ha dejado establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 03968-1-2006 y N° 09626-4-2004, entre otras.*

Teniendo en cuenta lo anterior, debe notarse que, en el contexto de la fiscalización en marcha, una declaración rectificatoria que determina mayor obligación (y que por ello surte efecto inmediato), no suprime la facultad de la Administración de fiscalizar o verificar su contenido, pues la mayor obligación tributaria determinada puede responder a razones distintas a los reparos de la Administración, por lo que ésta debe tener la oportunidad de efectuar esta constatación, incluso formulando nuevos reparos, acción que normalmente tendría que ser materializada con una resolución de determinación.

En ese orden de ideas, queda claro que la resolución de determinación que contiene reparos “*aceptados*” mediante declaración rectificatoria es un acto administrativo que constituye una “verificación” de dicha rectificatoria y que, encontrando acuerdo con su contenido, finalmente lo valida, por lo que resulta ser un acto administrativo que tiene relación directa con la determinación de la deuda tributaria, y por tanto es reclamable, conforme con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal citada.

#### **VIII. EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PROVEE AL CONTRIBUYENTE DE MECANISMOS DE DEFENSA CONCURRENTES PARA SUPRIMIR LOS EFECTOS DE OBLIGACIONES INEXISTENTES ACTIVADAS POR DECLARACIONES JURADAS QUE CONTIENEN ERRORES DE HECHO O DE DERECHO: RECTIFICATORIA, RECLAMACIÓN Y DERECHO DE DEVOLUCIÓN**

En los puntos anteriores se ha demostrado la procedencia de la reclamación contra una resolución de determinación que contiene reparos “*aceptados*” (total o parcialmente) con rectificatoria. La demostración ha tomado en cuenta el carácter transitorio de la determinación de la obligación tributaria mediante declaraciones juradas, el derecho a sustituir o rectificar las declaraciones juradas, así como los mecanismos y razones que determinan una eficacia diferenciada entre las rectificatorias.

En tal sentido, a continuación corresponde examinar el derecho a la devolución del pago indebido y/o en exceso, su vinculación con el derecho a presentar declaraciones sustitutorias o rectificatorias, así como la vinculación con el derecho de contradicción administrativa (reclamación y/o apelación), con el fin de demostrar la existencia de una estructura coherente en la defensa del patrimonio del contribuyente, que tiene respaldo en jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

El análisis parte de examinar el inciso b) del artículo 92 y c) del artículo 39 del Código Tributario, según los cuales los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de

lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes, mientras que SUNAT puede determinar reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución, debiendo determinar el monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Con relación al derecho a solicitar devoluciones de pagos indebidos y/o en exceso, en la Resolución No. 690-2-97, el Tribunal Fiscal ha señalado que *“el derecho de (...) pedir la devolución no está condicionado a que se efectúe la rectificación de la declaración”,* debido a que *“ante la solicitud de devolución (...), corresponde a la Administración efectuar las verificaciones que estime pertinentes y emitir pronunciamiento al respecto”*<sup>35</sup>

Asimismo, en la Resolución No. 8940-2-2001, el Tribunal Fiscal examinó un caso en el que la Administración efectuó una fiscalización, en cuyo desarrollo el contribuyente presentó declaraciones rectificatorias reconociendo ingresos como parte de la base imponible del Impuesto General a las Ventas, y pagó las obligaciones declaradas, sin embargo, detectó el error, por lo que solicitó la devolución, frente a lo cual la Administración señaló que: *“el argumento de la recurrente [según el cual] (...) el sólo pago de una obligación no significa su aceptación queda desvirtuado, en el caso de autos, al haber rectificado sus declaraciones del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1993, en las que consideró como ingresos gravados con el referido impuesto los importes que ahora pretende se consideren como no gravados y que son materia de devolución.”*

Al resolver, el Tribunal señaló que *“el hecho que la recurrente no haya modificado las declaraciones rectificatorias excluyendo de la base imponible dichos ingresos, no enerva su derecho a solicitar la devolución.”*, citando como antecedente lo resuelto en la Resolución No. 690-2-97.

En el mismo sentido, en la Resolución No. 18624-9-2011 se presentó un caso en el que la Administración fiscalizó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2003, emitiendo y notificando

---

<sup>35</sup> Criterio reiterado en la Resolución N° 0166-1-98.

resoluciones de determinación, por lo que frente a la solicitud de devolución del contribuyente, *“declaró improcedentes las solicitudes de devolución del pago indebido del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2003 por considerar que la recurrente no había presentado observaciones a los resultados de las fiscalizaciones efectuadas por dicho tributo y ejercicios, no siendo posible presentar declaraciones rectificatorias posteriores a una fiscalización”*. Al resolver, el Tribunal indicó que *“tales afirmaciones no pueden llevar a desconocer cuándo un pago ha sido efectuado en forma indebida, ni el derecho que tiene todo contribuyente de solicitar su devolución, tal como sucede en el caso de autos.”*

De la jurisprudencia citada se deduce que el derecho a solicitar la devolución de pagos indebidos y/o en exceso no está condicionado a la presentación de declaraciones rectificatorias que reflejen los términos de la solicitud de devolución, porque la Administración tiene la facultad de fiscalizar las declaraciones juradas que contendrían los errores de hecho o de derecho que originan los pagos solicitados en devolución.

Si se interpretara que la presentación de rectificatoria es una condición para solicitar devolución, igualmente se encontraría sujeta a verificación y/o fiscalización por la Administración, pues ninguna norma señala que tal rectificatoria autoriza de pleno derecho la devolución, y en tal sentido, constituiría una *“complejidad innecesaria”* en el trámite de devolución del pago indebido, contraria al principio de simplicidad del procedimiento administrativo regulado por el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Llegado este punto, debe observarse también que la presentación de rectificatoria como condición para solicitar devolución, constituiría una condición de imposible cumplimiento en el caso de fiscalización culminada o a punto de culminar, puesto que en tales circunstancias sólo surten efecto las rectificatorias que determinan mayor obligación tributaria, por lo que vaciaría de contenido al derecho a solicitar devolución, al crearse vía interpretación una restricción al ejercicio del derecho, restricción no prevista por el ordenamiento tributario, como ocurrió en el caso de la Resolución No. 18624-9-2011.

Estas observaciones resultan coherentes con la naturaleza transitoria<sup>36</sup> de la determinación efectuada con declaración jurada: la devolución no está condicionada a la presentación de una declaración jurada rectificatoria que refleje los términos de la solicitud de devolución porque tales términos deben ser verificados y/o fiscalizados por la Administración tributaria, quien tiene plena competencia para modificar la declaración jurada vigente que contiene errores de hecho o de derecho, sobre cuya base se efectuó el pago indebido y/o en exceso, reconociendo el derecho de crédito o efectuando reparos, es decir, efectuando la determinación definitiva de la obligación tributaria, lo que se produce con la notificación de la resolución de determinación.<sup>37</sup>

Con relación a la competencia de SUNAT para determinar reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución (en cuyo caso podrá determinar el monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización), en la Resolución No. 17815-9-2013, el Tribunal Fiscal ha señalado que:

*“en virtud de lo dispuesto por el inciso c) del artículo 39° del Código Tributario, en los casos de solicitudes de devolución de pagos en exceso, indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares, la Administración se encuentra facultada a verificar su existencia, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario y efectuar la acotación correspondiente, asimismo, puede compensar las deudas acotadas con los importes por pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares cuya devolución se solicita, sin que dichas deudas deban tener necesariamente el carácter de exigible, **sin embargo, deberá emitir el valor correspondiente**, y el obligado, de ser el caso, puede impugnar la deuda*

---

<sup>36</sup> Examinada en el punto 2 del presente texto.

<sup>37</sup> Con la resolución de determinación se pueden reconocer créditos a favor del contribuyente, así como efectuar reparos, de acuerdo con el artículo 76 del Código Tributario.

*tributaria compensada, a fin de salvaguardar su derecho de defensa y al debido procedimiento.*"<sup>38</sup>

En el caso resuelto por el Tribunal Fiscal, un contribuyente solicitó la devolución de tributos, la Administración inició el procedimiento de fiscalización, efectuó reparos notificando una resolución de determinación, impuso una sanción de multa mediante resolución de multa, dispuso la compensación de la deuda por la multa con el crédito solicitado en devolución, y declaró procedente la solicitud de devolución en la parte no compensada, señalando que no se había impugnado la resolución de determinación ni la resolución de multa.

El Tribunal Fiscal observó que en el escrito de reclamación contra la resolución que resolvió la devolución, el contribuyente cuestionó los reparos en los que se basó la Administración para determinar el monto a devolver, y señaló que la Administración debió proceder a dar trámite de reclamación contra los valores indicados.

Del caso examinado, se puede observar que cuando una solicitud de devolución da lugar a la formulación de reparos (que generan deuda tributaria que luego es compensada con el crédito solicitado en devolución), obtener el reconocimiento del crédito supone cuestionar la procedencia de tales reparos (mediante su reclamación y luego apelación). Dicho de otro modo: lograr la devolución en este contexto implica la reclamación de la resolución de determinación que contiene dichos reparos, y en su caso la multa impuesta, de modo tal que el obligado pueda "*impugnar la deuda tributaria compensada, a fin de salvaguardar su derecho de defensa y al debido procedimiento.*"<sup>39</sup>

La reclamación de los actos administrativos que declaran la existencia de deuda tributaria es consustancial al propósito de

---

<sup>38</sup> El criterio indicado es reiterado en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal; ver al respecto las Resoluciones N° 05092-4-2003 y 00442-4-2004, reseñadas por la resolución citada, así como las Resoluciones N° 07155-8-2014, 01625-1-2015, 09347-4-2014, entre otras, emitidas posteriormente a la resolución citada.

<sup>39</sup> Ver la Resolución N° 17815-9-2013 citada.

lograr éxito con las solicitudes de devolución que activaron las facultades de verificación y/o fiscalización, porque la justificación de la Administración para evitar la devolución (total o parcialmente) reside en la existencia de la deuda declarada por tales actos administrativos, los cuales se presumen válidos mientras no se declare su revocación o nulidad. Por tanto, lograr que tales actos sean revocados o declarados nulos permite que la devolución sea procedente, lo que ha sido reconocido por reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como la Resolución No. 17815-9-2013 examinada.

Un caso hipotético puede graficar las conclusiones expuestas hasta el momento.

El tiempo que tarda en resolverse en definitiva un procedimiento contencioso tributario se mide en varios años en el actual contexto peruano (marzo de 2016), por lo que no resulta infrecuente la siguiente situación para algunos contribuyentes: en el trámite de fiscalizaciones sucesivas (por ejercicios continuados), se efectúan reparos por un mismo concepto que se reitera en cada ejercicio, y por razones financieras (como evitar el incremento de la deuda por recargos de intereses y multas en caso se desestime una hipotética reclamación) se “aceptan” tales reparos mediante la rectificación de la declaración jurada, pagándose la deuda correspondiente, con descuentos en las multas por aplicación del régimen de gradualidad, por lo que la fiscalización termina con resoluciones de determinación que contienen reparos “aceptados” con declaración rectificatoria.

Sin embargo, luego de algunos años puede ocurrir que el Tribunal Fiscal resuelva casos similares señalando que no resultan procedentes los reparos “aceptados” del caso, e incluso podría emitir una resolución de observancia obligatoria al respecto. Esa situación puede evidenciar que los pagos efectuados fueron indebidos pues los reparos no resultarían conformes con el ordenamiento jurídico, por lo que el derecho a solicitar las devoluciones de lo pagado indebidamente debería resultar procedente, si se dan todas las condiciones para la aplicación del precedente de observancia obligatoria.

Como se ha examinado en este apartado, una solicitud de devolución en este contexto supone evaluar por el fondo la procedencia de los reparos, es decir, lleva implícita la reclamación de las resoluciones de determinación que contienen dichos reparos, no siendo condición para su ejercicio la presentación de declaraciones rectificatorias.

El que la solicitud de devolución no esté condicionada a la presentación de declaraciones rectificatorias tiene pleno sentido en el caso descrito porque es un imposible jurídico que surtan efecto las rectificatorias que disminuyen la obligación tributaria cuando la fiscalización ha terminado (pues se notificaron resoluciones de determinación), por disposición del artículo 88 del Código Tributario.

Adicionalmente, y recapitulando los puntos 2 y 7 del presente texto, debe observarse que la declaración rectificatoria que recogió los reparos de la Administración es una determinación transitoria que estuvo sujeta a verificación y/o fiscalización, la que se produjo con la resolución de determinación, acto que resulta reclamable por tener relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Dicho lo anterior, la problemática de las devoluciones se podría generalizar bajo los siguientes supuestos.

- a) En el caso que no exista fiscalización previa ni como consecuencia de la devolución, y se encuentre vigente la declaración jurada que contiene errores de hecho o de derecho, procede examinar por el fondo del asunto la solicitud de devolución verificando y/o fiscalizando la declaración indicada, frente a lo cual, la Administración puede manifestar su conformidad con los términos de la declaración jurada vigente, por lo que puede declarar improcedente la solicitud, y el contribuyente continuar con las impugnaciones correspondientes, lo que resulta regular y conforme con el ordenamiento tributario.

En este caso debe notarse que la Administración no podría abstenerse válidamente de examinar el fondo del asunto, y eventualmente declarar improcedentes los recursos, alegando una supuesta ausencia de controversia bajo el argumento que

lo resuelto en el trámite de devolución sería concordante con la referida “declaración jurada vigente”, pues la declaración jurada rectificatoria que refleje los términos de la solicitud de devolución no es una condición para solicitar devoluciones, mientras que la Administración tiene el deber de verificar y/o fiscalizar los términos de la devolución.

- b) En el caso que exista fiscalización previa, y se notifiquen valores con reparos, procede examinar por el fondo del asunto la solicitud de devolución, lo que implica dar trámite de reclamación contra los valores que contienen reparos, pues sustentarían la inexistencia del crédito solicitado en devolución, por lo que en tal caso la devolución se encontraría supeditada al éxito de la reclamación contra dichos valores, lo que resulta regular y conforme con el ordenamiento tributario. En este caso debe notarse que la Administración no podría abstenerse válidamente de examinar el fondo del asunto, y eventualmente declarar improcedente la devolución, alegando que no se presentó declaración jurada rectificatoria que refleje los términos de la solicitud de devolución pues culminada la fiscalización sólo surten efecto las rectificatorias que determinan mayor obligación tributaria, y la declaración jurada rectificatoria que refleje los términos de la solicitud de devolución no es una condición para solicitar devoluciones. Tampoco se podría alegar la improcedencia de la devolución sobre la base de no haberse impugnado los valores con reparos pues la impugnación de la improcedencia de la devolución lleva implícita la reclamación de tales valores, por lo que la Administración tiene el deber de dar el trámite correspondiente.
- c) En el caso que exista fiscalización previa, y se notifiquen valores con reparos “aceptados” con declaración rectificatoria, procede examinar por el fondo del asunto la solicitud de devolución, lo que implica dar trámite de reclamación contra los valores que contienen reparos, pues sustentarían la inexistencia de crédito solicitado en devolución, por lo que en tal caso la devolución se encontraría supeditada al éxito de

la reclamación contra dichos valores, lo que resulta regular y conforme con el ordenamiento tributario.

En este caso debe notarse que la Administración no podría abstenerse válidamente de examinar el fondo del asunto, y eventualmente declarar improcedente la devolución, y recursos subsiguientes, alegando una supuesta ausencia de controversia bajo el argumento que los reparos fueron “aceptados” con declaración rectificatoria y/o que no se presentó declaración jurada rectificatoria que refleje los términos de la solicitud de devolución, pues la rectificatoria con la que se “acepta” reparos es una determinación transitoria, siendo la definitiva sólo aquella que está contenida en la resolución de determinación correspondiente, la que puede ser reclamada; además, culminada la fiscalización sólo surten efecto las rectificatorias que determinan mayor obligación tributaria; y, por último, la declaración jurada rectificatoria que refleje los términos de la solicitud de devolución no es una condición para solicitar devoluciones.

Lo descrito en los puntos b y c resulta de aplicación al caso en el que la fiscalización y reparos se efectúen como consecuencia de la solicitud de devolución.

En el presente apartado se ha verificado que el derecho a la devolución del pago indebido y/o en exceso no se encuentra condicionado a la presentación de declaración jurada que refleje los términos de la solicitud de devolución (condición que, de existir, sería de cumplimiento imposible en el caso de fiscalizaciones culminadas o próximas a culminar); asimismo, se ha verificado que cuando una solicitud de devolución da lugar a la formulación de reparos, lograr la devolución implica la reclamación de la resolución de determinación que contiene dichos reparos, y en su caso la multa impuesta.

En tal sentido, corresponde enunciar en términos generales qué relación existe entre el derecho a la devolución del pago indebido y/o en exceso y el derecho a presentar declaraciones sustitutorias o rectificatorias.

Al respecto, debe notarse que el derecho a sustituir o rectificar declaraciones juradas es un derecho procedimental pues es un mecanismo de corrección de errores de hecho o de derecho que permite cautelar un “derecho sustancial” que puede ser enunciado como un “*derecho a no declarar obligaciones tributarias inexistentes*”, del cual se puede derivar también un “*derecho a no pagar indebidamente y/o en exceso*”, derechos que se encuentran implícitos en el ordenamiento tributario, y que son consecuencia del deber de la Administración de determinar la obligación tributaria con sujeción al Principio de Legalidad y Principio de Verdad Material.

Entonces, si el derecho a no declarar obligaciones tributarias inexistentes se ve afectado por la existencia de errores de hecho o de derecho en las declaraciones juradas, su defensa se ejerce con el derecho procedimental a presentar declaraciones sustitutorias o rectificatorias.

Sin embargo, el ordenamiento tributario impone límites al ejercicio del derecho a sustituir o rectificar declaraciones juradas, como la imposibilidad de que surtan efecto las declaraciones que igualan o disminuyen la obligación tributaria cuando la fiscalización culminó o se encuentra próxima a culminar.

En las circunstancias indicadas, la declaración jurada que contiene obligaciones inexistentes, por incurrir en errores de hecho o de derecho, no rectificadas oportunamente, puede dar lugar a que se efectúe un pago indebido y/o en exceso, voluntario o coactivo, siendo ese el momento en que se activa de inmediato el derecho a la devolución del pago, sin que tal derecho se encuentre condicionado a la presentación de una rectificatoria que recoja los términos de la solicitud de devolución, puesto que además resultaría una condición de imposible cumplimiento, como se examinó en el presente texto.

Si no se produce el pago indebido y/o en exceso, no se activa el derecho a la devolución, pero el derecho a impugnar la resolución de determinación que recoge los reparos es concurrente y puede ser ejercido en todo momento pues de otro modo quedaría vigente y eficaz un mandato de pago de una obligación tributaria

inexistente, es decir, un mandato de pago indebido y/o en exceso, cuya ejecución puede vulnerar el *“derecho a no pagar indebidamente y/o en exceso”*.

De lo anterior se puede deducir que el ordenamiento provee al contribuyente de mecanismos de defensa concurrentes para suprimir los efectos de obligaciones inexistentes activadas por declaraciones juradas que contienen errores de hecho o de derecho, que serían los siguientes:

- En grado mínimo, con la simple rectificatoria;
- En grado medio, con la reclamación de resoluciones de determinación que contienen reparos “aceptados” con rectificatoria (y en su caso, resoluciones de multa), cuando no procede la corrección de los errores de hecho o de derecho mediante otra rectificatoria.
- En grado máximo, cuando se produjo el pago, con el ejercicio del derecho de devolución, que no está condicionado a la presentación de rectificatoria que refleje los términos de la devolución, y que implica la reclamación cuando existen actos administrativos que establecen obligaciones tributarias (resoluciones de determinación y de multa).

En este orden de ideas, se puede enunciar la estructura de defensa de la situación jurídica patrimonial del contribuyente en los siguientes términos: existe un derecho a no declarar obligaciones inexistentes, y de hacerlo por incurrir en errores de hecho o de derecho, el contribuyente tiene el derecho a rectificar esa declaración, y de no poderla rectificar oportunamente (por fiscalización concluida o a punto de concluir), tiene el derecho a reclamar la resolución de determinación que determina de modo definitivo la obligación tributaria, sin pago, si lo hace dentro del plazo legal establecido; si el plazo para reclamar es superado, tiene el derecho a reclamarla con pago previo; y siempre y en todo caso, se mantiene el derecho a la devolución del pago indebido y/o en exceso, que no está condicionado a presentar rectificatoria, y que implica la reclamación de los valores que contienen reparos o sanciones pues contienen la determinación definitiva de la obligación tributaria, en caso se hayan emitido y notificado.

## **IX. “ACEPTAR” REPAROS MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA NO SUPRIME EL DERECHO CONSTITUCIONAL A OBTENER TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA, LO QUE PRESUPONE EJERCER EL DERECHO DE CONTRADICCIÓN ADMINISTRATIVA**

En los apartados anteriores hemos demostrado que procede la reclamación contra la resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” mediante declaración rectificatoria presentada en el contexto de una fiscalización definitiva efectuada por SUNAT. A continuación, corresponde examinar la relación de esta conclusión con el derecho constitucional a obtener tutela jurisdiccional efectiva, que presupone ejercer el derecho de contradicción administrativa.

Los deudores tributarios tienen derecho a contradecir actos administrativos mediante la interposición de recursos de reclamación y/o apelación en la vía administrativa; así como demanda contencioso-administrativa y los medios impugnatorios sucesivos en la vía judicial, bajo las condiciones y limitaciones legalmente previstas.<sup>40</sup>

Sin embargo, las condiciones y limitaciones normativas al ejercicio del derecho de contradecir actos administrativos no pueden ser interpretadas por analogía<sup>41</sup> ni por extensión<sup>42</sup> en algún sentido que restrinja más los derechos a rectificar las declaraciones, promover medios impugnatorios o presentar demanda contencioso administrativa.

En ese orden de ideas, debe notarse que las únicas condiciones para reclamar una resolución de determinación son la presentación de escrito fundamentado, autorizado por letrado,

---

<sup>40</sup> Ver los artículos 148 de la Constitución Política; 92, inciso d), del Código Tributario; 1 y 3 del TUO de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS.

<sup>41</sup> Ver numeral 9 del artículo 139 de la Constitución Política.

<sup>42</sup> Ver segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

hoja de información sumaria, y presentar el recurso dentro del plazo de veinte días hábiles para impugnar sin pago previo de la deuda impugnada, o dentro del plazo de prescripción, en el caso de pago de la deuda, o de resolución de determinación sin deuda (con saldo a favor o con ajuste de pérdidas).<sup>43</sup>

De otro lado, debe observarse que la acción de presentar declaraciones rectificatorias sustentadas en reparos de la fiscalización no ha sido calificada por el ordenamiento jurídico tributario peruano como una “*aceptación*” de la posición de la Administración, ni una renuncia al derecho a recurrir, ni es un supuesto que otorgue firmeza a las actuaciones de la Administración, ni otorga la calidad de cosa decidida a los reparos de la fiscalización.

Debe observarse además que “*aceptar*” es un acto de contenido y efecto negocial que tiene origen en el derecho privado, y cuyo efecto es crear, regular, modificar o extinguir obligaciones por efecto de la voluntad de la parte que ha recibido una oferta<sup>44</sup>, por lo que su incorporación a los procedimientos administrativos tributarios, con consecuencias jurídicas que vinculen definitivamente a la Administración y al contribuyente, debe efectuarse conforme con el **Principio de Legalidad**, según el cual sólo mediante normas con rango de ley se puede normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario<sup>45</sup>.

En otros ordenamientos jurídicos, como el español, sí se han incorporado mecanismos de solución de controversias con contenido negocial, a través de los cuales la Administración puede celebrar acuerdos con los contribuyentes (y estos “*aceptarlos*”<sup>46</sup>)

---

<sup>43</sup> Ver artículo 137 del Código Tributario.

<sup>44</sup> Ver los artículos 1373 y 1402 del Código Civil.

<sup>45</sup> Ver Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>46</sup> Ver artículo 155.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria española. En: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. El texto es el siguiente:

*El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente **aceptado** por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por*

para la determinación de la obligación tributaria, bajo ciertas condiciones y con expresas limitaciones al derecho a recurrir en la vía administrativa y a obtener tutela judicial efectiva<sup>47</sup>, condiciones y limitaciones establecidas en normas con rango de Ley, en atención a que:

*“La finalidad que se persigue con la incorporación de esta nueva modalidad de actas a nuestro ordenamiento es una disminución de la conflictividad en el ámbito tributario, una mayor seguridad jurídica y, en definitiva, una mejora en la relación que tiene lugar entre Administración y contribuyentes.”*<sup>48</sup>

En el ordenamiento español, los límites a la impugnación de las liquidaciones basadas en *“actas con acuerdo”* consisten en que:

*“(...) en vía administrativa no puede interponerse contra la liquidación ni recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa. Únicamente en esta vía, cabe acudir al procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. En cuanto a la vía judicial, la posibilidad de recurso se limita al supuesto en el que concurra un vicio del consentimiento.”*<sup>49</sup>

La autora citada señala que *“Si no existiesen límites a la impugnación, el objetivo que las actas con acuerdo persiguen – reducir el número de recursos – no se vería alcanzado.”*<sup>50</sup>

En el mismo sentido se pronuncia Luis María Romero Flor:

*“(...) el hecho de que se pudiera impugnar sin limitación ninguna la liquidación, y en su caso la sanción, derivada de la propuesta de re-*

---

*el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.*

<sup>47</sup> Ver artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria española. En: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

<sup>48</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *Limitaciones a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo*. Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. Universidad Complutense de Madrid, 22-25 Nov 2004, Madrid, p. 122. En: <http://eprints.ucm.es/1465>

<sup>49</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. Op. cit., p. 123

<sup>50</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. Op. cit., p. 124.

*gulación del acta con acuerdo, resultaría totalmente incongruente con el sentido y la finalidad con las que este tipo de actas de la inspección fueron creadas, si tras una fase de dialogo entre la Administración y el contribuyente, las partes no tienen intención de quedar “vinculadas” al acuerdo alcanzado; máxime cuando uno de los objetivos que se persigue alcanzar con este tipo de actas, es el descenso de la litigiosidad en la materia tributaria a través de la disminución de los recursos que acceden a la vía económica-administrativa y, por ende, a la jurisdicción contencioso-administrativa.”<sup>51</sup>*

Sin embargo, García-Herrera Blanco también observa que *“Evidentemente el contribuyente no puede ver negado su derecho a recurrir en todo caso, pues ello supondría una vulneración de la tutela judicial efectiva, garantizada constitucionalmente, en el artículo 24 de la CE.”<sup>52</sup>*

Como se puede notar, incluso en ordenamientos jurídicos que regulan expresamente (con normas con rango de Ley) acuerdos entre la Administración y los contribuyentes para determinar la obligación tributaria, el derecho a obtener tutela judicial efectiva se mantiene vigente, aunque limitado a la existencia de vicios en el consentimiento, y la vía administrativa limitada a los supuestos de nulidad de pleno derecho<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> ROMERO FLOR, Luis María. “Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado”. Tesis Doctoral. Universidad de Castilla La Mancha (España), 2010, p. 125. En: <https://ruidera.uclm.es/>

<sup>52</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. Op. cit., p. 124.

El artículo 24 de la Constitución española de 1978 reconoce el derecho de las personas a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

<sup>53</sup> El numeral 1 del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria española regula los supuestos de nulidad de pleno derecho, en los siguientes términos:

*“Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:*

*a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*

En el ordenamiento tributario peruano, la determinación de la obligación tributaria se efectúa por autoliquidación del contribuyente o de oficio por la Administración, y no como producto de una actividad negocial entre Administración y contribuyente<sup>54</sup>. Por tanto, la Administración no se encuentra autorizada a celebrar acuerdos con los contribuyentes para la determinación de la obligación tributaria, y en consecuencia es un imposible jurídico que el contribuyente “*accepte reparos*” en el procedimiento de fiscalización, en el sentido de que tal “*aceptación*” tenga alguna consecuencia jurídica, como por ejemplo la renuncia al derecho a recurrir la determinación de oficio.

No invalida esta conclusión el hecho de que la Administración y/o el contribuyente denominen “reparo aceptado” a aquel cuya información es recogida por una declaración jurada del contribuyente, puesto que la denominación equivocada de un acto en particular no modifica su origen ni las consecuencias jurídicas que el ordenamiento le atribuya, lo que resulta de particular intensidad en el derecho administrativo, ordenamiento en el que la autoridad administrativa tiene el deber de aplicar las normas correspondientes, aún sin pedido de parte o invocación errónea del administrado<sup>55</sup>.

- 
- b) *Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
  - c) *Que tengan un contenido imposible.*
  - d) *Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
  - e) *Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
  - f) *Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
  - g) *Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.”*

<sup>54</sup> Ver artículos 59 a 61 del Código Tributario.

<sup>55</sup> Ver al respecto el artículo 145 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Llegados a este punto, y recapitulando lo indicado en el punto ii) del presente documento, debe notarse que la declaración jurada que recoge información de los reparos efectuados en fiscalización es un acto de determinación transitorio, mientras que la resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” con declaración rectificatoria es un acto de determinación definitivo, por lo que queda fuera de duda que es la determinación de oficio (es decir, un acto administrativo) la que finaliza el procedimiento de fiscalización y de determinación de la obligación tributaria.

Por tanto, frente a la ausencia de una norma con rango de ley que expresamente restrinja el derecho a interponer reclamación contra la resolución de determinación (acto administrativo) que contiene reparos recogidos en una declaración rectificatoria (erróneamente llamados “reparos aceptados”), no puede interpretarse que el ordenamiento procesal tributario contiene una restricción implícita de este tipo.

Esta conclusión puede enunciarse también de otro modo: toda manifestación de voluntad de la Administración contenida en un acto administrativo (como la resolución de determinación) puede ser objeto de control de legalidad y de constitucionalidad pues se encuentra reconocido el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, lo que en el caso de actos administrativos supone el derecho a contradecirlos en la vía administrativa cuando el ordenamiento prevé medios impugnatorios, como en efecto lo hace el Código Tributario con la reclamación y la apelación, salvo expresas excepciones con rango de Ley<sup>56</sup>, con el fin de habilitarse la procedencia

---

<sup>56</sup> Como sucede cuando no se impugnan oportunamente las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, en cuyo caso éstas quedarán **firmes**, conforme con el artículo 137 del Código Tributario.

También es importante comentar que el artículo 130 del Código Tributario prevé la posibilidad de que el contribuyente se desista del recurso de reclamación interpuesto, lo que tiene como consecuencia que la resolución de determinación con reparos aceptados con declaración jurada rectificatoria quede **firme** (conforme con el artículo 190.2 de la Ley N° 27444) pues

de la vía judicial, en el caso de que la vía administrativa no haya sido satisfactoria.

## X. CONCLUSIONES

1. La declaración jurada contiene una determinación de la obligación tributaria de carácter transitorio.
2. La resolución de determinación contiene una determinación de la obligación tributaria de carácter definitivo, salvo el caso de determinaciones complementarias o suplementarias del artículo 108 del Código Tributario.
3. La declaración jurada que surte efectos sólo autoriza la emisión y notificación de una orden de pago.
4. El derecho a sustituir o rectificar las declaraciones juradas es el mecanismo procesal para corregir errores de hecho o de derecho en la autodeterminación de obligaciones tributarias.
5. Las declaraciones juradas rectificatorias tienen eficacia diferenciada para proteger el interés público que sustenta el ejercicio de las facultades de fiscalización y de determinación.
6. La emisión de una orden de pago sobre la base de una declaración jurada rectificatoria no impide que la Administración ejerza o continúe ejerciendo sus facultades de fiscalización y de determinación, pudiendo incluso emitir y notificar una resolución de determinación por el mismo tributo y periodo por el que fuera emitida la orden de pago.
7. La determinación efectuada con declaración jurada es siempre transitoria, incluso en el caso de que recoja reparos de fiscalización pues puede ser dejada sin efecto por otra rectificatoria, o modificada por resolución de determinación.
8. La presentación de una declaración jurada que recoge los resultados de una fiscalización únicamente facilita la facultad

---

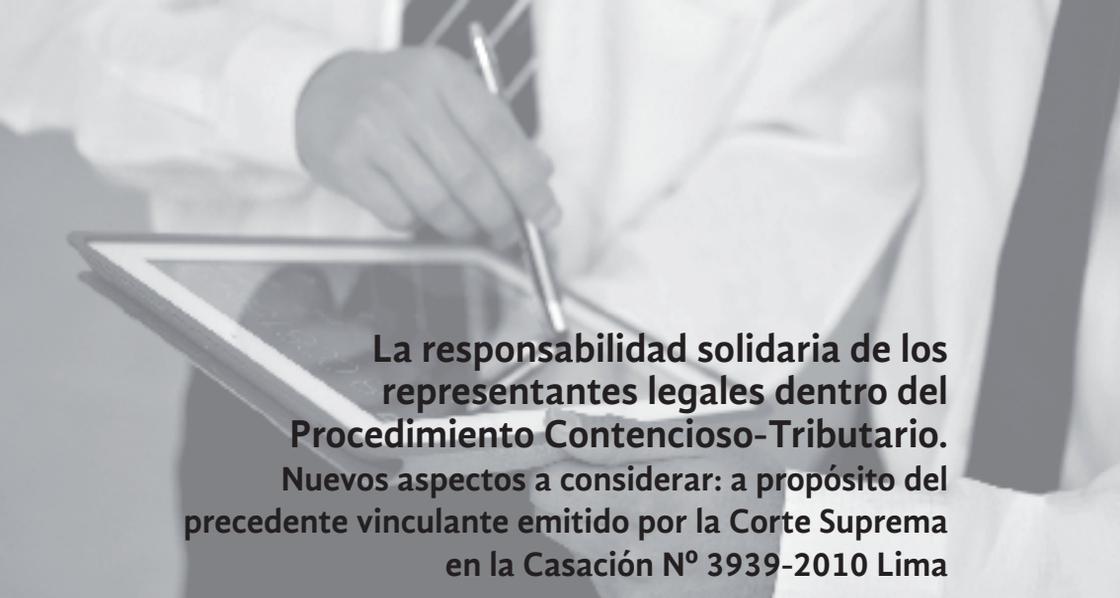
implica el desistimiento de la pretensión (lo que impedirá promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa, conforme con el artículo 189.2 de la Ley N° 27444). Sin embargo, es potestativo del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento.

de cobro de la Administración, siendo necesario que la Administración oriente la fiscalización a su término (notificando el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario o notificando la resolución de determinación), pues de otro modo podría perjudicar su facultad de cobro ejercida con la orden de pago sustentada en la rectificatoria que recoge reparos de la fiscalización, así como perder la posibilidad de efectuar la determinación de oficio por efecto de superarse el plazo de prescripción.

9. La resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” mediante declaración rectificatoria es un acto que verifica la indicada rectificatoria, por tanto es un acto reclamable.
10. El derecho a sustituir o rectificar declaraciones juradas es un derecho procedimental que permite cautelar un “derecho sustancial” que puede ser enunciado como un “*derecho a no declarar obligaciones tributarias inexistentes*”, del cual se puede derivar también un “*derecho a no pagar indebidamente y/o en exceso*”, derechos que se encuentran implícitos en el ordenamiento tributario, y que son consecuencia del deber de la Administración de determinar la obligación tributaria con sujeción al Principio de Legalidad y Principio de Verdad Material.
11. El ordenamiento provee al contribuyente de mecanismos de defensa concurrentes para suprimir los efectos de obligaciones inexistentes activadas por declaraciones juradas que contienen errores de hecho o de derecho, que serían los siguientes:
  - En grado mínimo, con la simple rectificatoria;
  - En grado medio, con la reclamación de resoluciones de determinación (y en su caso, resoluciones de multa), cuando no procede la rectificatoria.
  - En grado máximo, cuando se produjo el pago, con el ejercicio del derecho de devolución, que no está condicionado a la presentación de rectificatoria que refleje los términos de la devolución, y que implica la reclamación cuando existen actos administrativos que establecen obligaciones tributarias (resoluciones de determinación y de multa).

12. “*Aceptar*” es un acto de contenido y efecto negocial que tiene origen en el derecho privado, y cuyo efecto es crear, regular, modificar o extinguir obligaciones por efecto de la voluntad de la parte que ha recibido una oferta, por lo que su incorporación a los procedimientos administrativo tributarios, con consecuencias jurídicas que vinculen definitivamente a la Administración y al contribuyente, debe efectuarse conforme con el **Principio de Legalidad**, según el cual sólo mediante normas con rango de ley se puede normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario.
13. En el ordenamiento tributario peruano, la determinación de la obligación tributaria se efectúa por autoliquidación del contribuyente o de oficio por la Administración, y no como producto de una negociación entre Administración y contribuyente.
14. La Administración no se encuentra autorizada a celebrar acuerdos con los contribuyentes para la determinación de la obligación tributaria, y en consecuencia es un imposible jurídico que el contribuyente “*accepte reparos*” en el procedimiento de fiscalización, en el sentido de que tal “*aceptación*” tenga alguna consecuencia jurídica, como por ejemplo la renuncia al derecho a recurrir la determinación de oficio.
15. Toda manifestación de voluntad de la Administración contenida en un acto administrativo (como la resolución de determinación) puede ser objeto de control de legalidad y de constitucionalidad pues se encuentra reconocido el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.
16. Frente a la ausencia de una norma con rango de ley que expresamente restrinja el derecho a interponer reclamación contra la resolución de determinación que contiene reparos recogidos en una declaración rectificatoria (erróneamente llamados “*reparos aceptados*”), no puede interpretarse que el ordenamiento procesal tributario contiene una restricción implícita de este tipo.

Lima, julio de 2016



**La responsabilidad solidaria de los  
representantes legales dentro del  
Procedimiento Contencioso-Tributario.  
Nuevos aspectos a considerar: a propósito del  
precedente vinculante emitido por la Corte Suprema  
en la Casación N° 3939-2010 Lima**

*Percy Nicho Ramírez*

*Abogado por la Universidad Nacional Federico Villarreal. Maestría de Gerencia Social de Pontificia Universidad Católica del Perú. Actualmente es funcionario de la SUNAT con 23 años de experiencia en las áreas de Reclamaciones, Fiscalización, Dictámenes Tributarios y Servicios al Contribuyente.*

**SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.– II. NORMATIVIDAD TRIBUTARIA APLICADA EN LA CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA.– III. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS EXPUESTOS EN LA REFERIDA CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA.– IV. EFECTOS DEL PRECEDENTE VINCULANTE EMITIDO POR LA CORTE SUPREMA EN LA CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA.– V. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A UNA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA SUBJETIVA.– VI. CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA VERSUS CRITERIO DE RESPONSABILIDAD SUBJETIVA DEL TRIBUNAL FISCAL.– VII. NORMATIVIDAD CIVIL VINCULADA A LA INEJECUCIÓN DE LA OBLIGACIÓN O SU CUMPLIMIENTO TARDÍO O DEFECTUOSO.– VIII. CONCLUSIONES.– IX. BIBLIOGRAFÍA.**



## I. INTRODUCCIÓN

De acuerdo a la doctrina española, la Derivación de Responsabilidades en la Recaudación de los Tributos (atribución de responsabilidad solidaria, en el Perú) posee determinadas características: a) es *recaudatorio*, por cuanto tiene por objeto exigir el pago de una deuda tributaria; b) es iniciado *de oficio*, desarrollado íntegramente por órganos de la Administración Tributaria; c) tiene por *finalidad exigir el pago a un deudor distinto al inicial*; d) es “puente” o “bisagra” entre dos procedimientos de recaudación, uno desarrollado frente al deudor inicial y otro respecto al deudor no inicial; e) es distinto del seguido contra el deudor inicial; f) tiene calidad de “dependiente” o “accesorio” en relación al procedimiento seguido al deudor inicial; y, g) tiene *repercusión* en el *procedimiento de recaudación* desarrollado, al igual que el *procedimiento de recaudación aplicado al deudor inicial*.

Nuestro Código Tributario no define qué es la responsabilidad solidaria; sin embargo, sí lo hace respecto al deudor tributario precisado como la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, sujetos pasivos según la doctrina y que clasifica a estos últimos en sustitutos, solidarios y subsidiarios. Dicha definición es fundamental si queremos determinar el ámbito y grado de responsabilidad del deudor frente al acreedor tributario, donde el fisco es el sujeto activo a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria, y los sujetos pasivos obligados a cumplir con la pretensión.

No cabe duda que en las dos últimas décadas el crecimiento de la economía ha sido notable, por consiguiente se ha dado un aumento de la renta o valor de los bienes y servicios finales, incrementándose también las transacciones comerciales entre personas naturales y jurídicas; paralelo a ello el Estado se ha visto en la

necesidad de rediseñar y hacer más eficaces sus mecanismos de fiscalización y recaudación.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, las personas jurídicas requieren tener una serie de órganos que se encarguen de guiar, desarrollar sus acciones y así conseguir los objetivos y resultados que se han establecido, los cuales a su vez son dirigidos por personas naturales, quienes aceptan y ejercen cargos de representación o asesoría dentro de las empresas, siendo válido que se pregunten ¿hasta dónde llega mi responsabilidad como representante legal respecto al pago de los tributos y obligaciones formales de la persona jurídica que represento?

Sobre el particular, en los últimos años el marco normativo y jurisprudencial ha tratado de cubrir dichos supuestos y por tanto dejar cada vez menos en manos del ente acotador la interpretación y atribución de responsabilidad solidaria a los representantes legales de las personas jurídicas; sin embargo, la regulación sobre este tema sigue siendo insuficiente y disímil entre las instancias administrativas dentro del Procedimiento Contencioso-Tributario, más aun cuando en el Código Tributario no se definen conceptos como dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Para concluir y recurriendo al recurso literario de la metáfora, puede afirmarse que con la publicación del precedente vinculante emitido por la Corte Suprema en la Casación N° 3939-2010 Lima, *se ve una luz al final del túnel*, aunque muy tenue, que aparentemente zanja normativamente el tema respecto a la determinación del dolo, negligencia grave o abuso de facultades que conlleva a responsabilidad solidaria del representante de una empresa según el numeral 2 del primer párrafo del artículo 16° del Código Tributario; sin embargo, después de un análisis concienzudo de la resolución de la casación puede llegarse a la conclusión de que el órgano jurisdiccional ha interpretado que la responsabilidad solidaria objeto del presente ensayo no es subjetiva sino objetiva<sup>1</sup>, con

---

<sup>1</sup> Cabe precisar que nuestra normatividad tributaria ha evolucionado de un sistema totalmente subjetivo, en el cual correspondía a la Administración Tributaria demostrar que los representantes legales han incurrido en con-

lo cual se modifica todo esquema de resolución que había venido desarrollando el Tribunal Fiscal desde el primer Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 263-H de 1966, pasando por los demás Códigos Tributarios aprobados el Decreto Ley N° 25859, el Decreto Legislativo N° 773 y el Decreto Legislativo N° 816 y modificatorias, hasta el actual Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, siendo el razonamiento sencillo pero contundente, en el sentido de que el representante de la empresa había actuado con negligencia grave al no actuar con la diligencia mínima y no haber cuidado que la empresa a la que representaba cumpliera con sus obligaciones tributarias.

En ese contexto, se procederá a desarrollar la hipótesis planteada considerando el marco normativo en que se expidió la Casación N° 3939-2010 Lima, los antecedentes y fundamentos expuestos en la referida casación, la posición del Tribunal Fiscal a través de diversas resoluciones con el criterio de que la solidaridad no se presume, un análisis de la normatividad civil aplicada supletoriamente a la tributaria en cuanto a lo que es diligencia ordinaria, dolo, culpa inexcusable y culpa leve.

## II. NORMATIVIDAD TRIBUTARIA APLICADA EN LA CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA<sup>2</sup>

El Código Tributario aplicable fue el texto original del artículo 16° del Decreto Legislativo N° 816, que estuvo vigente desde el 22/04/96 hasta el 31/12/98, y que mantuvo los mismos alcances

---

ductas que implicarían la procedencia de la imputación de responsabilidad solidaria, a otro sistema objetivo con causales preestablecidas de responsabilidad solidaria que corresponde al responsable desvirtuar, presunciones incorporadas el 01/01/1999 con la Ley N° 27038.

<sup>2</sup> De conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 282-1-99, para efecto de determinar la responsabilidad solidaria deben verificarse las normas vigentes al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento de la obligación tributaria.

del Decreto Legislativo N° 773<sup>3</sup> respecto al mencionado artículo, lo cual puede observarse a continuación:

*“Artículo 16º.- 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: (...)*

*2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas. (...)*

*En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por **dolo, negligencia grave o abuso de facultades** se dejen de pagar las deudas tributarias (...)*”

Dicho artículo estableció tres causales a efectos de imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales de una persona jurídica.

De esta forma, la figura de la responsabilidad solidaria presenta las siguientes características: “i) *Es excepcional, ya que la regla general es que la solidaridad no se presume*<sup>4</sup>; ii) *Es expresa, ya que se establece mediante Ley, iii) Tiene que haber un factor de atribución del incumplimiento de la obligación tributaria o de deberes formales para su aplicación; iv) Es **subjetiva**, dado que se toma en cuenta el **dolo, negligencia grave o abuso de sus facultades** con que se haya realizado u omitido las acciones o prestaciones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o deberes formales.*”<sup>5</sup>.

En dicho período, la imputación de responsabilidad solidaria a los representantes legales se derivaba del dolo, la negligencia grave y el abuso de facultades, regulándose bajo el sistema de responsabilidad subjetiva, por el cual correspondía que la Administración Tributaria **en todos los casos** debía acreditar la intención o en su caso la culpa, a efectos de incumplir las obligaciones tributarias por parte de los representantes legales. En otras palabras, es la Administración quien debe sustentar adecuadamente

---

<sup>3</sup> Vigente desde el 01/01/94 hasta el 21/04/96.

<sup>4</sup> La presunción de la responsabilidad solidaria se incorpora con la Ley N° 27038.

<sup>5</sup> ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, p. I-6.

la existencia de la responsabilidad con la debida actuación de los medios probatorios idóneos y un razonamiento lógico suficiente que pueda formar convicción sobre la responsabilidad del representante legal. Dicha obligación de acreditación encuentra su sustento en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la doctrina, en cuanto a que el Código Tributario establece de manera expresa que los administradores de entes colectivos con o sin personería jurídica, así como los representantes legales o designados de las personas jurídicas son responsables solidarios “*cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades*” dejan de pagar las deudas tributarias de los entes que administran, lo cual es considerado “*perfectamente razonable en aplicación del principio jurídico por el cual la buena fe de las personas se presume.*”<sup>6</sup>.

Abona lo anteriormente expuesto el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones que se encuentran glosadas en el siguiente ítem<sup>7</sup>, en el sentido de que es necesario que el incumplimiento de las obligaciones tributarias se origine en una conducta dolosa o negligente grave, no estando frente a una responsabilidad objetiva donde el solo hecho de ostentar el cargo y producirse el incumplimiento de pago basta para imputar la responsabilidad solidaria.

### III. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS EXPUESTOS EN LA REFERIDA CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA

#### Resolución del Tribunal Fiscal

A través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01178-1-2004 del 02/03/2004 se **revocó** la Resolución de Intendencia N° 026-4-10909/SUNAT del 28/12/2001, y en consecuencia **se dejó sin efecto la atribución de responsabilidad solidaria del director-gerente** (en adelante, representante legal) de la sociedad anónima (empresa), pues si bien se encontraba acreditada la representación

---

<sup>6</sup> MUR VALDIVIA, Miguel, p. 90.

<sup>7</sup> Resoluciones N°s. 23264, 739-3-98, 05822-52002, 02574-5-2002, 027-2-2004 y 03259-4-2005.

y facultades del contribuyente en los períodos acotados, *dicha circunstancia no demostraba la existencia de intencionalidad en la decisión de dejar de pagar tributos*; por el contrario se apreciaba que la Administración Tributaria no había sustentado que el representante legal hubiese actuado dolosamente, es decir voluntariamente en la realización de ventas de aceite ácido de pescado efectuadas por la empresa por debajo de su costo de adquisición, en la omisión de ingresos derivados de estas operaciones y de las ventas de dos (2) maquinarias, circunstancias que dieron origen a los reparos contenidos en diversas resoluciones de determinación y consiguientemente resoluciones de multa. Nótese que dicho Colegiado interpreta los artículos 1318° (dolo) y 1319° (culpa inexcusable) del Código Civil; sin embargo, supedita calificar el actuar del representante legal a la acreditación, por parte del ente administrador de tributos, de la existencia del dolo o la negligencia grave que conllevó a incumplir obligaciones tributarias; es decir, pasarlo bajo el tamiz del sistema de responsabilidad subjetiva<sup>8</sup>. También puede observarse que en los considerandos de dicha resolución no se establece si potencialmente se estaría dentro de la figura del dolo o la negligencia grave.

### **Sentencia de la Corte Superior (Primera Instancia)**

La Administración Tributaria interpuso demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01178-1-2004, solicitando que se declare la nulidad de aquélla. Posteriormente, mediante Resolución N° 23 emitida el 9 de julio de 2008, la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Adminis-

---

<sup>8</sup> Textualmente se señala: “*Que a falta de definición en el Código Tributario acerca de lo que debe entenderse por dolo y negligencia grave, corresponde remitirse al Código Civil, en cuyos artículos 1318° y 1319° se señala que procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación e incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no hace lo propio, y en tal sentido se entiende que actúa con dolo quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar la deuda tributaria, mientras 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*”.

trativo de la Corte Superior de Lima, declaró fundada la referida demanda, y en consecuencia, nula la mencionada Resolución.

### **Sentencia de la Corte Suprema (Segunda Instancia)**

La Resolución de la Corte Superior fue apelada, siendo confirmada mediante Sentencia del 12/04/2010 emitida por la Corte Suprema de Justicia de la República disponiendo que el Tribunal Fiscal expida una nueva resolución, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes fundamentos:

- El artículo 7° del Código Tributario define como deudor tributario a la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable; siendo contribuyente aquél que realiza, respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, y responsable aquél que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación tributaria a éste; coherente con lo establecido en la citada norma. El artículo 16° inciso 2 del mismo Código ha previsto que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones, entre otros, *“los representantes legales y los designados por las personas jurídicas”* y que: *“existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.”* (cuarto considerando).
- Si bien el Código Tributario no define el dolo o negligencia grave, ello no impide que el órgano jurisdiccional aplicando los criterios de interpretación de las normas jurídicas establezca las pautas para determinar, si en el presente caso, concurren o no los elementos subjetivos a que alude la precitada norma legal. En razón a ello, tratándose de relaciones jurídicas de naturaleza tributaria, que no resultan incompatibles con el contenido del Código Civil, las normas de este Código resultan de aplicación supletoria en el presente caso, así lo ha previsto el artículo IX de su Título Preliminar, por tanto, se debe tener en cuenta que el artículo 1318° del Código Civil previene que *“procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación”*; el artículo 1319° del mismo Código prevé: *“incurrir en culpa inexcusable, quien por negligencia grave no ejecuta*

la obligación”, y el artículo 1320º del referido cuerpo de leyes señala: “*actúa con culpa leve, quien omite aquella diligencia ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.*” (quinto y sexto considerando).

- La interpretación sistemática y de conjunto de las normas aludidas en el párrafo anterior conducen a establecer que *incurre en culpa leve quien no actúa con la diligencia ordinaria en el cumplimiento de sus obligaciones*, o como expone la doctrina, *cuando no se actúa con la diligencia ordinaria del buen padre de familia*, aquí la culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario, en cambio, *incurre en negligencia o culpa grave, quien no cumple sus obligaciones o quien no maneja los negocios ajenos con la diligencia mínima que aun las personas más negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus propios negocios*, aquí la culpa se opone a la diligencia mínima; esta interpretación llevada al ámbito del derecho comercial, implica que los representantes legales, administradores o gerentes de las sociedades comerciales tienen el deber de actuar con la diligencia del buen hombre de negocios, pues su misión es cautelar y desarrollar el patrimonio de la sociedad, por tanto están obligados a cumplir mínimamente las obligaciones de la empresa que viene impuestas por la ley; si ello no ocurre así, se habrá incurrido en negligencia grave en el cumplimiento de sus obligaciones (séptimo considerando).
- En el caso analizado, el demandado en su condición de *Director-Gerente y representante legal* de la empresa fiscalizada, evidentemente *tenía el deber de vigilar y efectuar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa representada*; tratándose de un Director y además funcionario que ocupa el más alto cargo administrativo en la empresa, ciertamente éste *tenía el deber de actuar con diligencia mínima del buen hombre de negocios, cuidando que la empresa cumpla con sus obligaciones tributarias en los plazos y forma prevista en la ley, pues sin tal mínimo cuidado de la empresa podría ser sujeto de multas y otras sanciones*

*por parte de la administración tributaria*, perjudicando gravemente el patrimonio empresarial; por tal razón, *la omisión del deber de cuidado, implica que el demandado ha actuado con negligencia grave*, por lo tanto es plenamente aplicable la responsabilidad solidaria prevista en el inciso 2 del artículo 16° del Código Tributario (octavo considerando).

- En ese contexto, habiéndose establecido que el deber de cuidado mínimo de los representantes de las personas jurídicas implica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la omisión de declaración y pago de los tributos por las ventas de aceite ácido de pescado y maquinaria a terceros evidencia la concurrencia del elemento subjetivo, Negligencia Grave del representante legal de la empresa fiscalizada, por lo que la resolución administrativa incurre en la nulidad prevista en el artículo inciso 1 del artículo 10° de la Ley N° 27444, por lo cual se confirma la apelada que declaró fundada la demanda de impugnación de la resolución administrativa promovida por la SUNAT (novenno considerando).

Contra la sentencia de la Corte Suprema se interpuso recurso de casación, el cual fue declarado infundado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante Sentencia de Casación N° 3939-2010 Lima emitida el 10/07/2012<sup>9</sup>. Dicha sentencia fue publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30/06/2015, teniendo el carácter de precedente de obligatorio cumplimiento.

### **Casación N° 3939-2010 Lima**

Como ya se ha explicado anteriormente, la discusión se circunscribe a establecer si al demandado (representante legal) le

---

<sup>9</sup> Mediante Resolución Número Veintisiete de fecha 04/07/2013, emitida por la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, se ordenó que se cumpla lo ejecutoriado, requiriendo al Tribunal Fiscal emitir el acto administrativo correspondiente de acuerdo a lo resuelto mediante la Sentencia del 12/04/2010. Dicho Colegiado con la Resolución N° 14862-3-2013 del 24/09/2013 dio cumplimiento a lo ordenado por la autoridad judicial.

correspondía atribuirle responsabilidad solidaria en relación a la deuda tributaria de su representada (empresa), por haber incurrido en los supuestos de dolo o negligencia inexcusable, conceptos jurídicos respecto de los cuales el Código Tributario no los define, no obstante y en base a los dispuesto en las normas del Código Civil, que no resultan incompatibles con la naturaleza tributaria de las relaciones jurídicas debatidas, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República fundamentó su resolución teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- Si bien, el tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, establece los supuestos en los que se considera que existe dolo o la negligencia grave, para establecer la responsabilidad solidaria entre el representante y la empresa administrada, a saber: 1.- Cuando se lleven dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos, 2.- Cuando el deudor tributario tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante Decreto Supremo y 3.- En los supuestos establecidos en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 175°, numeral 7 del artículo 177° o los establecidos en el artículo 178° del mismo Código, *no menos cierto* es que tales supuestos de hecho no se encuentran orientados a definir los conceptos de dolo o negligencia grave, sino únicamente a ejemplificar los casos en los cuales el representante y la empresa pueden caer en responsabilidad solidaria, no debiendo perderse de vista que la premisa mayor contemplada en el segundo párrafo del artículo 16° en mención, establece que existe responsabilidad solidaria de los representantes legales y de los designados por las personas jurídicas, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades *se dejen de pagar las deudas tributarias*<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Debe advertirse que dicho fundamento es explicativo de cómo posteriormente la norma incorpora supuestos objetivos al artículo 16° del Código Tributario y traslada la carga de la prueba a los representantes legales, toda vez que la normatividad aplicable para efecto de determinar la responsabilidad soli-

- El Colegiado de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema no solo ha motivado debidamente el pronunciamiento recurrido, respetando de modo irrestricto el derecho constitucional a la motivación escrita de las resoluciones judiciales previsto en el inciso 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, *sino que además ha ajustado su pronunciamiento al mérito de lo actuado y al derecho, concluyendo que para definir tanto el dolo como la negligencia grave o el abuso de facultades, es correcto recurrir a la norma ordinaria, en cuanto establece que el artículo 1319° del Código Civil*, indica que comete culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación, concluyendo que, en el presente caso, el representante legal demandado no actuó con la diligencia mínima, cuidando que la empresa que representa cumpla sus obligaciones tributarias en los plazos y formas previstas en la Ley.
- Asimismo, el artículo IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en tanto establece que en lo no previsto por dicho Código se pueden aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan o desnaturalicen, autoriza claramente al operador judicial a fin de que emita pronunciamiento recurriendo a la norma ordinaria en forma supletoria.

#### IV. EFECTOS DEL PRECEDENTE VINCULANTE EMITIDO POR LA CORTE SUPREMA EN LA CASACIÓN N° 3939-2010 LIMA

En relación a los efectos de la sentencia de casación, cabe precisar que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo establece que cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, éstas constituyen precedente vinculante.

---

daria es la norma que estuvo vigente al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento de la obligación tributaria.

En concordancia con la norma citada, el artículo 22° de la Ley Orgánica del Poder Judicial precisa que las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario “El Peruano” de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales, debiendo estos principios ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad como precedente de obligatorio cumplimiento.

De las normas glosadas se desprende que la jurisprudencia vinculante establecida por la Corte Suprema es de obligatorio cumplimiento a las instancias judiciales, no existiendo disposición legal expresa que extienda ello a todos los poderes públicos, entre ellos, a las entidades de la Administración Pública, como la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

En efecto, cabe anotar que en virtud a lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario, en el caso de los precedentes de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, estos son de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria, sin embargo, para el caso de la jurisprudencia vinculante de la Corte Suprema no hay disposición similar<sup>11</sup>.

En tal sentido, en virtud de las normas citadas, si bien las instancias administrativas no se encuentran obligadas a observar el precedente vinculante emitido por la Corte Suprema de Justicia de la República a través de la Casación N° 3939-2010 Lima, publicada el 30/06/2015; sin embargo, como en el presente caso la Administración Tributaria podrá agotar la instancia administrativa dentro del Procedimiento Contencioso-Tributario y recurrir al Proceso

---

<sup>11</sup> La excepción a la norma serán las sentencias de las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República que resuelvan a favor de un contribuyente en particular sobre un tributo y periodo específico y que aquél haga valer ante la Administración Tributaria. De igual forma, el caso de las sentencias del Tribunal Constitucional que establecen un precedente constitucional vinculante, donde existe tanto una relación entre el caso que es materia de análisis y el precedente vinculante, como también una decisión que califique como cosa juzgada.

Contencioso Administrativo, donde en sede judicial podrá petionar la aplicación del precedente vinculante de la Casación N° 3939-2010 Lima cuya resolución es de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales.

## **V. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A UNA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA SUBJETIVA**

De conformidad con el artículo 143° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera.

Así, los fallos a través de resoluciones de este Colegiado determinan el fin de un proceso administrativo, causando estado en materia tributaria.

De otro lado, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° (referida a jerarquías de normas), así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. De cumplirse con lo antes citado, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial (artículo 154° del Código Tributario).

Sobre el particular, ninguno de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal relacionados a que la imputación de responsabilidad solidaria es subjetiva tiene carácter de Observancia Obligatoria, a pesar de que el criterio ha sido recurrente, lo cual es preocupante y hasta cierto punto atenta contra el Principio de la Seguridad Jurídica a que tiene derecho el contribuyente.

Debe quedar claro que lo expuesto en el presente estudio se encuentra vinculado única y exclusivamente a los casos en que la Administración Tributaria debe demostrar la existencia de dolo o negligencia grave incurrido por los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, pues no hay que olvidar que desde el 01/01/1999 con la dación de la Ley N° 27038 el Código Tributario se incorpora la presunción de la responsabilidad tributaria; siendo así, en la actualidad las causales objetivas de imputación de responsabilidad solidaria son once<sup>12</sup>, las cuales

---

<sup>12</sup> “Artículo 16º.- (...)”

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.  
A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.
2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.
7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

admiten prueba en contrario; en los demás supuestos que se presentasen corresponderá a la Administración Tributaria la probanza de la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

A continuación se reproducen a modo de sumilla los criterios recurrentes en las resoluciones del Tribunal Fiscal relacionados con requisitos objetivos y subjetivos:

RESOLUCIÓN Nº	FECHA DE EMISIÓN	PERIODOS ACOTADOS	CRITERIOS
19424	13/03/1986	1980	Se declara nula e insubsistente la resolución apelada pues no se había verificado en el Libro de Actas la participación del recurrente en la gestión de la empresa durante el período en que ejerció el cargo.
19509	25/04/1986	1980-1982	Se revocó la resolución apelada toda vez que la Administración Tributaria no había acreditado que la recurrente hubiera ejercido efectivamente el cargo atribuido y que dada las facultades de éste estaba en condiciones de disponer las revisiones y controles necesarios para supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.
10855	08/10/1975	1974	
21285	05/05/1988	1979-1980	
604-5-2013	07/02/2003	1995-1998	

9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°.
10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

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

516-5-98	24/08/1998	1987	Se revocó la resolución apelada en base a que el recurrente había renunciado a los cargos con anterioridad a los períodos materia de acotación.
5371-2-2002	13/09/2002	1993-1994	
4919-4-2003	27/08/2003	1994-1997	Se estableció que para imputar responsabilidad solidaria es necesario verificar si durante los ejercicios acotados el presunto responsable solidario tuvo la condición de representante legal de la sociedad.
7448-2-2003	22/12/2003	12/1996 a 12/1997	
3259-4-2005	25/05/2005	1998	
23264	15/03/1990	1979-1983	Al establecerse y excluirse de responsabilidad solidaria al Presidente y Vice-Presidente de la sociedad anónima porque no habían actuado con malicia en el no pago de los tributos, corresponde que el expediente sea reestudiado respecto al cargo de Accionista, Director y Presidente de la empresa.
739-3-98	27/08/1998	1985	Si bien existe una omisión al pago de tributos, la Administración Tributaria no ha demostrado de manera fehaciente la responsabilidad solidaria del recurrente reflejada en acciones que hayan impedido el pago de la deuda tributaria.
5822-5-2002	09/05/2002	1997-1999	Se entiende que actúa con negligencia grave quien omite el pago de la deuda tributaria debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que exista justificación alguna, teniendo en consideración las circunstancias que rodean el caso en particular.

2574-5-2002	15/05/2002	1997	No ha quedado demostrado que el reparo por utilización de facturas falsas para sustentar crédito fiscal y gastos de la empresa, haya tenido como causa el actuar doloso o la negligencia grave del recurrente. La Administración debió acreditar indubitablemente que el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a cargo de la empresa se debió a que éste actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.
2723-2-2004	30/04/2004	1997-1999	
3259-4-2005	25/05/2005	1997-1998	
15295	26/07/1979	1972	Se revocó la resolución apelada debido a que el recurrente solo ostentaba facultades para suscribir contratos o vinculadas con la realización de algunas operaciones bancarias y en general con la representación en sede administrativa y judicial de la empresa, pero no referidas al control o supervisión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
22395	17/05/1989	1982-1983	
5966-5-2002	16/10/2002	1994-1998	
0178-1-2004	02/03/2004	1994 y 1996	La Administración Tributaria no había sustentado que el representante legal hubiese actuado dolosamente, es decir voluntariamente en la realización de ventas de aceite ácido de pescado efectuadas por la empresa por debajo de su costo de adquisición, en la omisión de ingresos derivados de estas operaciones y de las ventas de dos maquinarias.

7176-9-2012	11/05/2012	2005	Es nula la resolución en la que se atribuye responsabilidad solidaria al apoderado especial de una E.I.R.L si dicha atribución se sustenta en que en la fiscalización de la empresa, se determinaron reparos por: i) no haber utilizado medios de pago en la cancelación de sus compras, ii) haber solicitado devolución de impuestos indebidamente, y iii) haber declarado pérdida en lugar de utilidad en el ejercicio fiscalizado, más aún si no se acreditó que el apoderado, con su actuar, incurrió en dolo, negligencia grave o abuso de facultades.
-------------	------------	------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## VI. CASACIÓN Nº 3939-2010 LIMA VERSUS CRITERIO DE RESPONSABILIDAD SUBJETIVA DEL TRIBUNAL FISCAL

A continuación, de manera sucinta se resumirán tanto los fundamentos del precedente vinculante de la casación analizada como también el criterio aplicado y vigente del Tribunal Fiscal.

### a) Resoluciones del Tribunal Fiscal

Para definir tanto el dolo como la negligencia grave o el abuso de facultades, se debe recurrir al Código Civil y a la Doctrina.

Asimismo, citando al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual G. Cabanellas, “negligencia” es la omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas, en el manejo o custodia de las cosas y el cumplimiento de los deberes y misiones, mientras que la “culpa inexcusable” la define como aquella gravedad excepcional que deriva de un acto o de una omisión voluntaria, de la conciencia del peligro que debía tener su autor, de la ausencia de toda causa justificativa.

Asimismo citando a Enrique Elías<sup>13</sup>, *“la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante legal tiene como premisa la aplicación de las cualidades que debe tener un buen hombre de negocios para tratar de conservar y desarrollar el patrimonio de la sociedad”*, concluyendo que la responsabilidad de los directores por negligencia grave es mucho más que la simple infracción a la *“diligencia de un ordenado comerciante, pues implica una falta de diligencia que llegue a los extremos del descuido grave”*, eximiéndose a los directores de responsabilidad por negligencia leve o por simple negligencia, agregando que *“la gravedad debe ser apreciada en cada caso concreto y en cada oportunidad, pues lo que a veces puede no tan grave llega a serlo respecto a otra empresa y en otras situaciones”*.

De conformidad a lo expuesto, se 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*, criterio que ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 02574-5-2002 del 15 de mayo de 2002, 5822-5-2002 del 9 de octubre de 2002 y 07114-5-2003 del 10 de diciembre de 2003.

Es decir, necesariamente la Administración Tributaria debe demostrar la existencia de intencionalidad en la decisión de dejar de pagar tributos (elemento subjetivo).

Asimismo, la Procuradora Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas que presentó el recurso de casación, aparte de fundamentar la aplicación indebida de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario al no ser pertinente recurrir a otras fuentes para regular lo referente al dolo y a la negligencia grave del representante cuando ya existe una regulación expresa en el mencionado Código; también invoca una aplicación indebida del artículo 16º del Código Tributario pues la Sala Civil de la Corte Suprema concluyó que el Director – Ge-

---

<sup>13</sup> En: *Derecho Societario Peruano, Ley General de Sociedades*. Tomo II – Lima: Ed. Normas Legales, 1999, pp. 464 y 465.

rente actuó con negligencia grave, sin embargo dicha funcionaria considera que el ostentar el cargo antes mencionado no es sustento suficiente para afirmar de modo casi automático que sobre él debe recaer la responsabilidad solidaria por los incumplimientos de los que fuere sujeto la empresa, por él direccionada, más aun cuando para que opere tal imputación se tiene que haber demostrado que efectivamente el imputado actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, y que la concurrencia de las mismas no corresponde a una imputación objetiva como ocurre con las demás infracciones tributarias recogidas en el artículo 165° del Código Tributario sino *que tratándose de un elemento subjetivo que ha de manifestarse en la actuación del imputado debe ser demostrado por la parte que la invoca* y no simplemente presumida como ha ocurrido<sup>14</sup>.

#### **b) Casación N° 3939-2010 Lima**

Para definir tanto el dolo como la negligencia grave o el abuso de facultades, se debe recurrir a la norma ordinaria (supletoria), de esta forma el artículo 1319° del Código Civil establece que comete culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación, incurriendo en la misma aquel representante legal que no actúa con la diligencia mínima, cuidando que la empresa que representa cumpla sus obligaciones tributarias en los plazos y formas previstas en la Ley.

En tal sentido, recoge el criterio de la Sala Civil de la Corte Suprema respecto a que en aplicación de la Norma IX del Código Tributario y el artículo 1319° del Código Civil, el representante de la empresa había actuado con negligencia grave, pues al tratarse de un director y además funcionario, que ocupa el más alto

---

<sup>14</sup> De igual forma, el representante legal de la empresa argumentó que la resolución sujeta a casación no cuenta con la debida motivación pues no se ha indicado en qué consiste el deber de cuidado ni la diligencia mínima que supuestamente no realizó, limitándose a indicar aspectos generales de la responsabilidad solidaria, sin analizar las razones por las que se omitió declarar y pagar los impuestos en su calidad de representante, hecho fundamental para determinar si se actuó con negligencia grave.

cargo administrativo en la empresa, tenía el deber de actuar con la diligencia mínima de un buen hombre de negocios, cuidando que la empresa cumpla con sus obligaciones tributarias en los plazos y forma prevista en la Ley, pues sin tal mínimo cuidado la empresa podría ser sujeto de multas y otras sanciones por parte de la administración tributaria, perjudicando gravemente el patrimonio empresarial.

En otras palabras, un director-gerente incurre en negligencia grave si no actúa con la diligencia mínima, obrando de esta forma cuando su representada deja de cumplir con sus obligaciones tributarias.

## VII. NORMATIVIDAD CIVIL VINCULADA A LA INEJECUCIÓN DE LA OBLIGACIÓN O SU CUMPLIMIENTO TARDÍO O DEFECTUOSO

El Código Civil (C.C.) opta por definir determinados conceptos sobre la inejecución de las obligaciones, las mismas que están referidas a supuestos diferentes de los que originan la responsabilidad extracontractual, ya sea civil o penal, al respecto Raúl Ferrero señala que las normas sobre mora y obligaciones con cláusula penal previstas en el Código Civil anterior, fueron trasladadas al título concerniente a la inejecución de las obligaciones, pues se consideró que ambas estaban relacionadas con la inejecución de la obligación o su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso.

De esta forma, en esta parte del estudio nos avocaremos a recoger y analizar la doctrina existente, especialmente la nacional, respecto a los conceptos de Inimputabilidad por diligencia ordinaria (artículo 1314° del C.C.), Dolo (artículo 1318° del C.C.), Culpa inexcusable (artículo 1319° del C.C.) y Culpa leve (artículo 1320° del C.C.).

### **Inimputabilidad por diligencia ordinaria**

Al respecto, el artículo 1314° del C.C. preceptúa que quien actúa con la *diligencia* ordinaria requerida, no es imputable por la

inejecución de la obligación o por su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso. La doctrina civil señala que la “*diligencia es sólo una manifestación más del deber asumido por el deudor en la obligación*”, la cual “*siempre está presente en todo actuar humano*”, por consiguiente quien actúa diligentemente cumple la obligación asumida. Vista la diligencia de esta manera, al obligado solamente le correspondería probar que actuó con la diligencia que requería la naturaleza de la obligación. Ahora bien, si el deudor tiene que desplegar conductas de protección de la utilidad comprometida, la prueba del empleo de la diligencia debida no significa otra cosa que una prueba de cumplimiento.

### **Dolo**

El artículo 1318° del C.C. señala que procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación.

Según Yuri Vega Mere<sup>15</sup>, el dolo con el cual actúa el deudor al no ejecutar la prestación a su cargo debe ser entendido desde una perspectiva *objetiva* y no sobre la *base de estados psicológicos de difícil probanza*. Manifiesta, asimismo, que se cree que *el dolo exige una conducta comisiva*, sin embargo el deudor *puede incumplir dolosamente cuando no ejecuta ningún acto para realizar la expectativa del acreedor*. De igual forma, puede, cumplir mal deliberadamente (incumplimiento inexacto). De modo que la definición que nos da el artículo 1318° es limitada.

En la Exposición de Motivos del C.C. se menciona que “el dolo existe cuando el deudor tiene conciencia de no cumplir con su obligación, sea con el propósito de causar un daño al acreedor o no”, característica que lo hace diferente a la culpa (inexcusable o leve).

### **Culpa inexcusable y Culpa Leve**

Los artículos 1319° y 1320° del C.C. disponen que incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obli-

---

<sup>15</sup> En: Código Civil – Comentado por los 100 Mejores Especialistas. Tomo VI, Gaceta Jurídica.

gación y que actúa con culpa leve quien omite aquella diligencia ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.

Ferrero citando a Francesco Messineo señala que *la culpa inexcusable califica como aquella que consiste en la omisión del grado mínimo de diligencia*. Asimismo refiere que *en la culpa leve solamente hace falta la negligencia ordinaria*.

Yuri Vega Mere expone que resulta menos complejo entender la idea de culpa a través del concepto de diligencia y que respecto a ésta última se pueden distinguir una concepción subjetiva y una posición objetiva. Con la primera se alude a *“los esfuerzos y energías voluntariamente desplegados por el deudor para el cumplimiento de la prestación”*. Con la segunda, *“se juzga la conducta del deudor, sobre la base de las reglas del arte, de la ciencia y de la técnica, con arreglo a las cuales debió actuar el obligado en la relación concreta de acuerdo con las circunstancias de tiempo, personas y lugar”*. Resalta que deben entenderse incluidas, además, las normas jurídicas y reglamentarias que sean aplicables; el deudor no puede invocar, en ningún caso, desconocimiento del derecho.

Asimismo, manifiesta que *“la graduación de la diligencia o de la negligencia, en su versión de culpa leve, es más bien producto de su contraposición con la culpa grave”* en tanto expresión de la seriedad en la falta de previsión y la derivada inobservancia de cautelas elementales que no debieron dejar de adoptarse.

## VIII. CONCLUSIONES

En el período que se produjo la acción u omisión que generó el incumplimiento de la obligación tributaria y que dio origen a la imputación de responsabilidad solidaria al representante legal de la empresa, estuvo vigente el numeral 2 del artículo 16º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, regulándose bajo el sistema de responsabilidad subjetiva, por el cual correspondía a la Administración Tributaria la probanza de la existencia de dolo, la negligencia grave o el abuso de facultades.

Al entrar en vigencia la Ley N° 27038 (01/01/1999) se incorpora la presunción de la responsabilidad (sistema objetivo), de esta forma en la actualidad las causales objetivas de imputación de responsabilidad solidaria son once y admiten prueba en contrario, en los demás supuestos que se presentaran corresponde a la Administración Tributaria la probanza de la existencia de dolo, la negligencia grave o el abuso de facultades.

De acuerdo a la sentencia de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema del 12/04/2010, contra la cual se interpusieron recursos de casación que fueron declarados INFUNDADOS según CAS. N° 3939-201 LIMA, un director-gerente incurre en negligencia grave si no actúa con la diligencia mínima, obrando así cuando su representada deja de cumplir con sus obligaciones tributarias.

El criterio antes mencionado y que fue objeto de casación, tiene carácter de jurisprudencia vinculante y es de obligatorio cumplimiento para las instancias Judiciales. Si bien no existe disposición legal expresa que extienda ello a las entidades de la Administración Pública, en el caso de la SUNAT podrá agotar la instancia administrativa dentro del Procedimiento Contencioso-Tributario y recurrir al Proceso Contencioso Administrativo, donde en sede judicial podrá petitionar la aplicación del precedente vinculante materia de estudio.

El pronunciamiento de la Corte Suprema de la República y que tiene carácter de jurisprudencia vinculante y que establece de conformidad con el artículo 1319° del Código Civil que “*comete culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación, incurriendo en la misma aquel representante legal que no actúa con la diligencia mínima, cuidando que la empresa que representa cumpla sus obligaciones tributarias en los plazos y formas previstas en la Ley*”, en la práctica lo que ha hecho es transformar la responsabilidad subjetiva en objetiva, pues bastará que la Administración Tributaria cite los reparos efectuados en la fiscalización realizada o que acredite que existe deuda determinada a la empresa para que califiquen dichas acciones u omisiones como culpa inexcusable por negligencia grave.

A la fecha el Tribunal Fiscal no ha emitido pronunciamiento que tenga carácter de Observancia Obligatoria relacionado a que la imputación de responsabilidad solidaria es subjetiva, a pesar de que el criterio ha sido recurrente por más de cuatro décadas, lo cual es preocupante y hasta cierto punto atenta contra el Principio de la Seguridad Jurídica a que tiene derecho el contribuyente.

## IX. BIBLIOGRAFÍA

- DELGADO, Ana. *La Derivación de Responsabilidades en la Recaudación de los Tributos*. España: Marcial Pons – Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.
- FERNANDEZ, Miguel. “La Responsabilidad Solidaria de los Directores y Gerentes de Sociedades Anónimas”. Ponencia presentada en la IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, 2006.
- FERRERO, Raúl. *Curso de Derecho de las Obligaciones*. Primera edición. Lima: Cultural Cuzco S.A. Editores, 1987.
- OBRA COLECTIVA. *Código Civil - Comentado por los 100 Mejores Especialistas*. Tomo VI. Lima: Gaceta Jurídica, 2010.
- GALÁN, Javier. *La Responsabilidad Tributaria*. España: Editorial Aranzadi S.A., 2005.
- GUZMAN, Fernando. *Código Civil*. Tomo II. Lima: Editorial Científica S.R.L., 1999.
- MUR, Miguel. “Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios”. Ponencia presentada en la XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Lima, 2014.
- NAVARRO, Indira. “Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria”. Ponencia presentada en la IX Nacionales de Derecho Tributario. Lima, 2006.
- ROBLES, Carmen y Pilar ILDEFONSO. “Efectos de la Responsabilidad Solidaria en el Código Tributario”. Actualidad Empresarial. Lima, 2009, N° 188, 2009.





## Criterios del Tribunal Fiscal sobre aspectos procedimentales referidos a la apelación

*Gina Castro Arana*

*Abogada por la Universidad de Piura. Master en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Se desempeñó como asesora del Tribunal Fiscal. Actualmente es Directora de la Oficina Técnica del Tribunal Fiscal.*

*Sergio Fernán Rivadeneira Barrientos*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica, Maestría de Derecho Tributario de la PUCP. Ha sido Jefe de la Oficina Técnica del Tribunal Fiscal y asesor experto en dicha oficina. Ha sido supervisor y auditor resolutor de la División de Reclamos de la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Actualmente es Secretario Resolutor de la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. RECURSO DE APELACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. 2.1. Competencia del Tribunal Fiscal en la instancia de apelación. 2.2. Requisitos del recurso de apelación previstos por el Código Tributario. 2.3. Requisitos del recurso de apelación. Criterios aplicables. 2.4. Ejercicio de los recursos. 2.5. Nulidad del concesorio de la apelación. 2.6. Forma del acto apelable. Actos contra los que procede el recurso de apelación. 2.7. Otros Acuerdos de Sala Plena aplicables al resolver las apelaciones presentadas ante el Tribunal Fiscal. 2.8. Apelación de puro de derecho. 2.9. Invalidez del acto administrativo apelado. Nulidad e insubsistencia.– III. CONCLUSIÓN.



## I. INTRODUCCIÓN

El Código Tributario<sup>1</sup> prevé reglas de procedimiento referidas al recurso de apelación así como a la competencia del Tribunal Fiscal, las que en algunos casos deben ser materia de interpretación para determinar su alcance. Así por ejemplo, a partir del artículo 101° del citado código se desprende que el Tribunal Fiscal no es competente para conocer casos vinculados con materia no tributaria<sup>2</sup>, por lo que en determinados supuestos deberá analizarse si se está o no ante un caso vinculado con dicha materia. Asimismo, existen supuestos que si bien podrían vincularse con materia tributaria, no están referidos a la determinación de la obligación tributaria, por lo que es necesario interpretar si el Tribunal Fiscal es competente para conocerlos.

Por otro lado, si bien las normas de dicho código hacen referencia a los actos que son considerados reclamables y apelables, ha sido necesario que en algunos casos el Tribunal Fiscal señale si el acto cuestionado por el administrado se encuentra incluido en tales categorías.

Asimismo, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se han emitido criterios referidos al cumplimiento de requisitos de admisibilidad de los recursos de impugnación.

En tal sentido, el cumplimiento de las normas previstas por el Código Tributario y la consideración de los criterios emitidos por el referido tribunal es importante para lograr un correcto y eficaz trámite del recurso de apelación en el procedimiento contencioso

---

<sup>1</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

<sup>2</sup> Salvo que la ley indique lo contrario.

tributario. En efecto, si la Administración o el administrado no observan las normas que rigen el procedimiento y los criterios de interpretación del Tribunal Fiscal, podría perderse la instancia o extenderse el procedimiento innecesariamente, lo que podría ser evitado.

Por consiguiente, es necesaria una revisión sobre los principales puntos a tomar en cuenta y los referidos criterios del Tribunal Fiscal emitidos al respecto, tales como la competencia del Tribunal Fiscal, requisitos de admisibilidad de la apelación, el concesorio de la apelación, la apelación de puro de derecho, entre otros.

## II. RECURSO DE APELACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

### 2.1. Competencia del Tribunal Fiscal en la instancia de apelación

Conforme con el Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario tiene dos etapas: a) La reclamación ante la Administración Tributaria y b) La apelación ante el Tribunal Fiscal. Sin embargo, se prevé que cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por un órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal, precisándose que en ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

La competencia del Tribunal Fiscal ha sido establecida por el artículo 101<sup>o</sup> del Código Tributario. En relación con el recurso de apelación, dicha norma prevé que son atribuciones del Tribunal Fiscal:

- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación

tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSA-LUD y a la ONP.

- 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.
- 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 con lo establecido por el artículo 183° del citado código, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.
- Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.
- Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del procedimiento de cobranza coactiva.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha ido delimitando su competencia a través de diversas resoluciones y Acuerdos de Sala Plena. Así, por ejemplo, es ilustrativo el Acuerdo de Sala Plena N° 2012-18<sup>3</sup>, según el cual, el Tribunal Fiscal debe declinar la competencia, al amparo de lo establecido por el numeral 82.1 del artículo 82° de la Ley N° 27444, en casos referidos a sanciones de tipo administrativo que no tienen naturaleza tributaria<sup>4</sup> (excepto las referidas a materia aduanera), así como en aquellos casos en los que el Tribunal ha señalado que no es competente para resolver (ambos según el Anexo I del Informe que sustenta dicho

---

<sup>3</sup> Mediante el que se aprobaron las materias que serán resueltas por los vocales de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales.

<sup>4</sup> Entre las que se encuentran, por ejemplo, las papeletas por infracciones vehiculares, sanciones por construir sin licencia, por no contar con licencia de funcionamiento, sanciones impuestas por diversas entidades por faltas administrativas, tales como el INDECOPI, entre otras.

acuerdo<sup>5</sup>), y en los supuestos respecto de los que se ha declarado mediante jurisprudencia de observancia obligatoria que no tienen naturaleza tributaria.

En el citado Acuerdo también se ha señalado que corresponde que el Tribunal Fiscal se inhiba y remita los actuados cuando se eleva un recurso presentado contra una resolución emitida por la Administración Tributaria ejecutando lo que le ordenó el Poder Judicial mediante sentencia, y cuyo cumplimiento debe ser verificado sólo por el Poder Judicial.

Existen además otros supuestos en los cuales el Tribunal Fiscal ha considerado que no es competente para emitir pronunciamiento, como por ejemplo, aquéllos referidos a la impugnación de resoluciones que deniegan el acogimiento a un fraccionamiento, al amparo del artículo 36° del Código Tributario<sup>6</sup>, o relacionados con deuda por concepto de costas procesales y gastos administrativos<sup>7</sup> u otros conceptos de índole administrativo<sup>8</sup>. Así también, se ha inhibido de conocer casos en los que los administrados deben comunicar determinada información a la Administración, sin que ello origine una resolución susceptible de impugnación en los tér-

---

<sup>5</sup> El que puede consultarse en: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2012/acuerdo/18-2012.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2012/acuerdo/18-2012.pdf). Asimismo, véase el Acuerdo de Sala Plena N° 2012-22 de 19 de diciembre de 2012.

<sup>6</sup> Al respecto, véase, por ejemplo, la RTF N° 02675-7-2016. En ésta se señala que conforme con las RTF N° 00511-1-2006 y 01287-1-2006, entre otras, se ha establecido que de conformidad con el numeral 1 del artículo 101° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal carece de competencia para pronunciarse sobre las resoluciones referidas al otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento previsto por el artículo 36° del citado código, toda vez que dichas resoluciones resuelven solicitudes no contenciosas que no se encuentran vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, según lo dispuesto por el artículo 162° del Código Tributario, por lo que deben tramitarse de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General.

<sup>7</sup> Al respecto, véase la RTF N° 00150-7-2016.

<sup>8</sup> Sobre el particular, puede verse la RTF N° 10619-7-2015, referida a “Certificados de constatación de Características Técnicas y Vehiculares”, “Tarjeta de Circulación”, “Sustitución por vehículo e Inscripción dentro del límite de Flota”.

minos del artículo 163° del Código Tributario<sup>9</sup> y en casos referidos a procedimientos administrativos de trámite de denuncias, que no inciden en la relación jurídico-tributaria<sup>10</sup>.

Así también, siguiendo el criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal se ha inhibido de conocer los casos referidos a la Contribución al FONAVI a cargo de los trabajadores, llamada “Cuenta de Terceros” (período comprendido entre el 30 de junio de 1979 y el 31 de agosto de 1998), puesto que el primer tribunal mencionado ha interpretado que no se trata de un tributo<sup>11</sup>.

Por otro lado, en determinados casos, mediante Acuerdos de Sala Plena y resoluciones que contienen precedentes de observancia obligatoria, se han analizado determinados conceptos con el fin de determinar si tienen naturaleza tributaria y por tanto, si el Tribunal Fiscal es competente para conocer las apelaciones que se interpongan. Así, por ejemplo, mediante la RTF N° 16876-9-2011, se concluyó que la contraprestación que recibe la Corporación Peruana de Aeropuertos y Aviación Comercial S.A. – CORPAC S.A. por concepto de tarifa de sobrevuelo no tiene naturaleza tributaria. Asimismo, en el Acuerdo de Sala Plena de 6 de junio de 1996<sup>12</sup>, referido a los casos de concurrencia de acreedores, se ha señalado que el Tribunal Fiscal no es competente para resolver la prioridad de los créditos.

---

<sup>9</sup> Al respecto, puede verse la RTF N° 08730-4-2015, referida a la comunicación efectuada respecto al nombramiento como operador de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente.

<sup>10</sup> Sobre ello, véase la RTF N° 14130-4-2013, referida al Decreto Legislativo N° 815 – Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, que tiene por finalidad promover la participación de las personas en la denuncia e investigación de quienes, mediante acciones fraudulentas, hayan realizado las infracciones contempladas en el artículo 178° del Código Tributario.

<sup>11</sup> Al respecto, véase, por ejemplo, la RTF N° 1600-10-2016, en la que se alude al criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional.

<sup>12</sup> El cual se mantiene vigente conforme a lo dispuesto por el Acuerdo de Sala Plena N° 2014-14.

## 2.2. Requisitos del recurso de apelación previstos por el Código Tributario

Antes de comentar los criterios del Tribunal Fiscal respecto al cumplimiento de los requisitos que deben cumplir los recursos de apelación, resulta importante reseñar lo señalado por los artículos 145° y 146° del Código Tributario.

El artículo 145° del código mencionado señala que el recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada el cual, sólo en el caso que se cumplan los requisitos de admisibilidad establecidos para este recurso, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta días hábiles siguientes a la presentación de la apelación<sup>13</sup>. Por consiguiente, la apelación no debe ser presentada directamente ante la mesa de partes del Tribunal Fiscal, caso en el cual, éste procederá a remitirlo a la Administración para que evalúe el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad y eleve el expediente, de corresponder.

Por su parte, el artículo 146° del mismo código establece los requisitos de admisibilidad del recurso de apelación, señalando que ésta deberá formularse dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó la notificación del acto impugnado<sup>14</sup>, mediante un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el cual deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. Asimismo, se prevé que se deberá adjuntar al escrito la hoja de información sumaria correspondiente,

---

<sup>13</sup> En los casos de resoluciones que resuelvan los reclamos sobre sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para elevar el expediente al Tribunal Fiscal se reduce a quince días hábiles.

<sup>14</sup> Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta días hábiles.

de acuerdo con el formato que hubiera sido aprobado mediante resolución de superintendencia<sup>15</sup>.

Dicha norma precisa que la Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de cinco<sup>16</sup> o quince días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de apelación no cumpla los requisitos para su admisión a trámite.

Al vencimiento de tales plazos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles las apelaciones.

### **2.3. Requisitos del recurso de apelación. Criterios aplicables**

#### ***a. Capacidad y legitimidad para obrar***

Como un primer punto a comentar, debe considerarse que al interponerse un recurso de apelación es necesario que el recurrente cuente con capacidad y legitimidad para obrar.

Sobre el particular, el artículo 21° del Código Tributario señala que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias. Por su parte, el artículo 22° del citado código prevé que la representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica, corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados. Asimismo, indica que tratándose de personas naturales que carezcan de

---

<sup>15</sup> Como se aprecia, es un requisito exigido únicamente para casos de apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas por SUNAT, como se ha señalado, entre otras, en las RTF N° 15046-2014 y 586-7-2013.

<sup>16</sup> En los casos de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

capacidad jurídica para obrar, actuarán a través de sus representantes legales o judiciales. Finalmente, dispone que las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas o por medio de sus representantes.

A su vez, el artículo 51º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, prevé que se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto: 1. Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y 2. Aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse.

En tal sentido, como ha señalado en los fundamentos de la RTF N° 12591-5-2012<sup>17</sup>, para poder participar en un procedimiento contencioso tributario, es necesario gozar de capacidad procesal, la que a su vez depende del goce de capacidad jurídica, siendo que en determinados casos, debido a la autonomía del Derecho Tributario, se otorga dicha capacidad a entes que por naturaleza no la tienen, como es el caso de los consorcios que llevan contabilidad independiente, en el caso del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

En dicha resolución se precisó que la capacidad en materia procesal administrativa involucra dos aspectos, la capacidad para ser parte del procedimiento y la capacidad para promoverlo, siendo que el primer aspecto está relacionado con la aptitud potencial de un sujeto para ser titular de derechos y obligaciones de carácter procesal, situación que le permitiría ser parte en un procedimiento (capacidad de goce, que el Código Tributario denomina capacidad tributaria), mientras que la capacidad procesal (capacidad de obrar) es la aptitud que tiene un sujeto para realizar por sí mismo el inicio del procedimiento, así como promover e intervenir en los demás actos que éste contrae.

Por consiguiente, a efecto del procedimiento contencioso tributario, deberá considerarse si quien lo promueve ostenta la

---

<sup>17</sup> Publicada como precedente de observancia obligatoria.

referida capacidad procesal, de lo contrario, deberá actuarse a través de representantes debidamente acreditados<sup>18</sup>.

Un segundo punto a tener en cuenta es la legitimidad para obrar. En el ámbito procesal, MONROY GÁLVEZ explica que en un proceso hay legitimidad para obrar cuando las partes materiales, es decir, las conformantes de una relación jurídica sustantiva, son también las partes en la relación jurídica procesal<sup>19</sup>.

Llevado este concepto al procedimiento contencioso tributario, existirá legitimidad para obrar activa, por ejemplo, cuando se presente, al procedimiento, el administrado respecto del cual se ha emitido el acto administrativo. De lo contrario, será necesario acreditar que se ha otorgado el poder correspondiente<sup>20</sup>, siendo que en caso de entes que carecen de personalidad, el recurso puede ser interpuesto por cualquiera de sus integrantes, administradores o representantes legales o designados, debiéndose acreditar dicha condición, por ejemplo, a partir de partidas de defunción, de nacimiento, documentos notariales o registrales, entre otros.

Al respecto, cabe precisar que conforme con el artículo 23° del Código Tributario para interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la

---

<sup>18</sup> En el caso mencionado de los consorcios que llevan contabilidad independiente, tómesese en cuenta lo señalado en la citada resolución del Tribunal Fiscal, en el sentido que como regla general carecen de la aptitud potencial de ser titulares de derechos y obligaciones, salvo que alguna ley se los asigne de manera específica, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, caso contrario, no contarán con capacidad de goce ni de obrar alguna por lo que no podrán ser partes de un procedimiento contencioso tributario por lo que serán cada una de los contratantes los que tendrán derecho a participar en éstos por sí mismos con el objeto de defender sus derechos e intereses.

<sup>19</sup> En este sentido, véase: MONROY GÁLVEZ, Juan, "Las Excepciones en el Código Procesal Civil Peruano" en: *Themis: Revista de Derecho*, N° 27-28, PUCP, 1994, Lima, p. 124.

<sup>20</sup> En los casos en que interviene un representante en nombre de otra persona, es importante además que el recurso no sea presentado a nombre propio sino en representación de dicha persona, como se aprecia en la RTF N° 02865-5-2016.

persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

A ello se agrega que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince días hábiles, que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria<sup>21</sup>. Asimismo, se prevé que cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual.

De otro lado, debe considerarse que conforme con el criterio de la RTF N° 6067-1-2014, publicada como precedente de observancia obligatoria, tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de éste es de cinco días hábiles, conforme con lo establecido por los artículos 140° y 146° del Código Tributario.

A título de ejemplo, en relación con la legitimidad para obrar, no podrá interponerse una apelación a título personal respecto de actos administrativos referidos a otro contribuyente. Así lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la RTF N° 09620-7-2013, en la cual se indicó que los valores cuestionados no fueron girados a nombre de la recurrente, siendo que los impugnó a título personal y no en representación de la sucesión a nombre de la cual fueron emitidos,

---

<sup>21</sup> Si bien no es materia del presente trabajo, es importante mencionar que en el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153° del citado código, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco días hábiles.

por lo que no tuvo legitimidad para obrar al reclamarlos<sup>22</sup>, razón por la que se declaró improcedente la apelación formulada contra la ficta denegatoria del recurso de reclamación.

En tal sentido, si quien está legitimado para obrar no suscribe personalmente el recurso, debe cuidarse no solo que el recurso sea presentado en nombre de dicha persona sino que la facultad de representación otorgada a la persona que lo suscribe se encuentre acreditada, tal como se ha señalado en las RTF N° 09863-7-2015, 18146-7-2013, 18039-11-2013, 19196-7-2012<sup>23</sup>, entre otras. Asimismo, el Tribunal Fiscal ha precisado que los datos del representante legal del recurrente también deben ser consignados en el recurso de apelación presentado, como se precisa en la RTF N° 13295-11-2011<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> En relación con el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y legitimidad para obrar de una sucesión, en la RTF N° 07381-2-2015 se ha establecido lo siguiente: *“(...) la Ley de Impuesto a la Renta, al igual que la Ley del Impuesto General a las Ventas y la Ley del Nuevo RUS, al calificar como contribuyente a la sucesión indivisa, no solo otorga capacidad tributaria a un ente que según las normas del derecho privado carece de capacidad jurídica, sino que establece que (...) cesa, como tal, cuando se emite la declaratoria de herederos o se inscribe el testamento, esto es, (...) cuando se identifica a los sucesores, lo que encuentra su explicación en que desde ese momento se conoce con certeza quienes son los titulares del patrimonio dejado por el causante, y por tanto contribuyentes, (...) por lo que aquella debe dejar de ser contribuyente de estos también en la referida oportunidad”.*

<sup>23</sup> En dichas resoluciones se señala que la Administración debe cumplir con el trámite establecido por el segundo párrafo del artículo 23° del Código Tributario, puesto que la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda. En caso de incumplir tal requisito, se deberá notificar a la recurrente a fin de que subsane el anotado requisito de admisibilidad.

<sup>24</sup> En la mencionada resolución se señaló que en el recurso no se cumplió la exigencia consistente en consignar en el escrito de apelación los nombres y apellidos completos, número de Documento Nacional de Identidad y del representante de la sucesión recurrente, considerándose que no era suficiente consignar únicamente los nombres y apellidos de la causante y adicionalmente una firma sin indicar a quién corresponde.

Asimismo, en caso de una persona natural que presenta el recurso a nombre propio, deberá firmar el recurso de apelación y en caso no haberlo hecho, la Administración deberá solicitar que subsane tal omisión, como se indica en la RTF N° 17474-7-2013.

### *b. Plazo de presentación del recurso*

Sobre el plazo para la presentación de recursos, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11526-4-2009, publicada como precedente de observancia obligatoria, se ha indicado que la presentación de los recursos está sometida a un plazo, por lo que una vez agotado éste, el acto administrativo adquiere firmeza. Al respecto, se explicó que conforme con MORÓN URBINA, en el ámbito de los recursos administrativos, la previsión de plazos para su interposición tiene por finalidad salvaguardar la seguridad jurídica pues los actos administrativos no pueden estar expuestos a ser revisados a causa de un recurso de manera indefinida<sup>25</sup>.

Como se ha señalado, la apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. Asimismo, en el caso de apelaciones referidas a resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación certificada. Al respecto, las notificaciones deben ser efectuadas conforme con el artículo 104° del Código Tributario, de lo contrario, el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria no surtirá efectos ante el administrado.

Ahora bien, el citado código prevé que la apelación será admitida vencido los plazos señalados, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera<sup>26</sup> por

---

<sup>25</sup> Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 544.

<sup>26</sup> Conforme con el artículo 145° antes citado, la referida carta fianza debe otorgarse por un período de doce meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración. La carta fianza será ejecutada

el monto de la deuda actualizada hasta por doce meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada.

Cabe indicar que el aludido plazo de seis meses es de caducidad, por lo que vencido éste, la Administración Tributaria no debe admitir a trámite el recurso<sup>27</sup>, y en caso de hacerlo, el Tribunal Fiscal declarará la nulidad del concesorio de la apelación<sup>28</sup>.

Con relación con la presentación del recurso en el plazo previsto por ley, cabe mencionar que en la RTF N° 05580-5-2006, de observancia obligatoria, se ha señalado que en los casos en los que al notificarse un acto administrativo se indica un plazo para impugnar mayor al establecido legalmente, será de aplicación el numeral 24.2 del artículo 24° de la Ley N° 27444, 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.

Asimismo, en la RTF N° 01022-2-2003, de observancia obligatoria, se ha establecido que en los casos de solicitudes de devolución, al no existir deuda por regularizar, corresponde admitir a trámite la apelación extemporánea interpuesta contra la resolución que desestima la reclamación, siendo el único requisito para ello que el recurso de apelación sea presentado en el plazo de seis meses a que alude el artículo 146° del Código Tributario.

---

si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Los plazos señalados en doce meses variarán a dieciocho meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

<sup>27</sup> En este sentido, en diversas resoluciones, tales como las RTF véase la RTF N° 00791-3-2016, 07394-1-2015 y 5468-10-2016, se ha confirmado la inadmisibilidad declarada por la Administración.

<sup>28</sup> Como fue declarado, entre otras, en la RTF N° 4681-4-2016.

Por otro lado, con relación a los recursos presentados extemporáneamente y el pago previo previsto por las citadas normas, cabe destacar que en la citada resolución del Tribunal Fiscal N° 11526-4-2009 se estableció como precedente de observancia obligatoria que 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 aquellos 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 146° del Código Tributario.

Asimismo, en cuanto al referido pago previo, cabe precisar que conforme con el criterio de la RTF N° 00048-5-2015, el artículo 146° del Código Tributario prevé expresamente como requisito de admisión a trámite por presentación extemporánea del recurso de apelación el pago o afianzamiento de la deuda impugnada, por lo que no procede tener en cuenta los embargos que se hayan trabado al recurrente.

*c. Escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva. Hoja de información sumaria*

Con relación al recurso de apelación, el primer punto a ser considerado es que no puede ser presentado o elevado al Tribunal Fiscal en copia, ya que de acuerdo con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-14, de 2 de setiembre de 2004, no procede que el Tribunal Fiscal resuelva los recursos de apelación<sup>29</sup>, tratándose de expedientes en los que sólo consta copia simple o certificada de los referidos recursos o solicitudes, con excepción de aquellos

---

<sup>29</sup> Criterio aplicable también a la queja y a las solicitudes de ampliación, corrección o aclaración.

expedientes desglosados, modificados o reconstruidos. De no cumplirse esto, se declarará la nulidad del concesorio de la apelación. Ello se sustenta en que conforme con el artículo 150° de la Ley N° 27444, sólo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso, para mantener reunidas todas las actuaciones para resolver. Al respecto, puede verse también las RTF N° 12196-7-2015, 21607-7-2012, 10671-7-2011, entre otras.

Ahora bien, en cuanto al requisito referido a la fundamentación del recurso, en general, debe considerarse que conforme con el artículo 113° de la Ley N° 27444, todo escrito que se presente ante cualquier entidad debe contener la expresión concreta de lo pedido, los fundamentos de hecho que lo apoye y, cuando sea posible, los de derecho.

Sobre el particular, es importante cuidar los puntos que son materia de impugnación no sólo al interponer el recurso de apelación sino al reclamar puesto que conforme con el artículo 147° del Código Tributario al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación<sup>30</sup>.

Por otro lado, en cuanto a la autorización del recurso por letrado, el Tribunal Fiscal ha señalado en diversas resoluciones que dicho requisito es cumplido cuando se consigna en el recurso el nombre del abogado, su firma y su número de registro hábil, siendo que corresponde a la Administración demostrar, de ser el caso, que el abogado no se encontraba habilitado para autorizar el escrito a la fecha de su presentación. De otro lado, cabe indicar que conforme con la RTF N° 04973-8-2015, se entiende cumplido este requisito, ya sea que la autorización del letrado haya sido consignada en el mismo recurso, o en la hoja de información sumaria, de corresponder.

---

<sup>30</sup> Así, por ejemplo, véanse las RTF N° 03304-5-2003, 8033-2-2015 y 7608-7-2015, entre otras.

A su vez, con relación a la hoja de información sumaria, como se ha señalado, es importante notar que conforme con el texto del Código Tributario, es un requisito exigible únicamente en el caso de recursos presentados ante la SUNAT. En efecto, el artículo 146° del citado código hace referencia al formato “*que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia*” siendo que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha señalado que es dicha institución quien emite la referida norma y no otro tipo de administraciones, como las municipalidades, por lo que éstas no están autorizadas a exigir como requisito de admisibilidad tal documento.

Cabe precisar que, conforme con el criterio de la RTF N° 22219-4-2012, el requisito referido a la hoja de información sumaria no puede ser subsanado de oficio, por lo que la Administración debe cursar un requerimiento con el fin de que sea el recurrente quien subsane el incumplimiento.

Ahora bien, cuando los requisitos de admisibilidad no son cumplidos por el recurrente, se prevé que la Administración deberá requerirle para que los subsane dentro del plazo previsto por el Código Tributario<sup>31</sup>. Dicho requerimiento debe ser notificado conforme con el artículo 104° del Código Tributario y brindar el plazo correspondiente, de lo contrario, se infringirá el procedimiento establecido, lo que implica la nulidad de la resolución que declare inadmisibile el recurso.

Cabe precisar que, en caso de presentación extemporánea e incumplimiento de los requisitos del recurso, la Administración no podrá declarar su inadmisibilidad a menos que cumpla con requerir la subsanación correspondiente. Así lo ha establecido el

---

<sup>31</sup> Se prevé un plazo general de quince días hábiles para subsanar las omisiones, siendo que en el caso de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para subsanar es de cinco días hábiles. Asimismo, se señala que vencido dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la apelación.

Tribunal Fiscal en resoluciones tales como la RTF N° 03802-7-2015<sup>32</sup> o la RTF N° 09353-4-2014<sup>33</sup>.

Es relevante señalar que la Administración sólo podrá requerir el cumplimiento de los requisitos expresamente previstos por ley; y no documentación adicional sin ningún sustento legal. Así ha sido establecido por la RTF N° 07471-7-2015, según la cual, la Administración, indebidamente, requirió una “*constancia de vivencia*” otorgada por la Junta Directiva del predio a fin de admitir a trámite una solicitud de anulación de código de contribuyente, mientras que en el caso de la RTF N° 17600-7-2013, se advierte que la Administración solicitó copia de la tarjeta de propiedad certificada por fedatario de la Administración, que acredite como propietario al recurrente, así como copia fedateada de su Documento Nacional de Identidad vigente, o en su defecto, la contraseña expedida por RENIEC, mediante la cual se acredite que se encuentra en trámite su renovación.

Si bien este criterio, según el cual, la Administración sólo podrá requerir el cumplimiento de los requisitos expresamente previstos por ley ha sido aplicado cuando el Tribunal Fiscal ha analizado las apelaciones contra resoluciones que declararon

---

<sup>32</sup> En la citada resolución se declaró nula una resolución que declaró inadmisibile el recurso de reclamación formulado contra una orden de pago, en tanto la apelación fue presentada en forma extemporánea, siendo que en dicha situación correspondía que la Administración requiriese el pago de la totalidad de la deuda impugnada o la presentación de la carta fianza, en virtud de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 137° y 140° del Código Tributario.

<sup>33</sup> En dicha resolución se declaró nula la apelada que declaró infundada una reclamación presentada contra una resolución de determinación emitida por el Impuesto General a las Ventas, toda vez que el recurso de reclamación fue presentado sin expresar los fundamentos que lo sustentaban, reservándose el derecho de fundamentarlo, lo que el recurrente no hizo. No obstante, la Administración no le requirió que subsane dicho recurso y emitió pronunciamiento sobre el fondo, lo que no se encuentra arreglado a ley. En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, se declaró nula la apelada, por lo que la Administración debía requerir al recurrente el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad y proceder conforme a ley.

inadmisibles solicitudes no contenciosas, se considera que también es aplicable para admitir a trámite los recursos de apelación, ya que lo contrario significaría que la Administración no puede solicitar el cumplimiento de requisitos no establecidos por ley en algunos procedimientos mencionados en el artículo 112° del Código Tributario y en otros sí<sup>34</sup>.

## 2.4. Ejercicio de los recursos

Conforme con el artículo 214° de la Ley N° 27444, los recursos administrativos se ejercitarán por una sola vez en cada procedimiento administrativo y nunca simultáneamente.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha establecido en diversas resoluciones, tales como, la RTF N° 05048-5-2013 que “... las pretensiones sólo pueden ser ejercidas por única vez, sobre las que recaerá el pronunciamiento de la autoridad competente, evitándose así que sobre un asunto en que existe identidad de sujetos, objeto y fundamento, se emita más de un fallo, con el riesgo de que puedan ser contradictorios y atentatorios de la cosa decidida”.

En tal sentido, no pueden encontrarse en trámite dos procedimientos contenciosos tributarios respecto del mismo acto administrativo, de forma que si la Administración admite a trámite un segundo recurso de impugnación mientras el primer procedimiento se encuentra en trámite, la resolución que se emita en el segundo procedimiento adolecerá de nulidad<sup>35</sup>.

Por consiguiente, es importante que la Administración analice si ya se encuentra en trámite un procedimiento referido a la

---

<sup>34</sup> De acuerdo al artículo 112° del Código Tributario, los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son el procedimiento de Fiscalización, el de Cobranza Coactiva, el Contencioso-Tributario y el No Contencioso.

<sup>35</sup> En la RTF citada se expuso que el recurrente presentó un segundo recurso de reclamación cuando se encontraba en trámite una reclamación interpuesta contra una resolución de intendencia que dispuso el cierre temporal del establecimiento, por lo que no procedía que aquél se admita a trámite como una nueva reclamación, sino que se considere como un escrito ampliatorio del primero, el cual se encontraba pendiente de resolución.

misma controversia y de ser el caso, si el escrito presentado por el administrado en calidad de “recurso” es en realidad un escrito ampliatorio que debe ser anexado al expediente, evitándose la nulidad por tramitar un segundo recurso cuando ello no corresponde.

## **2.5. Nulidad del concesorio de la apelación**

Como se ha visto en el punto anterior, la Administración se encuentra obligada a verificar cada uno de los requisitos para admitir a trámite los recursos de apelación que se presenten. Así, de cumplirse todos los requisitos de admisibilidad, realizará el concesorio de la apelación y por el contrario, de incumplirse con alguno de ellos, declarará la inadmisibilidad de la apelación si pese a haber requerido la subsanación, ésta no se ha efectuado. Siendo ello así, de admitirse a trámite un recurso cuando no corresponde, el Tribunal Fiscal declarará la nulidad del concesorio.

Asimismo, cabe resaltar que en determinados supuestos que no son factibles de subsanación, lo que sucede, por ejemplo, cuando se presenta un recurso en nombre de una persona jurídica cuya extinción ya ha sido inscrita en los Registros Públicos, lo que debe verificar la Administración<sup>36</sup>.

Por otro lado, es importante mencionar que el Tribunal Fiscal ha declarado la nulidad del concesorio de apelación no sólo cuando se admite indebidamente a trámite un recurso que no cumple los requisitos exigibles sino cuando se otorga a un recurso o solicitud un trámite que no corresponde.

Así, por ejemplo, tratándose de un acto reclamable, no corresponde que el recurso sea elevado al Tribunal Fiscal, por lo se declarará la nulidad del concesorio para que la Administración otorgue el trámite de reclamación. En otros casos, ocurre que la Administración otorga trámite de apelación a una nueva solicitud presentada por el administrado, supuesto en el cual, también se declarará la nulidad del concesorio.

---

<sup>36</sup> Véase, por ejemplo, la RTF N° 05001-8-2016.

Igualmente, corresponderá que se declare la nulidad del concesorio cuando la Administración eleva la apelación formulada contra una denegatoria ficta cuando aún no ha transcurrido el plazo para que opere el silencio administrativo negativo.

## **2.6. Forma del acto apelable. Actos contra los que procede el recurso de apelación**

Si bien en la mayoría de casos el acto administrativo materia de apelación es emitido por la Administración con la forma de una resolución, en algunos casos es posible que la Administración resuelva lo solicitado o el reclamo del administrado a través de otros documentos como pueden ser cartas, oficios o esquelas. Sobre el particular, es importante mencionar que conforme con el criterio de la RTF N° 00539-4-2003, de observancia obligatoria, las resoluciones formalmente emitidas, que resuelvan las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo 163° del Código Tributario, pueden ser apeladas ante el Tribunal Fiscal, no pudiendo serlo las esquelas, memorándums, oficios o cualesquiera otro documento emitido por la Administración, salvo que éstos reúnan los requisitos de una resolución.

Sobre el particular, en los fundamentos de dicha resolución se señaló que según el artículo 217° de la Ley N° 27444, la resolución es aquella que estimará en todo o en parte o desestimaré las pretensiones formuladas o declarará su inadmisión. De forma tal que, cuando el artículo 163° del Código Tributario se refiere a la resolución, lo hace respecto de aquel acto administrativo que consta en un documento que se pronuncia sobre tales pretensiones o la inadmisibilidad. A ello se añadió que la denominación no constituye un requisito de validez de las resoluciones. En tal sentido, aun cuando se utilice un documento con una denominación distinta pero que contiene todos los requisitos de una resolución, debe ser tramitado como tal.

Cabe mencionar que no resultarán apelables los actos de la Administración que no cuentan con la firma de la autoridad interviniente conforme lo dispone el artículo 4° de la Ley N°

27444<sup>37</sup>, por lo que las apelaciones presentadas respecto a tales actos serán declaradas improcedentes, como se ha señalado en las RTF N° 08717-10-2015, 03753-4-2015, 07305-4-2012, entre otras.

Ahora bien, en relación con los actos contra los que procede recurso de apelación, el primer punto a considerar es que procede apelar las resoluciones que resuelvan recursos de reclamación. Por consiguiente, es necesario mencionar a los actos que el Código Tributario considera reclamables.

Al respecto, el artículo 135° del Código Tributario establece que pueden ser reclamables:

- La resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.
- La resolución ficta denegatoria referida a solicitudes no contenciosas.
- Las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.
- Los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria.
- Las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución.
- Las resoluciones que determinan la pérdida de un fraccionamiento de carácter general o particular.

En tal sentido, cuando se apele una resolución que resuelva un reclamo, el Tribunal Fiscal emitirá pronunciamiento respecto del acto impugnado siempre que se trate de un acto reclamable. Sobre el particular, el Tribunal ha emitido diversas resoluciones en las que se ha señalado si el acto impugnado era o no reclamable.

---

<sup>37</sup> El artículo 4° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, prevé en sus numerales 4.1 y 4.2 que los actos administrativos deberán expresarse por escrito, salvo que por la naturaleza y circunstancias del caso el ordenamiento jurídico haya previsto otra forma; y que el acto escrito deberá indicar la fecha y lugar en que es emitido, denominación del órgano del cual emana, y el nombre y firma de la autoridad interviniente.

Así por ejemplo, en la RTF N° 02606-11-2011 se estableció que la impugnación de los “Estados de Cuenta Corriente” emitidos por la Administración no se encuentran dentro de los supuestos contemplados por el artículo 135° del Código Tributario, pues tienen carácter meramente informativo, ya que son documentos mediante los que la Administración hace de conocimiento el monto pendiente de pago que figura en sus registros<sup>38</sup>, siendo que sobre la base de dicho documento no puede requerirse el pago ni iniciar un procedimiento de cobranza coactiva<sup>39</sup>, criterio que también ha sido aplicado a las cartas que informan deudas pendientes de pago o la posibilidad de acogerse a fraccionamientos, los que tampoco son considerados actos reclamables, como se ha señalado en las RTF N° 15587-11-2013 y 07985-11-2013.

Asimismo, el Tribunal Fiscal tampoco considera como actos reclamables a los documentos denominados “requerimientos de pago”<sup>40</sup>, a las “hojas de liquidación”<sup>41</sup>, al “Detalle de Cuentas por Pagar”<sup>42</sup>, al “Resumen de Deuda”<sup>43</sup>, a la “Constancia de Acto Firme” emitida dentro del procedimiento de ejecución coactiva<sup>44</sup>, a los requerimientos de fiscalización<sup>45</sup>, entre otros.

Igualmente, tampoco es considerado como un acto reclamable la resolución que reprograma la fecha en la que se ejecutará la sanción de cierre de establecimiento respecto de la cual, ya existe

---

<sup>38</sup> En determinados casos, también informan sobre la posibilidad de acogerse a una facilidad de pago (reducción de la deuda por pago al contado o en forma fraccionada).

<sup>39</sup> El mencionado criterio puede también apreciarse en la RTF N° 00456-7-2016, 11946-7-2015 y 11813-7-2015.

<sup>40</sup> Sobre el particular, puede verse las RTF N° 01798-7-2015, 13069-11-2014 y 11923-11-2014.

<sup>41</sup> Sobre el particular puede verse las RTF N° 11061-7-2015, 14928-11-2014 y 09183-7-2014.

<sup>42</sup> Al respecto, véase las RTF N° 02280-7-2015, 01804-7-2015, 00686-7-2015 y 00480-7-2015.

<sup>43</sup> Tal como se ha señalado en la RTF N° 15567-11-2013.

<sup>44</sup> Sobre el particular, véase la RTF N° 01903-7-2016.

<sup>45</sup> Al respecto, puede verse la RTF N° 02082-11-2015.

pronunciamiento firme por parte del Tribunal Fiscal, lo que hace irrevisable en la vía administrativa dicha sanción, como se aprecia en la RTF N° 11997-8-2015.

Por otra parte, el Tribunal Fiscal ha fijado criterios en los que señala que determinados actos no son apelables sino reclamables. Así por ejemplo, en la RTF N° 01415-11-2015 se estableció que la resolución de la Administración emitida de oficio, mediante la que se deja sin efecto el beneficio de deducción de 50 UIT de la base imponible del Impuesto Predial y la exoneración al pago del 50 % del monto insoluto de los Arbitrios Municipales que se había otorgado a la recurrente no es un acto apelable sino reclamable, ya que no se emitió en respuesta a una solicitud no contenciosa presentada por la recurrente. De igual forma, en el caso de la resolución que se pronuncia sobre una declaración jurada rectificatoria con veredicto negativo, en la RTF N° 07476-3-2014 se ha establecido que la misma es reclamable.

Por otro lado, además de las resoluciones que resuelven recursos de reclamación, son actos apelables las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas formuladas al amparo del artículo 163° del Código Tributario (salvo las solicitudes de devolución, cuya resolución es reclamable), la denegatoria ficta del recurso de reclamación<sup>46</sup> y las resoluciones que resuelven intervenciones excluyentes de propiedad (reguladas por el Código Tributario) y tercerías de propiedad (reguladas por la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, en el caso de cobranza de deuda tributaria por parte de municipalidades).

---

<sup>46</sup> El artículo 144° del Código Tributario establece que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142°, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes: 1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía. 2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Con relación a los actos apelables, cabe mencionar que conforme con la RTF N° 05433-3-2003, de observancia obligatoria, las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias – Decreto Legislativo N° 914 califican como actos apelables ante el Tribunal Fiscal. En dicha resolución se agrega que distinto es el caso de las resoluciones mediante las cuales la Administración 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 los que procede la interposición de un recurso de reclamación, criterio que ha sido aplicado a fraccionamientos regulados por otras normas<sup>47</sup>.

De otro lado, en la RTF N° 01743-3-2005, de observancia obligatoria, se estableció que procederá el recurso de apelación contra lo resuelto por la Administración al evaluar el Formulario N° 194 “Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos” regulado por la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, por considerarse que es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro. Sin embargo,

---

<sup>47</sup> Sobre el particular, cabe precisar que este criterio ha sido aplicado a otro tipo de fraccionamientos. Así por ejemplo, en la RTF N° 5679-8-2015, se señaló que era reclamable la resolución que declaró válido el acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario por un monto distinto al solicitado por la recurrente. Asimismo, en el caso de la RTF N° 8934-1-2015, referida a un fraccionamiento al amparo del artículo 36° del Código Tributario, se indicó que en la RTF N° 03032-5-2005 se ha señalado que, siguiendo el razonamiento de la mencionada RTF N° 05433-3-2003, al cuestionarse el monto por el que se está otorgando un fraccionamiento, en realidad se pretende un pronunciamiento que establezca el monto de la deuda tributaria, en cuyo caso, corresponde reclamar la resolución que otorga dicho fraccionamiento. Por su parte, en el caso de la RTF N° 11931-5-2013, se ha señalado que el criterio resulta aplicable al caso de los fraccionamientos aprobados por la Ley N° 27681 – RESIT, conforme se desprende de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04839-3-2010 y 01615-3-2009, entre otras.

cuando el Formulario 194 ha sido tramitado de oficio por la Administración, el Tribunal Fiscal ha considerado que la resolución emitida es reclamable, como se aprecia en la RTF N° 06702-1-2006.

Finalmente, es relevante mencionar que se considera que la resolución emitida en cumplimiento de una Resolución del Tribunal Fiscal es apelable y no reclamable, como se establece en la RTF N° 17729-8-2011.

## **2.7. Otros Acuerdos de Sala Plena aplicables al resolver las apelaciones presentadas ante el Tribunal Fiscal**

Además de los citados Acuerdos de Sala Plena y resoluciones de observancia obligatoria, deben considerarse otros Acuerdos que resultan relevantes durante la tramitación del recurso de apelación, referidos a los medios probatorios, la aplicación del artículo 108° del Código Tributario y a la competencia de las municipalidades provinciales para resolver apelación.

Con relación a los medios probatorios, en la RTF N° 11160-8-2014, de observancia obligatoria, se ha señalado como precedente que *“...en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario”*. Agregándose que *“A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa”*.

Asimismo, en la RTF N° 04514-1-2006, de observancia obligatoria, se ha establecido que en los casos en que se resolvió un asunto controvertido en forma definitiva —como por ejemplo, cuando el Tribunal Fiscal ha resuelto una apelación y ordena a la Administración que realice una actuación— no procede la ac-

tuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que se emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración hubiera dado al fallo emitido, como se ha establecido.

Por otro lado, en cuanto a la aplicación del artículo 108° del Código Tributario, es relevante señalar que conforme con el criterio de la RTF N° 815-1-2005, de observancia obligatoria, una vez se encuentra en trámite el recurso de apelación presentado, la Administración Tributaria no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos al amparo del numeral 2 del artículo 108° del Código Tributario, inclusive tratándose de errores materiales, tales como los de redacción o de cálculo.

Finalmente, con relación a la competencia de las municipalidades provinciales para resolver recursos de apelación, cabe mencionar que en la RTF N° 03590-6-2003, de observancia obligatoria, se ha señalado que los recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por municipalidades distritales presentados bajo la Ley N° 23853, y que se encontrasen pendientes de resolución a la entrada en vigencia de la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972 (esto es, al 27 de mayo de 2003), serán conocidos por la municipalidad provincial respectiva.

## **2.8. Apelación de puro de derecho**

La apelación de puro derecho, regulada por el artículo 151° del Código Tributario, procede cuando no existan hechos por probar. En este caso, no será necesario presentar previamente el recurso de reclamación ante la instancia previa. La apelación de puro derecho debe presentarse dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, siendo que en el caso de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento, el plazo para presentarla es de diez días hábiles.

La norma citada establece que el Tribunal Fiscal previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho y que en caso contrario, esto es, cuando existen hechos por probar, remitirá

el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación<sup>48</sup>.

Sobre el particular, cabe precisar que conforme con la RTF N° 18405-10-2013, cuando la controversia no esté referida a un aspecto eminentemente jurídico, esto es a la interpretación de alguna norma, sino a la supuesta falta de motivación de un acto administrativo, la apelación no calificará como de puro derecho.

Por otro lado, el citado artículo 151° prevé que la Administración debe verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la apelación de puro derecho presentada y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia, para luego proceder a elevar el expediente. Sobre el particular, en el Acuerdo de Sala Plena N° 2001-12 de 24 de octubre de 2001, se establece que el Tribunal Fiscal declarará la nulidad del concesorio de apelación en aquellos casos en los que la apelación califique como de puro derecho y la Administración no haya verificado la inexistencia de una reclamación en trámite<sup>49</sup>.

Cabe precisar que la apelación de puro derecho, tampoco puede ser presentada directamente en la Mesa de Partes del Tribunal Fiscal<sup>50</sup> sino que debe ser presentada ante la Administración, quien verificará el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad. No obstante, como se ha precisado, el facultado para determinar si el recurso califica como uno de puro derecho será el Tribunal Fiscal<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Al respecto, pueden verse las RTF N° 11697-7-2015, 10989-7-2015, 18346-11-2013, entre otras.

<sup>49</sup> En este sentido, véanse, por ejemplo, las RTF N° 11466-7-2015, 10017-7-2015, 08692-7-2015, 07823-7-2015, 17189-5-2013, 19048-7-2012, 18344-7-2012.

<sup>50</sup> Sobre el particular, puede verse las RTF N° 10599-2-2015, 02424-3-2014, 18061-4-2013.

<sup>51</sup> Así, en la RTF N° 12054-7-2015 se señaló que corresponde a la Administración verificar únicamente los requisitos de admisibilidad y la inexistencia de reclamación sobre la misma materia, siendo competencia de este Tribunal el verificar si el recurso presentado califica o no como de puro derecho y en el supuesto que no encaje como tal, será este Tribunal quien remitirá el recurso al órgano competente como reclamación para que éste, previa verificación de los requisitos de admisibilidad – aplicables al reclamo, lo tramite como tal.

Cabe indicar que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal como las N° 18371-7-2013, 21071-11-2012, 16906-7-2012, se ha interpretado que la Administración no puede aplicar el artículo 151° del Código Tributario de oficio, debiéndose advertir de la apelación que es el recurrente quien invoca dicha norma o que se sustenta en la misma.

Es necesario precisar que si bien la apelación de puro derecho ha sido prevista para cuestionar aspectos jurídicos contenidos en los actos administrativos, no procede solicitar que el Tribunal Fiscal analice la constitucionalidad de una norma, ya que según lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal carece de facultades para ejercer el control difuso de la constitucionalidad de las normas, atribución que sólo es competencia de los magistrados del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, tal como se ha señalado en la RTF N° 10416-7-2015.

## **2.9. Invalidez del acto administrativo apelado. Nulidad e insubsistencia**

Conforme con el primer párrafo del artículo 109° del Código Tributario los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del citado código.
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Por otro lado, con relación a los actos anulables dictados por la Administración, el segundo párrafo del citado artículo dispone que los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando: 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. Asimismo, se prevé que los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Con relación a la nulidad y anulabilidad de los actos administrativos, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 161-1-2008, de observancia obligatoria<sup>52</sup>, se ha señalado que en la doctrina de la invalidez se diferencia entre los actos nulos de pleno derecho, que son aquéllos gravemente viciados que carecen *ab initio* de efectos y que no pueden subsanarse, teniendo los actos posteriores que se deriven de ellos la misma condición; y los actos anulables, que son pasibles de ser convalidados debido a la menor gravedad del vicio que los afecta.

Sobre el particular, señala DANÓS ORDÓÑEZ que el acto administrativo “invalido” sería aquél en el que existe discordancia entre el acto y el ordenamiento jurídico y por tanto es un acto ilegal<sup>53</sup>. En tal sentido, conforme con la citada norma y la interpretación de este Tribunal, el Código Tributario ha separado a los actos nulos de los anulables, según la gravedad de sus vicios, otorgando la posibilidad de convalidación únicamente a éstos últimos. Así, si el acto administrativo bajo examen se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 2) del artículo 109° del citado código, se considera que no podrá ser objeto de subsanación, dado que en dicho caso, al tratarse de un vicio grave o trascendente, el legislador ha optado por la declaración de nulidad.

---

<sup>52</sup> Publicada el 25 de enero de 2008 en el diario oficial “El Peruano”.

<sup>53</sup> En este sentido, véase: DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge, “Régimen de la Nulidad de los Actos Administrativos en la Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo General” en: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Ley N° 27444, Tomo II, Ara Editores, 2003, Lima, p. 229.

Con relación al punto planteado, el Tribunal Fiscal ha declarado la nulidad de los actos emitidos por la Administración en diversas circunstancias, como las siguientes:

- Cuando el acto apelado no ha sido emitido por el funcionario competente<sup>54</sup>.
- Cuando no existe congruencia entre la parte considerativa y el fallo del acto impugnado<sup>55</sup>.
- Cuando el acto administrativo no se encuentra motivado, conforme con el artículo 103° del Código Tributario<sup>56</sup>.

Con relación a la prescindencia del procedimiento establecido, se ha declarado la nulidad en diversos casos tales como:

- a. Cuando se declara inadmisibles un recurso pero la notificación del requerimiento de subsanación no ha sido notificado conforme a ley<sup>57</sup> o cuando se resuelve la reclamación antes del

---

<sup>54</sup> Véase, por ejemplo, la RTF N° 04347-7-2016.

<sup>55</sup> En este sentido, por ejemplo, en la RTF N° 07758-7-2014, se declaró la nulidad de la resolución apelada porque su parte resolutoria era incongruente con el análisis y conclusión a la que arribó y que constaba en sus considerandos, puesto que por un lado se señaló que no se contaba con información suficiente para establecer la calidad de rústico o urbano de un predio y se concluyó que la Gerencia de Rentas debía informar al respecto sin efectuar ninguna actuación, no obstante, se declaró infundada la reclamación interpuesta.

<sup>56</sup> En la RTF N° 03832-10-2014 (entre otras) se señala que la obligación de la Administración Tributaria de motivar sus actos está contemplada por los artículos 3° y 6° de la Ley N° 27444 y por los artículos 103° y 129° del Código Tributario, y que su infracción está sancionada con nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del citado código, que establece que son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido. En dicha resolución se señala que conforme con García de Enterría y Ramón Fernández *“motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto (...) la ley obliga a la Administración a motivar sus decisiones, lo que quiere decir, hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales las mismas se apoyan”*. En las RTF N° 2155-4-2016, 10369-8-2015, 7402-1-2015, entre otras, se ha declarado la nulidad por falta de motivación.

<sup>57</sup> Sobre el particular, véase, por ejemplo, la RTF N° 2742-1-2016.

- vencimiento del plazo de quince días hábiles otorgado en el requerimiento de admisibilidad<sup>58</sup>.
- b. Cuando la Administración admite a trámite una reclamación y la resuelve antes del vencimiento del término probatorio, salvo que sea declarada fundada o se trate de cuestiones de puro derecho<sup>59</sup>.
  - c. Cuando la facultad de reexamen prevista por el artículo 127º del Código Tributario no es ejercida conforme a ley<sup>60</sup>.
  - d. Cuando la resolución apelada no decide sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, de acuerdo con el artículo 129º del Código Tributario<sup>61</sup>.
  - e. Cuando la Administración emite pronunciamiento sobre aspectos que no han sido materia de una solicitud no contenciosa<sup>62</sup>.
  - f. Cuando la Administración considere que no corresponde admitir medios probatorios en aplicación del artículo 141º del Código Tributario, no obstante se encuentra acreditado alguno de los supuestos de excepción que dicha norma contempla para su admisión<sup>63</sup>.

---

<sup>58</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, la RTF N° 4552-7-2016.

<sup>59</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, la RTF N° 2805-4-2016.

<sup>60</sup> Por ejemplo, conforme con el citado artículo, la Administración sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, por lo que no podría efectuar nuevos reparos. Asimismo, el Tribunal Fiscal ha considerado en diversas resoluciones que en instancia de reclamación no puede variarse el fundamento del reparo.

<sup>61</sup> Véanse, por ejemplo, las RTF N° 4839-4-2016, 698-4-2016, 11722-10-2015, 10149-3-2015, entre otras.

<sup>62</sup> Por ejemplo, véase la RTF N° 14147-7-2014.

<sup>63</sup> Así, por ejemplo, en la RTF N° 4075-3-2014 se señaló que a la fecha en que se emitió la resolución apelada, obrara en poder de la Administración la carta fianza presentada por la recurrente que garantizaba la totalidad de la deuda impugnada, por lo que al cumplirse lo previsto por el artículo 141º del Código Tributario, debían admitirse los medios probatorios no presentados en la fiscalización.

- g. Cuando la Administración ha perdido competencia para emitir pronunciamiento y resuelve la solicitud o el recurso presentado. Así por ejemplo, ello sucede cuando el recurrente da por denegado el recurso de reclamación por haber transcurrido el plazo para resolver y apela la denegatoria ficta y la Administración resuelve el reclamo a pesar de haberse interpuesto la apelación<sup>64</sup>.
- h. Cuando la Administración resuelve una solicitud a pesar de que el recurrente ha reclamado la denegatoria ficta. En este caso, correspondía que la Administración resolviera el reclamo y no la solicitud, por consiguiente, si emite pronunciamiento sobre lo solicitado y no sobre el recurso, la resolución que emita será nula<sup>65</sup>.
- i. Cuando la Administración, en lugar de elevar un recurso de apelación para que sea resuelto por el Tribunal Fiscal, procede a resolverlo ella misma<sup>66</sup>.
- j. Cuando la Administración emite pronunciamiento sobre una solicitud o un recurso de impugnación presentado por quien carece de legitimidad para obrar<sup>67</sup>.

Por otro lado, conforme con el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en la primera instancia, caso en el que declarará la insubsistencia de la resolución reponiendo el procedimiento al estado que corresponda.

Somos de la opinión que, si la Administración omite pronunciarse sobre algún aspecto considerado en la reclamación se declarará la nulidad e insubsistencia de la totalidad de la resolución apelada, esto es, no cabe declarar una nulidad parcial, remitiéndose los actuados a la Administración, sin emitir pronunciamiento respecto a los otros aspectos impugnados.

---

<sup>64</sup> En este sentido, véase la RTF N° 1532-11-2012.

<sup>65</sup> En este sentido, véanse las RTF N° 9188-7-2015, 6477-7-2015, entre otras.

<sup>66</sup> En este sentido, véase la RTF N° 0232-11-2014.

<sup>67</sup> Sobre el particular, véase, por ejemplo, la RTF N° 2112-7-2016.

Cabe precisar que conforme ha interpretado el Tribunal Fiscal, también procede declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada que resuelve el recurso de reclamación presentado en un procedimiento de devolución, cuando no se pronuncia respecto de todos los extremos impugnados<sup>68</sup>.

En aplicación de la citada norma, el Tribunal Fiscal ha declarado la nulidad e insubsistencia en diversos casos como los siguientes:

- Cuando la Administración declara inadmisibile un recurso sin pronunciarse sobre aspectos que inciden en ésta, como por ejemplo, una inafectación alegada por el recurrente<sup>69</sup> o sobre la prescripción alegada al reclamar<sup>70</sup>.
- Cuando la Administración no emite pronunciamiento sobre algún reparo o sobre todos los aspectos cuestionados en el recurso de reclamación<sup>71</sup>.
- Cuando la Administración no se ha pronunciado sobre todos los valores impugnados en la reclamación<sup>72</sup>.

### III. CONCLUSIÓN

Los criterios sobre temas procedimentales que ha establecido el Tribunal Fiscal mediante su jurisprudencia, resultan relevantes para lograr un correcto y eficaz trámite del recurso de apelación en el procedimiento contencioso tributario.

---

<sup>68</sup> Véase el acápite 78 del Glosario de Fallos, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009 y modificado por Actas de Reunión de Sala Plena N° 2010-06, N° 2013-31, N° 2014-22, N° 2015-01 y N° 2016-04.

<sup>69</sup> Así por ejemplo, en la RTF N° 07458-7-2014 se declara nula e insubsistente la resolución apelada que declaró inadmisibile la reclamación contra una orden de pago girada por Impuesto Predial, ya que mediante la apelada la Administración omitió pronunciarse sobre la inafectación del recurrente sobre dicho impuesto, la cual está relacionada a la admisibilidad del recurso.

<sup>70</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, la RTF N° 17275-8-2013.

<sup>71</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, la RTF N° 05807-4-2013.

<sup>72</sup> Así, por ejemplo, véase la RTF N° 16899-3-2010.

En efecto, el seguimiento y aplicación de los criterios referidos a temas como la competencia del Tribunal Fiscal, los requisitos de admisibilidad de la apelación, el concesorio de la apelación, la apelación de puro de derecho o los aspectos a considerar para la validez de los actos administrativos, resultan relevantes tanto para que las actuaciones de la Administración se realicen conforme a ley y sin dilatar los plazos establecidos, como para garantizar el debido procedimiento de los administrados, evitando la arbitrariedad y la vulneración de sus derechos.



## La apelación de puro derecho según el Código Tributario

*Jaime Lara Márquez*

*Abogado, Magister y candidato a Doctor por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Argumentación Jurídica por la Universidad de Alicante España. Tax Knowledge Coordinator PriceWaterHouseCoopers - PwC Perú.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. DEFINICIÓN DE APELACIÓN DE PURO DERECHO.– III. PROCEDIMIENTO DE APELACIÓN DE PURO DERECHO. 3.1 Requisitos de admisibilidad.– 3.1.1. Plazo para apelar de puro derecho. 3.1.2. Los plazos según la jurisprudencia. 3.1.3. Plazo para elevar los actuados. 3.2. Requisitos de procedibilidad.– IV. CALIFICACIÓN DE LA APELACIÓN DE PURO DERECHO. 4.1. Requisitos formales. 4.1.1. Calificación expresa como apelación de puro derecho. 4.1.2. El acto impugnado debe ser un acto apelable de puro derecho. 4.1.3. Renuncia a la instancia de reclamación. 4.2. Requisitos sustanciales. 4.2.1. Que no hayan hechos que probar. 4.2.2. Que verse sobre la interpretación del derecho. 4.2.3. Que trate sobre la calificación de hechos.– V. CONCLUSIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto estudiar el procedimiento de apelación de puro derecho, regulado en el artículo 151º del Código Tributario.

Al efecto, analizamos el carácter particular de la apelación de puro derecho, en el contexto general del procedimiento contencioso administrativo tributario, distinguiéndolo del procedimiento de apelación ordinario ante la instancia superior, así como del procedimiento de reclamación ante la misma entidad que emitió el acto cuestionado, poniendo énfasis en sus aspectos discutibles, menos analizados y más controvertidos.

En particular, analizamos la naturaleza de la controversia de puro derecho, así como las condiciones para su procedencia, sosteniendo que ello ocurre cuando no hay hechos que probar y la materia controvertida versa sobre la interpretación del derecho o sobre la calificación de los hechos, que son dos supuestos distintos. El que no hayan hechos que probar, no significa que en el procedimiento no hayan hechos, pues hechos siempre existen, lo que puede no haber es discusión sobre los hechos, con la precisión, que los hechos nunca se presentan, por decirlo así, de manera factual, sino en tanto y en cuanto han sido calificados desde una comprensión legal.

Asimismo, analizamos el tema de los plazos aplicables al referido procedimiento, que con el devenir de las modificaciones legislativas se ha convertido en una verdadera aporía, sin que el Tribunal Fiscal en los últimos 20 años, después de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 816, se haya percatado de ello, aplicando indistintamente todos los plazos disponibles, a pesar que entre ellos existan contradicciones insalvables. Por un

lado, el artículo 151° fija un plazo de 20 días hábiles para interponer el recurso de apelación de puro derecho y además remite al artículo 146° el cual contiene reglas para la apelación ordinaria, entre ellas un plazo de 15 o 30 días hábiles a partir de los cuales es exigible el pago previo de la obligación impugnada y además un plazo de caducidad de 6 meses. ¿Cuál es el plazo aplicable para la apelación de puro derecho?

## II. DEFINICIÓN DE APELACIÓN DE PURO DERECHO

La apelación de puro derecho es un medio impugnativo vertical destinado a ser resuelto por el Tribunal Fiscal, que constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria, a la que se accede mediante elevación o salto al superior. Es además un recurso extraordinario donde sólo se discute la interpretación del derecho aplicable, más no así los hechos del caso, ni las pruebas que lo acrediten. Posee poder revocatorio y nulificante sobre los actos administrativos de naturaleza tributaria que causen agravio a los contribuyentes, califiquen como reclamables y sean objeto de apelación directamente al referido tribunal, renunciando a la etapa previa constituida por el recurso de reclamación.

La apelación de puro derecho califica como un medio impugnativo vertical en tanto está dirigido a la instancia superior, a diferencia de aquellos otros medios impugnativos que califican como horizontales, debido a que son resueltos por el mismo órgano que emitió el acto impugnado, tal como ocurre con el recurso de reclamación.

La apelación de puro derecho califica como un recurso extraordinario, pues se exigen condiciones especiales para su procedencia, que lo diferencian de la simple apelación o la apelación ordinaria.

Así, en la apelación de puro derecho sólo se puede discutir el sentido y alcance del derecho aplicable, esto es su interpretación, más no los hechos del caso. Al respecto César Talledo Mazú, señala que por controversia de puro derecho se entiende a “aquella en la que sólo se ha de discutir el régimen legal de la situación

de hecho sobre cuya configuración el recurrente está de acuerdo con lo señalado por la Administración, no existiendo por tanto hechos que probar”<sup>1</sup>.

En ese sentido, se exige no haber interpuesto previamente recurso de reclamación, de manera que, en los hechos se condiciona su procedencia a que el contribuyente renuncie tácitamente a la reclamación, calificando expresamente su recurso como “apelación de puro derecho”, lo cual implica una renuncia implícita a impugnar en primera instancia. Dicho de otra manera, para que proceda la apelación de puro derecho es necesario no haber hecho uso del recurso de reclamación y además renunciar a hacerlo. Quienes hayan recurrido en vía de reclamación están impedidos de acceder a la apelación de puro derecho, aun cuando en su apelación sólo quisiesen discutir la interpretación del derecho aplicable.

La condición de ser una apelación de puro derecho no se puede deducir, suponer, presumir o interpretar. El propio contribuyente tiene que calificar expresamente su recurso como tal. En el escrito de apelación debe constar de manera clara y explícita, que se trata de una “apelación de puro derecho”. Sólo así se le podrá dar el trámite que le corresponde, toda vez que la Administración Tributaria no está facultada para calificar los escritos como apelaciones de puro derecho, ya que según lo establece el artículo 151º del Código Tributario, dicha competencia corresponde al Tribunal Fiscal.

Ahora bien, no basta que el contribuyente haya denominado expresamente su recurso como apelación de puro derecho, para que éste sea declarado procedente; será necesario que se cumpla con los demás requisitos establecidos para ello.

Si bien es cierto que en el procedimiento contencioso tributario no existe un recurso rescisorio autónomo en el cual se puedan ventilar exclusivamente las pretensiones nulificantes contra actos finales (recurso de nulidad), esta clase de pretensiones se hacen valer dentro del procedimiento contencioso tributario mediante los

---

<sup>1</sup> TALLEDO MAZU, César. *Manual del Código Tributario*. Tomo I. Editorial Economía y Finanzas. Lima, p. 136.

recursos de reclamación, apelación y apelación de puro derecho, conjuntamente con las pretensiones de fondo.

### III. PROCEDIMIENTO DE APELACIÓN DE PURO DERECHO

El recurso de apelación de puro derecho comparte los caracteres generales del recurso de apelación ordinario, tales como el órgano competente para resolver, los requisitos de admisibilidad, el lugar de presentación del recurso, las partes en el proceso, los plazos para cumplir con el pago previo, entre otros, pero tiene también caracteres propios, que son los que analizaremos a continuación.

#### 3.1 Requisitos de admisibilidad

El artículo 151° del Código Tributario establece que se podrá interponer recurso de apelación de puro derecho dentro del plazo de 20 días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración Tributaria, salvo en el caso de apelaciones contra resoluciones de cierre de establecimiento, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículo, a las que les será de aplicación el plazo de 10 días hábiles, según lo establece el segundo párrafo del mismo artículo.

El último párrafo del artículo en referencia agrega que el recurso de apelación de puro derecho deberá presentarse ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el artículo 146° del Código Tributario y que no haya reclamación sobre la misma materia.

El referido artículo 146° establece los siguientes requisitos para el recurso de apelación ordinario, que por efecto de la remisión, también serían aplicables a la apelación de puro derecho:

1. Deberá formularse dentro de los 15 días hábiles siguientes de notificado el acto impugnado.
2. En el caso de apelación contra resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, el plazo es de 30 días.

3. Será admitida la apelación presentada vencidos los plazos antes señalados de 15 y 30 días hábiles, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda o se presente carta fianza bancaria o financiera de la deuda actualizada a la fecha de interposición del recurso, garantizando su pago hasta por el plazo de 12 o 18 meses y siempre que se interponga dentro del plazo de 6 meses.
4. Se presente escrito fundamentado autorizado por letrado donde la defensa sea cautiva, conteniendo nombre, firma y número de registro hábil del abogado.
5. Se adjunte hoja de información sumaria.

### *3.1.1. Plazo para apelar de puro derecho*

Para determinar el plazo aplicable a la apelación de puro derecho se ha de tener en cuenta lo establecido en el artículo 151° y en el artículo 146° del Código Tributario.

El artículo 146° del Código Tributario señala que se puede interponer apelación dentro de los primeros 15 días hábiles de notificado el acto apelable o dentro de los primeros 30 días hábiles en el caso de actos apelables emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia, sin pago previo, pero también se puede interponer apelación vencidos los referidos 15 o 30 días hábiles y hasta dentro de 6 meses; de manera que, 15 o 30 días no es el plazo para apelar, como pudiera parecer de una lectura inicial del primer párrafo, porque si así fuera, ello significaría que luego de vencido dicho término ya no se podría ejercitar la acción de apelación. Sin embargo, según lo dispone el Código Tributario, las apelaciones se pueden interponer antes y después de vencidos los 15 o 30 días hábiles señalados y hasta dentro del límite de los 6 meses.

En consecuencia, 15 o 30 días hábiles no es el plazo para apelar, sino que es el plazo para cumplir con otro requisito de admisibilidad, nos referimos al pago previo de la deuda apelada o en su defecto para presentar carta fianza bancaria o financiera que garantice el pago de la deuda.

Dentro de los primeros 15 o 30 días hábiles, se puede apelar sin pagar, vencido dicho plazo también se puede apelar, pero será necesario cumplir con el requisito adicional del pago previo.

En suma, el plazo para apelar es de 6 meses y no de 15 o 30 días hábiles. Vencidos los 6 meses ya no se puede ejercitar la acción de impugnación mediante recurso de apelación.

Ahora bien, ¿cuál es el plazo para interponer una apelación de puro derecho?

El primer párrafo del artículo 151° establece el plazo de 20 días hábiles para interponer las apelaciones de puro derecho y el segundo párrafo establece el plazo de 10 días hábiles en caso se trate de apelaciones contra resoluciones de cierre de establecimiento, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículo así como contra las multas que las sustituyan. El último párrafo del mismo artículo establece que a efecto de disponer la alzada de la apelación, la Administración Tributaria recurrida deberá verificar que se ha cumplido con lo establecido en el Artículo 146° del Código Tributario, de manera que ambos artículos se deben interpretar en conjunto, ya que de lo contrario, las apelaciones de puro derecho deberían cumplir, en tanto tales, con las exigencias del artículo 151° y además para poder ser elevados, con las exigencias del 146°, lo que a todas luces es inconsistente.

Si bien es cierto que el primer párrafo del artículo 146° establece que la apelación se deberá formular dentro del plazo de 15 días hábiles o dentro de los 30 días hábiles en el caso de actos apelables emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia, no por ello se puede concluir apresuradamente, como lo han hecho numerosos comentaristas del Código Tributario, que el plazo de apelación de las apelaciones ordinarias es de 15 o 30 días hábiles; puesto que el referido artículo debe interpretarse en su conjunto, en particular teniendo en cuenta lo establecido en su primer y quinto párrafo.

Al efecto, el quinto párrafo señala que “La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta

fianza bancaria o financiera [...] y se formule dentro del término de seis (6) meses”.

De ello se desprende que se puede apelar dentro de los primeros 15 o 30 días, pero también se puede apelar vencido los referidos 15 o 30 días; de manera que los referidos plazos de 15 o 30 días, no son plazos para apelar sino para cumplir con el requisito del pago previo.

El artículo 151° está referido específicamente a la apelación de puro derecho y en este artículo no se establece el pago previo como requisito de admisibilidad, ni se fija un plazo a partir del cual se deba cumplir con dicho requisito, sin embargo, no por ello apresuradamente se puede concluir que el pago previo no sea un requisito de aplicación en las apelaciones de puro derecho, debido a que es el mismo artículo 151° el que remite al artículo 146°, donde está regulado el pago previo; de manera que, existe la posibilidad de que en las apelaciones de puro derecho se pueda exigir el cumplimiento del requisito de admisibilidad del pago previo.

Pero, ¿Cuál es el plazo para interponer una apelación de puro derecho?, ¿los 20 días o 10 días según el caso, que establece el artículo 151° o los 6 meses que señala el artículo 146°?

Estando a que el plazo de 20 o 10 días hábiles fijado en el artículo 151° es un plazo especial para las apelaciones de puro derecho y que el plazo de 6 meses fijado en el artículo 146° es un plazo general para las apelaciones ordinarias, debemos concluir que el plazo de apelación de las apelaciones de puro derecho es de 20 ó 10 días hábiles<sup>2</sup>.

El plazo de apelación de puro derecho contra las resoluciones de cierre, comiso e internamiento temporal de vehículo es de 10 días hábiles, vencidos los cuales ya no se puede ejercitar dicha acción, sin que en estos casos proceda el pago previo, pues las referidas sanciones no son pecuniarias.

---

<sup>2</sup> En el caso de apelaciones contra resoluciones de cierre de establecimiento, oficinas de profesionales independientes, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículo y las multas que lo sustituyan, el plazo es de 10 días hábiles.

Respecto de los demás actos apelables de puro derecho se puede apelar dentro de los primeros 15 días hábiles sin pago previo. Después de los referidos 15 días también se puede apelar, pero entonces se deberá cumplir con el requisito del pago previo hasta los 20 días, que es el plazo máximo para apelar de puro derecho. Vencidos los 20 días hábiles la apelación es inadmisibile.

Sin embargo, cabe preguntarse ¿qué ocurre con las apelaciones que se interponen contra los actos de la Administración Tributaria emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia?

Como se sabe, para la apelación de dichos actos el artículo 146° establece un plazo de 30 días hábiles, durante los cuales se puede apelar sin pagar. Vencido dicho plazo también se puede apelar pero previo pago y dentro del plazo de 6 meses, que como se sabe es un plazo de caducidad.

Por el otro lado, el artículo 151° establece para las apelaciones de puro derecho un plazo de caducidad de 20 días hábiles, sin hacer distinciones por su materia entre los actos apelables de puro derecho, estén vinculados a no a la aplicación de normas de precios de transferencia.

Desde el punto de vista del tipo de apelación se podría considerar que el artículo 151° que establece el plazo de 20 días hábiles, es la norma especial referida exclusivamente a las apelaciones de puro derecho, con lo cual sería ésta la norma especial que debería prevalecer frente al plazo establecido en el artículo 146° que constituye una regla general.

*Considerando el tipo de apelación:*

APELACION ORDINARIA	APELACION DE PURO DERECHO
15 o 30 días hábiles 6 meses	20 o 10 días hábiles
REGLA GENERAL	REGLA ESPECIAL

Sin embargo, desde el punto de vista que considera como relevante la materia objeto de discusión, las apelaciones contra

actos de la Administración Tributaria emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia regulada en el artículo 146°, constituiría la regla especial para tales tipos de actos. Contrariamente, el artículo 151° que no hace distinción alguna entre los actos apelables de puro derecho, sería la regla general; de manera que, con relación a los actos emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia, el 146° sería la regla especial y el 151° la regla general, existiendo contradicción entre dos reglas especiales.

*Considerando la materia objeto de apelación:*

ACTOS APELABLES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	ACTOS APELABLES DE PURO DERECHO
30 días hábiles sin pago previo Hasta los 6 meses con pago previo	20 días hábiles
REGLA ESPECIAL	REGLA GENERAL

En consecuencia, se produce una antinomia irresoluble, toda vez que no es de aplicación ni el criterio de jerarquía, ni el de temporalidad y el criterio de especialidad, como acabamos de ver, juega en ambos sentidos, de manera que tampoco sería aplicable.

Así, respecto de los actos apelables emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia, por un lado se podría sostener que siendo el plazo para cumplir con el requisito del pago previo (30 días hábiles) mayor que el plazo para interponer el recurso de apelación (20 días hábiles), se podría interpretar que el requisito del pago previo no sería de aplicación a las referidas apelaciones de puro derecho.

Por otro lado, también se podría interpretar que no hay plazo para interponer apelación de puro derecho contra los actos apelables emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia, toda vez que la norma contenida en el artículo 146°, referida al pago previo, establece en favor de tales contribuyentes un mayor plazo que el plazo máximo fijado en el artículo 151°, de suerte tal que, se podría apelar sin pagar dentro de los prime-

ros 30 días hábiles y vencidos los cuales, aun poder hacerlo sin plazo, siempre que se cumpla con el requisito del pago previo; de manera que, este mayor plazo al estar directamente vinculado con el derecho de defensa y del debido procedimiento de rango constitucional, debería prevalecer sobre el plazo de 20 días, en tanto que es más garantista.

### **3.1.2. Los plazos según la jurisprudencia**

El Tribunal Fiscal ha señalado que el plazo de 6 meses establecido en el artículo 146° del Código Tributario, es de aplicación a las apelaciones de puro derecho, debiendo cumplirse con el requisito de admisibilidad del pago previo, dentro de los plazos de 15 o 30 días hábiles. Así por ejemplo en la resolución N° 4484-4-2014 se ha señalado:

*“Que de conformidad con lo señalado por reiterada jurisprudencia de este Tribunal, entre ellas, las Resoluciones No 02340-2-2005 y 12060-3-2009, el plazo de 6 meses establecido por el artículo 146° del Código Tributario es de caducidad, razón por la cual de haberse formulado los recursos vencido dicho plazo, no procede conceder la apelación aun cuando la recurrente hubiera efectuado el pago de la deuda impugnada.*

*Que en consecuencia, dado que la recurrente interpuso las apelaciones de puro derecho respecto de tales valores cuando había caducado su derecho, la inadmisibilidad declarada mediante las Resoluciones de Intendencia N° [...] se encuentra arreglada a ley...”*

En el mismo sentido se pronuncia en la RTF N° 2481-1-2014, cuando señala:

*“Que en el caso de autos, se tiene que las Resoluciones de Determinación N° [...] y las Resoluciones de Multa N° [...], fueron notificadas al recurrente el 23 de enero de 2013...”*

*“Que de autos se verifica que los valores antes referidos fueron impugnados vía apelación de puro derecho el 9 de octubre de 2013 [...], esto es, habiéndose vencido el plazo de 6 meses señalado por el artículo 146° del Código Tributario.*

*Que de conformidad con lo señalado por reiterada jurisprudencia de este Tribunal, entre ellas, las Resoluciones No. 02340-2-2005 y 12060-*

*3-2009, el plazo de 6 meses establecido por el artículo 146° del Código Tributario es de caducidad, razón por la cual de haberse formulado el recurso vencido dicho plazo, no procede conceder la apelación aun cuando el recurrente hubiera efectuado el pago de la deuda impugnada.*

*Que en consecuencia, a la fecha de interposición de la apelación, esto es, 9 de octubre de 2013, ya había caducado el derecho del recurrente para interponer apelación, por lo que la inadmisibilidad declarada por la Administración en la Resolución de Intendencia N° [...], de 31 de octubre de 2013 [...] se encuentra arreglada a ley, procediendo confirmarla.”*

De las resoluciones reseñadas se desprende que para el Tribunal Fiscal el plazo de 6 meses es aplicable a las apelaciones de puro derecho y tiene la condición de ser un plazo de caducidad.

No obstante ello, el Tribunal Fiscal también considera que es de aplicación el plazo de 20 días hábiles fijado en el artículo 151° del Código Tributario, así por ejemplo en las RTFs N° 3330-7-2015 y 15052-11-2014 ha señalado que, “... para formular una apelación de puro derecho debe existir un acto expreso, por lo que se establece como plazo de su interposición el de 20 días hábiles de notificado éste...”.

Sin embargo, también se ha exigido el cumplimiento del requisito del pago previo, requiriéndose su cumplimiento hasta antes del vencimiento del plazo de 6 meses, declarándose inadmisibles los recursos interpuestos vencidos el referido plazo, aun cuando se haya hecho efectivo el pago de la deuda impugnada.

Inclusive se ha resuelto la apelación de puro derecho, después de vencido el plazo de caducidad de 6 meses, fundándose para ello en la existencia de circunstancias que evidenciarían la improcedencia de la cobranza, dado el caso que la Ordenanza que sustentaba el cobro habría sido declarada inconstitucional, RTF 12951-11-2011.

En consecuencia, respecto de los plazos para interponer el recurso de apelación, da la impresión que se hubiera incurrido en un error bastante frecuente en la doctrina de realizar una lectura parcial de las normas aplicables, considerando que el plazo para apelar en vía ordinaria es de 15 y 30 días hábiles, cuando de una interpretación en conjunto del primer y quinto párrafos del

artículo 146°, claramente se desprende que los referidos plazos no son para apelar, sino que fijan el término inicial para el cumplimiento del requisito del pago previo y que realmente el plazo para apelar es de 6 meses.

El referido error se hace patente cuando se habla de la “subsana- ción de la presentación extemporánea del recurso de apelación”; en ese sentido, se entiende que el recurso se debe interponer dentro del plazo es de 15 o 30 días hábiles, y que esa omisión se puede subsanar al igual que las omisiones de los otros requisitos de admisibilidad, como falta de firma de abogado o falta de hoja de información sumaria; sin embargo, aquello es absurdo, pues por la naturaleza temporal del requisito éste es insubsanable, toda vez que no es posible regresar en el tiempo para presentar oportunamente el recurso; de manera que, según lo dispone el artículo en referencia, o el plazo se prorroga y en consecuencia el plazo es más amplio, o se trata de un plazo con otro propósito, en este caso para cumplir con el pago previo.

En nuestra opinión, 15 y 30 días hábiles no son el plazo para apelar, sino para cumplir con el requisito del pago previo. Según el artículo 146° el plazo para apelar es de 6 meses, según el artículo 151° el plazo para apelar es de 20 días hábiles y 10 días en el caso de cierre, comiso o internamiento temporal de vehículo. Tratán- dose de una apelación especial se debe aplicar su plazo especial, no hay forma de sostener que en el caso de las apelaciones de puro derecho el plazo de 15 y 30 días se sustituyen por el plazo de los 20 o 10 días hábiles y que el plazo para apelar es de 6 meses, pero precisamente en eso consiste el error. Sin embargo lo más sorprendente es que el Tribunal Fiscal haya aplicado todos los plazos mencionados como si no hubiera contradicción entre ellos. Como se aprecia de las resoluciones citadas, el Tribunal exigió el pago previo a partir de los 15 días, declaró inadmisibile después de los 20 días y también declaró inadmisibile después de los 6 meses.

### ***3.1.3. Plazo para elevar los actuados***

El artículo 145° del Código Tributario aplicable a la apela- ción ordinaria establece que el recurso de apelación deberá ser

presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada, y sólo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad será elevado al Tribunal Fiscal dentro de los 30 días hábiles siguientes al de la presentación del recurso.

Sin embargo, la remisión que hace el último párrafo del artículo 151° sólo está referida al artículo 146°, no así al 145° que establece el plazo de 30 días.

En consecuencia, cabe preguntarse, ¿Cuál es el plazo para que la Administración Tributaria eleve el expediente al Tribunal Fiscal en las apelaciones de puro derecho?

Una posibilidad es sostener que sí es aplicable el plazo de 30 días hábiles fijado en el artículo 145°, cuando menos de manera supletoria o quizás análoga, al referirse a un tema administrativo respecto de un recurso que es esencialmente el mismo.

La otra opción es sostener que el referido plazo de 30 días no es aplicable, debido a que la elevación del expediente en el caso de apelaciones de puro derecho sí está regulado en el artículo 151° del Código Tributario, tal como se aprecia en el último párrafo del referido artículo, donde se trata el asunto de referencia de manera similar a como lo hace el artículo 145°, salvo en cuanto que no fija un plazo específico expresado en días para la elevación del expediente, señalando simplemente que, la Administración Tributaria dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el artículo 146°. En consecuencia, no habiéndose fijado un plazo específico, la Administración Tributaria debería elevarlo dentro de un plazo razonable, calificando como razonable los 30 días fijados en el artículo 145° del Código Tributario.

Por otro lado, también cabe mencionar que el legislador no ha fijado un plazo para que dentro de él, la Administración efectúe la verificación del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad. El artículo 145° también padece de la misma omisión, debiendo en consecuencia cumplirse con dicha evaluación dentro de un plazo razonable.

No obstante lo antes señalado, cabe mencionar que el Tribunal Fiscal ha aplicado el plazo de 30 días fijado en el artículo 145° del Código Tributario, sin dar razón alguna de por qué

ésta deviene en norma aplicable, en los casos de apelación de puro derecho.

Así por ejemplo, en la RTF N° 2132-10-2013 se ha señalado “Que en tal sentido, toda vez que en el presente caso se verifica que ha transcurrido el plazo de treinta (30) días a que se refiere el artículo 145° del Código Tributario, sin que la Administración hubiere efectuado alguna acción para efecto de elevar la apelación formulada y/o declararla inadmisibile, según corresponda, procede amparar la queja presentada, debiendo la Administración proceder a emitir la resolución correspondiente y elevar los actuados, de corresponder, conforme a las normas antes mencionadas.”

Asimismo, en la RTF N° 17035-5-2011 se ha señalado “Que no obstante, atendiendo a que desde la formulación de la apelación de puro derecho contra las Resoluciones de Determinación N° [...] mediante Expediente N° 20986-2011 hasta la fecha de interposición de la queja el 14 de setiembre de 2011 (foja 6), habían transcurrido más de treinta (30) días hábiles a que se refiere el artículo 145° del Código Tributario, sin que la Administración hubiese realizado alguna actuación para efectos de elevar dicha apelación y siendo que tampoco se ha emitido pronunciamiento sobre la admisibilidad de la citada apelación, corresponde amparar la queja presentada, debiendo la entidad antes citada proceder a emitir y notificar la resolución correspondiente, o elevar los actuados, de corresponder, conforme al criterio citado en la Resolución N° 14421-5-2011.”

### **3.2. Requisitos de procedibilidad**

Una vez elevado el expediente al Tribunal Fiscal, corresponde a esta instancia efectuar el control de la corrección del concesorio. De existir alguna observación, el Tribunal Fiscal declara nulo el concesorio y devuelve los actuados a la Administración a efecto que se corrija el error o se subsane la omisión, generalmente referido al cumplimiento de los requisitos de admisibilidad. De lo contrario, procederá a evaluar el cumplimiento de los requisitos de procedibilidad, entre los cuales se cuentan: que el recurso

haya sido calificado en forma expresa por el contribuyente como apelación de puro derecho, que se haya renunciado a la instancia previa de reclamación, que no existan hechos que probar, que la controversia verse sobre interpretación del derecho o calificación de los hechos.

Sólo si el recurso además de admisible es procedente, entonces el Tribunal Fiscal procederá a conocer el fondo de la controversia, esto es a resolver la discrepancia sobre la interpretación del derecho o sobre la calificación de los hechos, de lo contrario devolverá los actuados a la Administración Tributaria a efecto que se le de el trámite de reclamación.

#### IV. CALIFICACIÓN DE LA APELACIÓN DE PURO DERECHO

En la calificación de un recurso como apelación de puro derecho existen requisitos de orden formal y de orden material. Entre los primeros tenemos la calificación expresa del recurso de parte del recurrente como apelación de puro derecho, que el acto recurrido sea uno acto apelable de puro derecho, que exista una renuncia a la instancia de reclamación y entre los requisitos sustanciales que no hayan hechos que probar, que verse sobre la interpretación de normas o sobre la calificación de hechos, los cuales pasamos a desarrollar.

##### 4.1. Requisitos formales

###### 4.1.1. *Calificación expresa como apelación de puro derecho*

A efecto de que el escrito presentado por el contribuyente sea calificado por el Tribunal Fiscal como recurso de apelación de puro derecho y tenga el trámite que le corresponde, previamente debe ser calificado expresamente por el recurrente como una "apelación de puro derecho" y debe contener entre sus fundamentos de derecho, una referencia expresa al artículo 151º del Código Tributario que lo regula, de lo contrario el escrito no será tramitado como tal, dándosele el trámite de reclamación o declarándosele improcedente.

En ese sentido, en la RTF N° 13586-7-2008 se ha señalado que “...la interposición del recurso de apelación de puro derecho es una facultad del recurrente y no de la Administración Tributaria, por lo que de no invocarse el artículo 151° del Código Tributario, no procede que la Administración le de trámite de apelación de puro derecho.”

Seguidamente la misma resolución agrega, “...que si bien el artículo 151° del Código Tributario faculta a los interesados a interponer recurso de apelación de puro derecho a fin de obviar instancias del procedimiento contencioso tributario y acceder directamente al Tribunal Fiscal, en los escritos presentados por la recurrente el 4 de enero de 2006 no se advierte que en escrito haya formulado apelación de puro derecho ni que se haya invocado la mencionada disposición legal, por lo que mal puede la propia Administración aplicarla de oficio.”

Como se dijo antes, la condición de apelación de puro derecho no puede ser deducida, presumida o interpretada como tal por la Administración Tributaria, dicha calificación de parte del contribuyente debe constar de manera expresa, clara, precisa e indubitable, en el escrito de apelación, con invocación expresa del artículo 151° del Código Tributario como base legal aplicable.

#### ***4.1.2. El acto impugnado debe ser un acto apelable de puro derecho***

El primer párrafo del artículo 151° del Código Tributario establece que podrá interponerse recurso de apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal contra los actos de la Administración Tributaria, “no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas”.

En consecuencia, en principio son actos apelables en vía de apelación de puro derecho, los actos emitidos por la Administración Tributaria que califican como actos reclamables, conforme a lo establecido en el artículo 135° del Código Tributario.

Así por ejemplo la RTF 3589-7-2015 ha señalado que, “... este Tribunal en la Resolución N° 02214-5-2005 de 8 de abril de

2005, ha establecido que la apelación de puro derecho otorga al contribuyente la posibilidad de recurrir directamente ante esta instancia para que conozca el asunto controvertido, superándose la etapa de reclamación, esto es, que únicamente procede contra un acto que, pudiendo ser reclamable, es susceptible de ser apelado...”

En la RTF 12890-2-2009 se señaló “Que según lo ha interpretado este Tribunal en la Resolución N° 116-4-2001, entre otras, de conformidad con las normas antes citadas procede interponer apelación de puro derecho respecto de actos reclamables.”

En el mismo sentido la RTF 4720-10-2014 señala, “Que según lo ha interpretado este Tribunal en la Resolución N° 116-4-2001, entre otras, de conformidad con las normas antes citadas procede interponer apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal respecto de actos que tienen el carácter de reclamable.”

Por su parte la RTF 1822-7-2015, señaló, “Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01288-5-2008, 03753-5-2008, 02403-7-2012 y 10797-7-2012 ha establecido que cabe formular un recurso de apelación de puro derecho contra actos que configuren como reclamables, siempre que el asunto discutido sea de puro derecho.”

Ahora bien, el artículo 135° del Código Tributario establece que pueden ser objeto de reclamación: la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa. Asimismo, son reclamables las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución, las resoluciones fictas denegatorias de las solicitudes de devolución, las resoluciones fictas denegatorias de las solicitudes no contenciosas, las resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, además de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

Sin embargo, no todos los actos reclamables pueden ser objeto de apelación de puro derecho, tal es el caso por ejemplo de las resoluciones fictas de solicitudes no contenciosas, que

siendo actos reclamables, no son apelables en vía de apelación de puro derecho, pues ésta exige la existencia de un acto a ser impugnado y en el caso de denegatoria ficta, no existe acto, sino que se trata de la institución del silencio administrativo negativo, que tiene por finalidad forzar a la Administración a emitir pronunciamiento.

Así por ejemplo en la RTF N° 3330-7-2015 se ha señalado que, “conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 13886-7-2011 y 2096-8-2014, en supuestos como el presente, no corresponde formular apelación de puro derecho sino reclamación, considerando denegada la solicitud presentada, por haber sido esa la vía prevista expresamente por el legislador, interpretación que se sustenta también en que para formular una apelación de puro derecho debe existir un acto expreso, por lo que se establece como plazo de su interposición el de 20 días de notificado éste, lo que no ocurre en el caso de la denegatoria ficta.”

En consecuencia, conforme a este último criterio, las denegatorias fictas de solicitudes no contenciosas, si bien califican como actos reclamables, sin embargo no califican como actos apelables en vía de apelación de puro derecho.

Por otro lado, si bien es cierto que en vía de reclamación se hace una distinción en lo referido al requisito del pago previo para impugnar órdenes de pago, a diferencia de los otros actos reclamables; en vía de apelación de puro derecho, no se hace equivalente distinción, ni existe remisión alguna a las normas que regulan la reclamación. En consecuencia, en vía de apelación de puro derecho, no existe razón para exigir el pago previo desde el primer día en el caso de las órdenes de pago.

#### *4.1.3. Renuncia a la instancia de reclamación*

En términos generales, si los actos susceptibles de apelar en vía de apelación de puro derecho son los mismos actos que se pueden impugnar en vía de reclamación, entonces no hay duda que, optar por la vía de la apelación de puro derecho implica una renuncia a hacer uso del recurso de reclamación; de manera que, esa renuncia debe ser necesariamente expresa, máxime cuando

el objeto de la renuncia está relacionada directamente al derecho de defensa.

No obstante ello y a pesar de la interpretación del Tribunal Fiscal, cabe señalar que la expresión “no siendo necesario interponer reclamación” da pie a dos interpretaciones:

1. Se puede apelar de puro derecho sin necesidad de reclamar, renunciando previamente a ella, y
2. De haberse interpuesto recurso de reclamación, ello no obstaría para recurrir luego en apelación de puro derecho, pues la fórmula legal, “no siendo necesario”, no lo impide; sin embargo, el Tribunal Fiscal ha interpretado la referida parte final del primer párrafo del artículo 151° del Código Tributario, en el sentido que para que proceda la apelación de puro derecho, se debe renunciar a la instancia de reclamación.

En ese sentido, en la RTF N° 913-2-2000 se señaló “Que en el caso de autos, la recurrente optó por el procedimiento contencioso general que prevé la instancia de reclamación y luego de apelación, por lo que no procede que interponga un recurso de apelación al amparo del artículo 151°”

Asimismo cabe recordar que esa posición quedaba claramente expresada en el pasado, tal como consta en la RTF 641-2-1997, cuando según la legislación entonces vigente, no estaba permitido interponer recurso de reclamación contra las resoluciones que imponían sanciones de cierre de establecimiento, toda vez que contra tales actos se había previsto la apelación directamente ante el Tribunal Fiscal; de manera que, cuando los contribuyentes que no podían reclamar, sino sólo apelar, interponían apelación de puro derecho contra las resoluciones de cierre de establecimiento, el Tribunal Fiscal resolvía declarando que no procedía dar el trámite de apelación de puro derecho, al ser consustancial para ello renunciar a la instancia previa, por lo que al no estar legislada la posibilidad de recurrir en reclamación contra las resoluciones de cierre de establecimiento, no se podía renunciar de ella y tampoco procedía interponer apelación de puro derecho.

En consecuencia, interponer una apelación de puro derecho implica renunciar a la instancia de reclamación, lo cual a su vez

comprende una renuncia al derecho fundamental de impugnación en dicha instancia, vinculado directamente con el derecho constitucional de defensa, por esa razón se exige que la calificación de la impugnación como recurso de apelación de puro derecho sea expresa de parte del contribuyente, de manera que ésta no se puede presumir ni deducir por parte de la Administración Tributaria.

Como se puede apreciar lo que se exige es renuncia a la instancia de reclamación, no a la apelación en el caso que exista apelación al superior jerárquico antes de llegar al Tribunal Fiscal, como ocurre en el caso de la contribución al SENATI, toda vez que no está previsto prescindir de esta instancia para acudir al Tribunal Fiscal en apelación de puro derecho.

#### **4.2. Requisitos sustanciales**

El tercer párrafo del artículo 151° del Código Tributario establece que el Tribunal Fiscal para conocer de la apelación, previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho. Razón por la cual corresponde preguntarse ¿Cuándo una impugnación califica como de puro derecho?, es decir, ¿Cuáles son las condiciones que se deben cumplir para que un recurso califique como apelación de puro derecho?

Las respuestas que se desprenden del análisis de la jurisprudencia, cuyo detalle se muestra más adelante, son los siguientes:

1. Cuando no existen hechos que probar
2. Cuando se trate de la interpretación y alcance de normas legales
3. Cuando esté referida íntegramente a la interpretación de la ley
4. Cuando esté referida íntegramente a la aplicación de la ley
5. Cuando se circunscriba a la interpretación de la norma
6. Cuando esté referida a la interpretación de la ley
7. Cuando se trata de la calificación de los hechos

RTF	CONDICIÓN	CONSIDERANDO
314-4-2010	1- Que no existan hechos que probar	“... de conformidad con lo establecido en el artículo 136° del Código Tributario, contra la orden de pago únicamente cabe dicho recuso o el de apelación de puro derecho en caso no existan hechos que probar, este último regulado en el artículo 151° del citado cuerpo legal...”
861-2-2014	1- Interpretación y alcances de normas legales	“Que de lo expuesto se tiene que la impugnación versa sobre la <u>interpretación y alcances de normas legales</u> , por lo que la apelación califica como de puro derecho, en consecuencia, procede emitir pronunciamiento al respecto.”
14084-1-2014	1- Interpretación, o 2- <u>Aplicación</u> de la ley	“Que en tal sentido, toda vez que la apelación presentada no califica como de puro derecho al no estar referida <u>íntegramente</u> a argumentos relacionados con la <u>interpretación o aplicación de la ley</u> , corresponde remitir los actuados a la Administración para que otorgue a dicho recurso el trámite de reclamación ...”
11265-8-2014	1- Que no existan hechos que probar, y 2- Se circunscriba a la interpretación de la <u>norma</u>	“Que corresponde establecer si la apelación interpuesta por la recurrente califica como de puro derecho, esto es, <u>que no existan hechos que probar</u> y la controversia se circunscriba a la <u>interpretación de la norma</u> , a efecto que dicho recurso sea visto directamente por este Tribunal.”
3589-7-2015	1- Interpretación de una <u>ley</u> , y 2- No existen hechos que probar	“... únicamente procede contra un acto que, pudiendo ser reclamable, es susceptible de ser apelado debido a que la materia discutida está <u>vinculada</u> con la <u>interpretación de una ley</u> , y <u>no existen hechos que probar</u> .”

367-2-2000	<p>1- Que no existen hechos que probar</p> <p>2- Interpretación de las <u>normas</u>, su <u>jerarquía</u>, entre otros asunto</p>	<p>“Que una apelación califica como de puro derecho cuando el asunto controvertido versa sobre temas en los que <u>no existen hechos que probar</u> tales como la <u>interpretación</u> de las normas, su jerarquía, entre otros asunto, de allí que se faculta al contribuyente acudir directamente al Tribunal Fiscal sin que sea necesario discutir el asunto en primera instancia.”</p>
452-5-2009	<p>1- No existen hechos que probar</p> <p>2- <u>Análisis e interpretación de la ley</u></p>	<p>“La controversia se encuentra referida a establecer si los ductos para el transporte de gas natural y líquidos de gas natural y línea de fibra óptica para el control automatizado de los equipos respectivos, califican como edificaciones o instalaciones fijas y permanentes gravadas con el Impuesto Predial, razón por la cual <u>no existen hechos que probar</u>, circunscribiéndose la controversia a un tema de <u>análisis e interpretación de la ley</u>, por lo que corresponde calificar la apelación presentada como de puro derecho, debiendo esta instancia emitir pronunciamiento al respecto.”</p>

En nuestra opinión las diversas opciones antes reseñadas se reducen a tres supuestos:

1. Que no existan hechos que probar
2. Que se trate de un problema de interpretación del derecho, incluyendo aquí los siguientes casos:
  - 2.1. Interpretación de la norma
  - 2.2. Interpretación y alcance de las normas legales
  - 2.3. Interpretación de la ley
  - 2.4. Íntegramente referida a la interpretación de la ley
  - 2.5. Aplicación de la ley
3. Que se trate de la calificación de los hechos

#### *4.2.1. Que no hayan hechos que probar*

La condición que no hayan hechos que probar no significa que en el caso no hayan hechos, pues hechos siempre han de haber, lo que puede no haber es discusión sobre los hechos o sobre la prueba de los hechos.

El recurso de apelación de puro derecho, al igual que cualquier otro recurso tiene por objeto que se emita un fallo que resuelva la controversia existente; sin embargo, no puede haber fallo o decisión jurídica válida, si es que en la estructura del razonamiento, en su justificación interna, faltaran las premisas necesarias para ello, entre ellas la premisa fáctica, puesto que la conclusión no tendría a quién o sobre qué referirse.

En consecuencia, en todos los casos siempre hay hechos, inclusive en las apelaciones de puro derecho. El que los referidos hechos no sean objeto de prueba, es una precisión que merece ser aclarada. Pero hechos siempre tienen que haber.

En consecuencia, la expresión “no hay hechos que probar” debe entenderse en el sentido que “no hay discusión sobre los hechos”, o “no hay discusión sobre las pruebas que acreditan los hechos” o “no hay discusión ni sobre las pruebas ni sobre los hechos”, en suma, los hechos están plenamente acreditados y hay acuerdo sobre ello.

Como se sabe, los hechos ingresan al procedimiento como consecuencia de la alegación de las partes, comprendiendo dentro de ella a la Administración Tributaria. Una vez alegado un hecho éste forma parte del procedimiento. Pero para tenerse por cierto, debe ser probado por quien lo alega. En eso precisamente consiste la regla de la carga de la prueba que pesa sobre quien la alega, si el hecho se alega y no se prueba, no se tiene por cierto. Un hecho no probado no tiene crédito alguno, salvo que el contribuyente apele de puro derecho, en cuyo caso éste releva a la Administración Tributaria de la carga de la prueba que pesaba sobre ella, operando una suerte de allanamiento sobre los hechos alegados.

En un procedimiento común, se puede discutir sobre los hechos alegados, negando que éstos hayan ocurrido o también

se podría sostener que los hechos ocurrieron de otra manera a como lo plantea la parte que los alega, es decir afirmando que los hechos son otros. También se podría discutir sobre la prueba de los hechos, es decir que los medios probatorios incorporados al procedimiento no son idóneos para acreditar la veracidad del hecho alegado o que siendo idóneos, razonablemente no acredita los hechos alegados.

En conclusión, en la apelación de puro derecho, como en todos los procedimientos, hay hechos. Lo particular en la apelación de puro derecho es que no hay discusión sobre los hechos, hayan sido o no probados por la parte que los alega. Si la parte que los alega acreditó con medios probatorios la veracidad de estos, entonces se tendrán por ciertos los hechos y las pruebas presentadas. En caso no presentó los medios probatorios, igualmente se tendrán por cierto los hechos, operando una suerte de relevación de la carga de la prueba, o cuando menos un allanamiento tácito respecto de los hechos planteados por la otra parte.

#### *4.2.2. Que verse sobre la interpretación del derecho*

Este requisito consiste en que la controversia esté referida a determinar los límites y alcances del material normativo aplicable, lo cual comprende saber cuáles son las normas aplicables, precisar su vigencia y determinar su sentido y alcance, con excepción de la determinación de la constitucionalidad de las leyes, no porque éste último tema no sea de puro derecho, sino porque el Tribunal Constitucional ha establecido en el expediente N° 4293-2012-PA/TC<sup>3</sup>, que dicho extremo no forma parte de la competencia de los tribunales administrativos.

Pero más precisamente el objeto de controversia en este tipo de procedimientos está referido a los vacíos y lagunas normativas,

---

<sup>3</sup> Mediante el referido fallo el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante establecido en el expediente N° 3741-2004-AA/TC que sostenía lo contrario.

conflictos de normas y antinómicas los cuales han sido tratados por nosotros en otros trabajos a los cuales nos remitimos.<sup>4</sup>

#### 4.2.3. *Que trate sobre la calificación de hechos*

También puede ser objeto de controversia en vía de apelación de puro derecho la calificación jurídica de los hechos; es decir, se puede estar de acuerdo con los hechos y también se puede estar de acuerdo sobre la interpretación del derecho y sin embargo discrepar de la calificación jurídica de tales hechos y precisamente ese extremo puede ser objeto de controversia en vía de apelación de puro derecho.

Así por ejemplo, puede suceder que las pruebas presentadas acrediten que el bien de propiedad del contribuyente sea un ducto para transportar gas (un gasoducto), de manera que, las partes pueden estar de acuerdo y no haber discusión sobre las características, dimensiones y ubicación del bien.

Asimismo, las partes pueden estar de acuerdo sobre el sentido y alcance de las normas aplicables contenida en el artículo 8° de la Ley de Tributación Municipal, según la cual están gravadas con el Impuesto Predial los predios urbanos y rústicos, considerándose como tales, entre otro, a las instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios.

No obstante ello, las partes pueden discrepar sobre la calificación jurídica de tales hechos. Así, la Administración Tributaria puede ser de la opinión de que el referido gasoducto califica para el impuesto predial como una instalación fija y permanente. Contrariamente el contribuyente podría sostener que el mismo bien no califica como instalación fija y permanente.

De manera que, la controversia que no trata sobre hechos, pues hay acuerdo sobre estos y que tampoco trata sobre la inter-

---

<sup>4</sup> Véase: LARA MÁRQUEZ, Jaime. "La analogía en el derecho tributario". En: *Revista del IPDT* N° 32, 1997, pp. 91-120.

LARA MÁRQUEZ, Jaime. "Las antinomias en el derecho. El caso de las leyes 29214 y 20215". En: *Revista del IPDT* N° 48, 2009, pp. 5-38.

pretación de derecho, pues hay acuerdo sobre el sentido y alcance del mismo, no obstante ello, constituye una apelación de puro derecho, debido a que existe discrepancia sobre la calificación jurídica de los hechos.

Ese precisamente fue el caso resuelto mediante RTF N° 452-5-2009, aun cuando en aquella ocasión no se distinguió entre calificación e interpretación, señalándose que: “La controversia se encuentra referida a establecer si los ductos para el transporte de gas natural y líquidos de gas natural y línea de fibra óptica para el control automatizado de los equipos respectivos, califican como edificaciones o instalaciones fijas y permanentes gravadas con el Impuesto Predial, razón por la cual no existen hechos que probar, circunscribiéndose la controversia a un tema de análisis e interpretación de la ley, por lo que corresponde calificar la apelación presentada como de puro derecho, debiendo esta instancia emitir pronunciamiento al respecto.”

Finalmente el Tribunal Fiscal determina que el bien (gasoducto) no califica como terreno, tampoco califica como edificación, al no tener por finalidad la habitación humana. Agregando que las normas del Impuesto Predial “establecen que la ‘instalación fija y permanente’ debe constituir ‘parte integrante’ del predio, que no puede ser separada sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.”

De manera que, el referido gasoducto que sí podía ser separado del predio sin ser alterado ni destruido, no califica como instalación fija y permanente, declarándose en consecuencia fundada la apelación de puro derecho e inafecto del Impuesto Predial.

## V. CONCLUSIONES

1. El plazo para interponer el recurso de apelación ordinario regulado en el artículo 146° del Código Tributario es de 6 meses y no de 15 o 30 días hábiles como se suele decir. Vencidos los 6 meses ya no se puede interponer el recurso de apelación. El plazo de 15 o 30 días hábiles es para cumplir con el requisito del pago previo.

2. El plazo para interponer el recurso de apelación de puro derecho es de 20 días hábiles, pudiendo hacerse sin pago previo durante los primeros 15 días hábiles, vencidos los cuales y hasta los referidos 20 días hábiles, se puede interponer apelación, pero cumpliendo con el pago previo. En consecuencia, 20 días hábiles es el plazo máximo para apelar de puro derecho. Vencidos los cuales la apelación es inadmisibile.
3. Respecto de los actos apelables emitidos en aplicación de las normas de precios de transferencia, se puede interponer apelación sin pagar dentro de los primeros 30 días hábiles, vencidos los cuales, se puede apelar, sin que exista plazo para ello, pero siempre que se cumpla con el requisito del pago previo; debido a que este mayor plazo está directamente vinculado con el derecho de defensa y el debido procedimiento de rango constitucional, por lo que debería prevalecer sobre el plazo de 20 días, en tanto que es más garantista.
4. No todos los actos reclamables califican como actos apelables, así por ejemplo, las denegatorias fictas de solicitudes no contenciosas, si bien califican como actos reclamables, sin embargo no califican como actos apelables en vía de apelación de puro derecho.
5. En lo que se refiere a la impugnación de órdenes de pago el Código Tributario en vía de reclamación establece para los referidos valores la exigencia del pago previo desde el primer día. En vía de apelación de puro derecho, no se hace equivalente distinción, ni existe remisión alguna a las normas que regulan la reclamación. En consecuencia, en vía de apelación de puro derecho, no existe razón para exir el pago previo de las órdenes de pago desde el primer día.
6. En la apelación de puro derecho no hay hechos que probar; sin embargo, ello no significa que no hayan hechos, ya que al igual que en todos los procedimientos siempre hay hechos. Lo particular en la apelación de puro derecho es que no hay discusión sobre los hechos, ni sobre las pruebas con que se acreditan los hechos, de manera que lo que no hay es la necesidad de probar los hechos.

7. En la apelación de puro derecho es materia de discusión la interpretación del derecho, es decir, la determinación del sentido y alcance de las normas jurídicas o la calificación jurídica de los hechos; toda vez que, se puede estar de acuerdo con los hechos y también se puede estar de acuerdo sobre la interpretación del derecho y sin embargo discrepar de la calificación jurídica de tales hechos.



## La prescripción: principales criterios del Tribunal Fiscal

*Silvia Quintana Aquehua*

*Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Postgrado de Especialización en Tributación por Facultad de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Gestión Pública por la Universidad ESAN. Actualmente es Secretaria Relatora del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.– III. REGULACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.– IV. TRAMITACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO Y NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.– V. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RELATIVOS A LA PRESCRIPCIÓN.– VI. CONCLUSIONES.– VII. BIBLIOGRAFÍA.



## I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad realizar un breve estudio sobre una institución jurídica muy utilizada por los contribuyentes para cuestionar, principalmente, el ejercicio de la facultad de la Administración Tributaria referida al cobro de la deuda tributaria.

Para tal efecto, se esbozará un concepto de dicha institución en materia tributaria, para luego detallar su regulación en el Código Tributario, las vías procedimentales en las cuales puede ser tramitada previstas en dicho código y, finalmente, recopilar los principales pronunciamientos sobre la materia emitidos por el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa, esto es, el Tribunal Fiscal.

## II. LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Previamente a delimitar el tema que nos ocupa en materia tributaria, resulta pertinente anotar que la prescripción es una institución jurídica de larga data en el sistema jurídico cuyos antecedentes más primigenios se encuentran incluso en el Derecho romano, de allí que su definición y aplicación más antiguas las podemos encontrar en el derecho común o derecho civil.

Otro aspecto importante a destacar es que su acepción comprende dos tipos de prescripción, a saber, la prescripción adquisitiva y la extintiva, siendo que nuestro ordenamiento jurídico ha recogido esa doble naturaleza jurídica. En efecto, el Código Civil peruano, en sus artículos 950° y 951°, regula la prescripción adquisitiva referida a la adquisición de la propiedad de bienes muebles e inmuebles por el transcurso del tiempo y su posesión

continua; mientras que en su artículo 1989° contempla a la prescripción extintiva.

A partir de lo expuesto, cabe precisar que el presente trabajo versará únicamente sobre la prescripción extintiva, por lo que cualquier alusión que en adelante se haga a dicho concepto se entenderá referido solo a esta última, cuya existencia se justifica en la preservación del principio de seguridad jurídica, conforme se explicará más adelante. Asimismo, en este punto resulta importante mencionar que el referido concepto en su acepción extintiva, algunas veces, ha sido indebidamente considerado como sinónimo de otra institución jurídica que es la caducidad.

Al respecto, cabe señalar que la prescripción extintiva y la caducidad son dos figuras que si bien podrían tener algunas similitudes, son distintas entre sí, tanto en su naturaleza como en sus efectos jurídicos, tal como se ha recogido en la mayoría de ordenamientos jurídicos y la doctrina. Es preciso indicar que, en nuestro sistema jurídico no se ha establecido en forma expresa una definición de prescripción extintiva y caducidad aplicable en materia tributaria, por tal motivo, corresponde recurrir a las normas del Código Civil<sup>1</sup>.

El Código Civil peruano ha distinguido ambas instituciones jurídicas, estableciendo que la prescripción extintiva extingue la acción pero no el derecho mismo (artículo 1989°), mientras que la caducidad extingue tanto el derecho como la acción correspondiente (artículo 2003°). Asimismo, la prescripción debe ser invocada (artículo 1992°), a diferencia de la caducidad que puede ser declarada de oficio o a petición de parte (artículo 2006°). Otra diferencia es que la prescripción puede ser interrumpida o suspendida si se incurre en las causales establecidas por ley (ar-

---

<sup>1</sup> De acuerdo con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se opongan ni las desnaturalicen; en el mismo sentido, el Artículo IX del Título Preliminar del Código Civil, preceptúa que las disposiciones de dicho código se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.

títulos 953º, 1994º y 1996º), mientras que la caducidad no admite interrupción ni suspensión (artículo 2005º).

Conforme se concluye de la lectura de las normas antes citadas, si bien ambas instituciones jurídicas, la prescripción extintiva y la caducidad, producen determinados efectos jurídicos como consecuencia del transcurso del tiempo, cuyo plazo específico debe estar fijado por ley, tienen características propias que las diferencian.

En la doctrina se ha reconocido que se trata de dos conceptos distintos. Ambas figuras recogen la influencia que el tiempo ejerce sobre las situaciones jurídicas, teniendo como finalidad que no permanezcan inciertos los derechos; sin embargo, se distinguen en que la prescripción es renunciable y sólo puede ser estimada cuando es alegada, por su parte, la caducidad no requiere su alegación y opera por sí misma, obligando al juzgador a declararla de oficio; adicionalmente, la caducidad, a diferencia de la prescripción, no es susceptible de interrupción (Martín, 1994: 19-25).

En ese orden de ideas, se puede definir a la prescripción como la extinción de un derecho subjetivo por la inercia prolongada por su titular o la ausencia de reconocimiento del deudor, y a la caducidad como la extinción provocada por el transcurso del término fijo señalado por ley, el cual transcurrido, ya no puede ser ejercitado (Martín, 1994: 19-25).

Así, la prescripción *“es un medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica”*. Mientras que *“los plazos de caducidad funcionan como una guillotina, sin tener en cuenta ninguna consideración, porque son completamente extraños a toda idea de prueba y de presunción; instituyen una realidad, no consagran un cálculo de probabilidades; van directamente al fin sin que nada pueda hacer que se desvíen; son verdaderas medidas de policía jurídica, libres de toda aleación”*. De lo cual se concluye que en la caducidad el orden público es más acentuado que en la prescripción, debido a que su elemento más importante es el plazo previsto en la ley correspondiente a un derecho susceptible de caducidad, por lo que en esta más que en la prescripción, se aprecia el imperativo de la ley por

definir o resolver una situación jurídica o su cambio (Vidal, 1985: 83 y 204).

De lo anotado en los párrafos precedentes, queda claro que la prescripción extintiva y la caducidad son instituciones jurídicas distintas y, por consiguiente, con reglas y regulación propias. En tal sentido, ahora corresponde detallar su tratamiento normativo en materia tributaria, específicamente, en el Código Tributario.

### III. REGULACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La prescripción extintiva en materia tributaria se encuentra regulada en el Capítulo IV del Título III “Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria” del Libro Primero “La Obligación Tributaria” del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Previamente a tratar la regulación tributaria específica de la mencionada institución, cabe anotar que su ubicación normativa dentro del Título III referido a la transmisión y extinción de la obligación tributaria resulta inadecuada o podría inducir a error en cuanto a su naturaleza, toda vez que, como se ha indicado en el punto anterior y se precisa en las normas que se reseñan a continuación, la prescripción extintiva no constituye un medio de extinción de la obligación tributaria sino más bien de las acciones para determinar la obligación tributaria, para exigir el pago de la deuda, para aplicar sanciones, así como para solicitar la devolución o efectuar la compensación.

Si bien lo expuesto resulta evidente del análisis de la naturaleza jurídica de la institución en cuestión, también queda claro de lo establecido por el artículo 27° del Código Tributario<sup>2</sup>, que contempla los medios de extinción de la obligación tributaria, entre los cuales obviamente no se encuentra la prescripción.

---

<sup>2</sup> El artículo 27° del aludido código, preceptúa que los medios de extinción de la obligación tributaria son: 1) Pago, 2) Compensación, 3) Condonación, 4) Consolidación, 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, y 6) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Habiéndose hecho la aclaración, corresponde indicar que el artículo 43° del citado código, dispone que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Añade que tales acciones prescriben a los 10 años cuando el Agente de Retención o Percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. Asimismo, la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los 4 años.

El artículo 44° del mencionado código, establece el cómputo de los plazos de prescripción, precisando que dicho cómputo se iniciará desde el 1 de enero del año siguiente a: 1) La fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva; 2) La fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior; 3) La fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores; 4) La fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria la detectó; 5) La fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución; y, 6) La fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos. Asimismo, en el inciso 7) indica que el referido cómputo se iniciará 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.

El artículo 45° del aludido código, detalla los actos de interrupción del plazo de prescripción, separándolos en 4 categorías.

En la primera agrupa los actos de interrupción del plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, a saber, dicho plazo se inte-

rrumpe por: a) La presentación de una solicitud de devolución; b) El reconocimiento expreso de la obligación tributaria; c) La notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de su facultad de fiscalización 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; y, d) El pago parcial de la deuda; y, e) La solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

En un segundo grupo señala los actos de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, el cual se interrumpe por: a) La notificación de la orden de pago; b) El reconocimiento expreso de la obligación tributaria; c) El pago parcial de la deuda; d) La solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago; e) La notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento; y, f) 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.

En un tercer conjunto contempla los actos de interrupción del plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones, el cual se interrumpe por: a) La notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de su facultad de fiscalización para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de dicha facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial; b) La presentación de una solicitud de devolución; c) El reconocimiento expreso de la infracción; d) El pago parcial de la deuda; y, e) La solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

En una cuarta categoría indica los actos de interrupción del plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, las cuales se interrumpen por: a) La presentación de la solicitud de devolución o de compensación; b) La notificación del acto administrativo que

reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito; y, c) La compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

El artículo 46° del mencionado código, señala las causales de suspensión del plazo de prescripción, agrupándolas en 3 categorías.

En la primera establece las causales de suspensión del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones, los cuales se suspenden durante la tramitación de: a) El procedimiento contencioso tributario; b) La demanda contencioso-administrativa, el proceso constitucional de amparo o cualquier otro proceso judicial; c) El procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución; así como durante: d) El lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido; e) El plazo que establezca la SUNAT al amparo del referido código, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros; y, f) La suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A del mismo código.

En la segunda categoría agrupa las causales de suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, el cual se suspende durante la tramitación de: a) El procedimiento contencioso tributario; b) La demanda contencioso-administrativa, el proceso constitucional de amparo o cualquier otro proceso judicial; así como durante: c) El lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido; d) El plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria; y, e) El lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

En un tercer grupo comprende las causales de suspensión del plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, los cuales se suspenden durante la tramitación de: a) El procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución; b) El procedimiento contencioso tributario; c) La demanda contencioso-administrativa,

el proceso constitucional de amparo o cualquier otro proceso judicial; y, d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 62°-A del citado código.

De lo expuesto, se tiene que mientras una causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción tiene por efecto la conclusión o término del plazo que venía computándose y el inicio de un nuevo plazo al día siguiente de ocurrida la interrupción; la causal de suspensión no implica la pérdida del plazo que venía computándose ni el inicio de un nuevo plazo, sino solo la suspensión del plazo original durante la vigencia de la causal y el reinicio de su cómputo en las mismas condiciones temporales en las que se había quedado, es decir, considerándose el tiempo transcurrido hasta que se produjo la causal de suspensión.

Seguidamente, corresponde tratar la regulación en el Código Tributario y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal respecto a las vías administrativas que el administrado tiene para invocar la prescripción en materia tributaria, esto es, su tramitación en el procedimiento tributario.

#### **IV. TRAMITACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO Y NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112° del Código Tributario, los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son el procedimiento de cobranza coactiva, el procedimiento contencioso tributario y el procedimiento no contencioso, los cuales son regulados en los Títulos II, III y V del Libro Tercero “Procedimientos Tributarios” de dicho código.

Por su parte, el artículo 48° del anotado código, preceptúa que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial. El artículo 47° del mismo código, dispone que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. El artículo 49° del referido código, establece que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

En tal sentido, en las Resoluciones N° 09028-5-2001, N° 10418-1-2013 y N° 05000-8-2016, entre otras, el Tribunal Fiscal ha establecido que la prescripción puede oponerse: (i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) En vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso administrativo, pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Asimismo, mediante la Resolución N° 01194-1-2006, publicada el 22 de marzo de 2006, el referido Tribunal ha señalado como precedente de observancia obligatoria que *“procede que el Tribunal Fiscal 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 tributada materia de queja se encuentra en cobranza coactiva”*.

En la Resolución N° 04383-4-2006, el mismo Tribunal ha interpretado de acuerdo con los fundamentos que sustentaron la adopción de dicho criterio que este es aplicable siempre y cuando: 1) Previamente el administrado hubiera deducido la prescripción ante el ejecutor coactivo a efecto de suspender el procedimiento de cobranza, por cuanto sólo así el referido Tribunal podrá verificar si este habría infringido tal procedimiento pues la prescripción no puede ser declarada de oficio, conforme se infiere de lo dispuesto por el artículo 42° del Código Tributario<sup>3</sup>; y, 2) No se encontrase en trámite en forma paralela un procedimiento contencioso o no contencioso sobre la misma materia, es decir, que el aludido Tribunal solo podrá emitir pronunciamiento sobre la prescripción invocada dentro de un procedimiento de cobranza coactiva en tanto no se hubiera iniciado en forma paralela un procedimiento no contencioso o contencioso de prescripción.

---

<sup>3</sup> El artículo 42° del anotado código, prevé que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

Posteriormente, mediante la Resolución N° 12880-4-2008, publicada el 27 de noviembre de 2008, se ha dispuesto que *“No procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración 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”*.

Resulta pertinente anotar que el criterio de observancia obligatoria recogido en la Resolución N° 01194-1-2006 fue materia de reconsideración por parte del mismo Tribunal Fiscal, siendo ratificado mediante la Resolución N° 00226-Q-2016, publicada el 27 de enero de 2016, que a su vez ha señalado como precedente de observancia obligatoria que *“Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre la prescripción, cuando la deuda tributaria se encuentre en cobranza coactiva, siempre que se deduzca previamente ante el Ejecutor Coactivo y éste, correspondiéndole emitir pronunciamiento, omita hacerlo o deniegue lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario. El pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede estar referido a la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como sobre la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”*.

Cabe mencionar que en los fundamentos que sustentaron la adopción de este último criterio de observancia obligatoria, se ha precisado que *“(...) la ley otorga el derecho al deudor tributario de oponer la prescripción durante el procedimiento de cobranza coactiva como un medio de defensa ante la ejecución de la deuda tributaria, por lo que lo solicitado debe ser analizado por el mismo Ejecutor Coactivo (...) no resulta arreglado a ley que el Ejecutor Coactivo otorgue a dicha oposición el trámite de solicitud no contenciosa o de recurso de reclamación pues el deudor tributario no tenía como propósito iniciar uno de estos procedimientos sino que dicho funcionario analice si ha operado la prescripción y, de ser el caso, que se concluya la cobranza debido a ello”*.

De acuerdo con lo expuesto y considerando que la prescripción no puede ser declarada de oficio por la Administración sino que debe ser invocada o alegada expresamente por una de las partes, en materia tributaria existen tres alternativas o vías de

tramitación de dicha pretensión. Una primera posibilidad es iniciar un procedimiento no contencioso tributario mediante la presentación de una solicitud de prescripción. Una segunda alternativa es iniciar un procedimiento contencioso mediante la interposición de un recurso de reclamación contra un acto administrativo (léase orden de pago, resolución de determinación, resolución de multa, resolución que declaró la pérdida de un fraccionamiento, etc.) o plantear dicha pretensión dentro de un procedimiento contencioso ya iniciado previamente, en el que el órgano resolutor deberá pronunciarse sobre la validez del acto administrativo cuestionado y, además, sobre la prescripción deducida.

A mayor abundamiento, en las Resoluciones N° 03239-5-2004 y N° 012443-10-2011 el Tribunal Fiscal ha señalado que la prescripción invocada cuando ya existe un procedimiento contencioso en trámite tiene por finalidad paralizar las acciones de la Administración tendientes a hacerse cobro de la deuda cuya procedencia se discute, por ello, en tales casos, debe ser tramitada dentro del procedimiento contencioso como una excepción y no en vía de acción como una solicitud no contenciosa.

Finalmente, una tercera posibilidad es invocar la prescripción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, es decir, alegarla ante el Ejecutor Coactivo para efecto de suspender dicho procedimiento coactivo y/o ante el Tribunal Fiscal mediante la presentación de una queja en la que se cuestiona la exigibilidad de la deuda puesta en cobranza.

## **V. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RELATIVOS A LA PRESCRIPCIÓN**

El Tribunal Fiscal en su condición de órgano colegiado competente para resolver en materia tributaria en última instancia administrativa, al emitir pronunciamiento sobre los casos que se presentan para su conocimiento, ha establecido determinados criterios en cuanto al tema que nos ocupa, algunos de los cuales han sido reseñados en el punto anterior, al tratar la tramitación de la prescripción dentro de los procedimientos tributarios en

instancia administrativa, ya sea contencioso, no contencioso o de cobranza coactiva.

En tal sentido, en este punto corresponde centrarnos a describir los criterios más relevantes sobre prescripción emitidos en última instancia administrativa en materia tributaria.

En primer término, se tratarán algunos de los principales pronunciamientos emitidos y publicados en el Diario Oficial “El Peruano” con el carácter de precedente de observancia obligatoria a que alude el artículo 154° del Código Tributario<sup>4</sup>, referidos al tema en cuestión.

Mediante Resolución N° 04638-1-2005, publicada el 9 de agosto de 2005, el Tribunal Fiscal ha señalado que *“La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. Sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108° del citado código, procediendo la emisión de una nueva resolución de determinación, supuesto en el cual 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”*.

---

<sup>4</sup> El artículo 154° del mencionado código, modificado por la Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° de dicho código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas y las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. Asimismo, 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.

Al respecto, cabe anotar que en la Resolución N° 06118-3-2015, el indicado Tribunal ha considerado que el supuesto contemplado en el artículo 108° del Código Tributario<sup>5</sup> es totalmente diferente al supuesto de nulidad previsto en el numeral 2 del artículo 109° del mismo código, ya que el primero ocurre cuando se producen circunstancias posteriores a la emisión de un valor que autorizan su modificación, sustitución o complementación a través de valores complementarios, lo que en ningún caso acarrea la invalidez del valor emitido, sino que éste es ajustado o corregido por un valor posterior a raíz de haberse examinado situaciones distintas a las inicialmente verificadas o fiscalizadas; mientras que el segundo supuesto se presenta cuando la gravedad de la vulneración legal acarrea la inexistencia del valor emitido y de todos los actos vinculados a él.

En ese orden de ideas, en la referida resolución se precisó que dada la regla de prescripción de las acciones de la Administración para determinar y cobrar la deuda tributaria y aplicar sanciones establecida en el texto original del artículo 45° del Código Tributario, cabe concluir que respecto de las nuevas situaciones a las que alude el artículo 18° del anotado código, de las que la Administración no ha ejercido su acción de determinación precisamente por tratarse de aspectos nuevos no observados en la primera fiscalización, el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria con-

---

<sup>5</sup> El artículo 108° del Código Tributario, preceptúa que después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1) Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° de dicho código, 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; y, 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.

tinúa sin interrupción alguna desde que se inició, esto es, desde cualquiera de los supuestos comprendidos en el artículo 44° del citado código, toda vez que el acto de interrupción acaecido con la notificación de la resolución de determinación original no las comprendió y por ende sólo produjo la interrupción del término prescriptorio por la deuda contenida ella.

De otro lado, en cuanto al plazo de prescripción correspondiente a determinadas infracciones tributarias el Tribunal Fiscal ha determinado cuál es el plazo aplicable, de tal forma que con Resolución N° 07646-4-2005, publicada el 22 de diciembre de 2005, ha indicado que *“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43° del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, el plazo de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del citado código consistente en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, es de diez (10) años”*.

Asimismo, mediante la Resolución N° 09217-7-2007, publicada el 9 de octubre de 2007, ha señalado que *“El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1 del artículo 176° del texto original del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038, es de cuatro (4) años”*.

Con relación a las causales de interrupción y suspensión vinculadas al inicio y tramitación de un procedimiento de cobranza coactiva, cuyos valores en cobranza fueron declarados nulos, el Tribunal Fiscal ha determinado los efectos de dicha nulidad. Así, en la Resolución N° 00161-1-2008, publicada el 25 de enero de 2008, ha indicado que *“La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones”*. Asimismo, se ha establecido que *“Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de*

*la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa”.*

Al respecto, cabe señalar que el citado precedente de observancia obligatoria también resulta de aplicación en el caso de órdenes de pago, conforme lo ha establecido el referido Tribunal en las Resoluciones N° 16147-7-2010, N° 11101-11-2014 y N° 05737-2-2016, entre otras,

En tal sentido, del aludido precedente se tiene que la declaración de nulidad de un valor (léase resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, etc.) tiene por efecto que la notificación de dicho valor no será considerada como un acto de interrupción del plazo de prescripción ya que corresponde a un acto administrativo que carece de validez jurídica, sin embargo, no sucede lo mismo respecto a la tramitación del procedimiento contencioso (léase reclamación o apelación) en el que se declaró dicha nulidad, el cual mantendrá su validez y será considerado como una causal de suspensión del plazo de prescripción.

En la Resolución N° 11952-9-2011, publicada el 23 de julio de 2011, se ha determinado que *“A efecto de que opere la causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción prevista por el inciso f) del artículo 45° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando ésta es invocada en procedimientos contenciosos y no contenciosos tributarios, se debe verificar que los actos a que dicha norma se refiere hayan sido válidamente notificados dentro de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva iniciado conforme a ley, mediante la notificación válida de los correspondientes valores y la resolución de ejecución coactiva que le da inicio”.*

Asimismo, en los fundamentos que sustentan dicho criterio se ha precisado que *“De igual forma, los actos sucesivos dictados en el procedimiento coactivo (aun cuando hayan sido correctamente notificados) tampoco interrumpirán dicho cómputo pues tienen por origen y fundamento un procedimiento irregular”.*

Conforme con el citado criterio, cuando se verifica que los valores puestos en cobranza (léase orden de pago, resolución de

determinación, resolución de multa, resolución que declara la pérdida de un fraccionamiento, etc.) no han sido notificados con arreglo a ley, es decir, que su notificación adolece de algún vicio de nulidad al no haberse seguido el procedimiento previsto por el Código Tributario para ello, tal notificación no constituirá un acto de interrupción del plazo de prescripción y además tendrá por efecto que no se pueda iniciar válidamente la cobranza coactiva de la deuda contenida en los referidos valores y, por tanto, la notificación de la resolución de ejecución coactiva, que habría iniciado dicha cobranza, tampoco constituirá un acto de interrupción del plazo prescriptorio.

Adicionalmente, la notificación de las demás resoluciones coactivas emitidas en el mencionado procedimiento de cobranza coactiva no interrumpirá el plazo de prescripción, por corresponder a un procedimiento coactivo que no fue iniciado de acuerdo a ley.

De otro lado, en cuanto a la prescripción alegada respecto de deuda fraccionada y/o aplazada o contenida en una resolución que declaró la pérdida de un fraccionamiento y/o aplazamiento, el Tribunal Fiscal ha precisado el alcance del pronunciamiento que la Administración debe emitir al respecto.

Así, mediante la Resolución N° 11996-4-2013, publicada el 31 de julio de 2013, ha señalado que *“Corresponde que la Administración Tributaria emita pronunciamiento respecto de una solicitud de prescripción referida a deuda acogida a un fraccionamiento y/o aplazamiento o cuando dicha solicitud hace referencia a una resolución que declara la pérdida de la referida facilidad de pago o a órdenes de pago giradas en virtud de ésta sin que se detalle el tributo o sanción y período de la deuda materia de solicitud que originó el referido fraccionamiento y/o aplazamiento, estando la Administración obligada a pronunciarse respecto de todos los tributos o sanciones y períodos que fueron acogidos, señalando el plazo de prescripción y se utilice para cada uno de los conceptos analizados las normas que sean aplicables para determinar si ha transcurrido el plazo de prescripción”*.

De acuerdo con este criterio para establecer la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda

tributaria acogida a un fraccionamiento y/o aplazamiento, esta debe pronunciarse y evaluar los tributos o sanciones que fueron acogidos a dicho fraccionamiento y/o aplazamiento, así como indicar el plazo de prescripción y emplear para cada uno de los conceptos acogidos las normas que fueran aplicables para determinar si ha transcurrido el plazo de prescripción.

Asimismo, cabe anotar que tal conclusión guarda relación con el criterio establecido por el referido Tribunal, en el sentido que el otorgamiento de un fraccionamiento y/o aplazamiento, sea éste de carácter general o particular, así como su pérdida no produce la novación de las deudas inicialmente acogidas a ese beneficio, de manera que las obligaciones que incumplen los contribuyentes al dejar de pagar las cuotas de fraccionamiento y/o aplazamiento otorgado dentro de los plazos establecidos, son las mismas obligaciones originalmente acogidas, por cuanto tal acogimiento no significa el otorgamiento de beneficios especiales que impliquen la recomposición de la deuda tributaria, sino únicamente una modalidad de pago, por lo que la deuda no pierde su identidad ni cambia su naturaleza jurídica. Tal como se ha señalado en las Resoluciones N° 02844-5-2002, N° 02011-3-2010, N° 09858-10-2013 y N° 05709-5-2016.

De otro lado, tal como se ha indicado previamente, adicionalmente a los criterios de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos sobre la prescripción al resolver casos concretos en los que esta fue alegada, algunos de los cuales se tratarán a continuación.

En las Resoluciones N° 9615-8-2012 y N° 03876-9-2011, entre otras, el anotado Tribunal ha señalado que la presentación de una declaración rectificatoria involucra un acto de reconocimiento de la obligación tributaria y, por consiguiente, constituye una causal de interrupción del cómputo del plazo prescriptorio.

Sin embargo, cuando la Administración Tributaria ha considerado que la presentación por parte del administrado de una solicitud de acogimiento a un fraccionamiento implica un reconocimiento expreso de la deuda y, por tanto, la pérdida o renuncia a la prescripción que habría operado respecto de la deuda

fraccionada, amparándose en el artículo 1991° del Código Civil<sup>6</sup> y el Informe N° 125-2007/SUNAT/2B0000<sup>7</sup>, el aludido Tribunal ha establecido que tal afirmación carece de fundamento por cuanto no resulta procedente aplicar el Código Civil a efectos de determinar la procedencia o no de la prescripción solicitada al existir normas que regulan esa materia de manera específica en el Código Tributario, además, el citado informe no es vinculante para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, según lo dispuesto por el artículo 94° del Código Tributario<sup>8</sup> y en reiteradas resoluciones se ha concluido que el acogimiento a un fraccionamiento que incluya tributos o períodos ya prescritos no ocasiona la pérdida o renuncia de la prescripción ya ganada. Tal criterio que ha sido recogido en las Resoluciones N° 02889-5-2002, N° 7014-2-2003, N° 04540-3-2004, N° 08869-1-2008, N° 06552-4-2009, N° 20601-4-2011, N° 13131-1-2012, N° 04995-8-2016, N° 05754-8-2016, N° 05915-5-2016, N° 05470-10-2016 y N° 04133-8-2016.

En este punto, cabe anotar que en cuanto a la aplicación de las causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción el Tribunal Fiscal ha considerado la vigencia jurídica en el tiempo de la norma que estableció dicha causal, de allí que en la Resolución N° 04684-4-2016 precisó en un caso en el que se alegaba como causal de interrupción del plazo de prescripción la notificación de la resolución que declaró la pérdida de un fraccionamiento, que tal notificación no constituía un acto interruptorio pues en la fecha en que se realizó dicha notificación tal hecho no se encontraba regulado como un supuesto de interrupción por el Código

---

<sup>6</sup> El artículo 1991° del anotado código, indica que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada.

<sup>7</sup> En el citado informe la Administración concluyó, entre otro, que constituye renuncia a la prescripción ya ganada, el acogimiento al fraccionamiento del artículo 36° del Código Tributario de una deuda tributaria prescrita, fundamentándose en el artículo 1991° del Código Civil.

<sup>8</sup> El artículo 94° del referido código, establece que el pronunciamiento que se emita con motivo de las consultas por escrito que se presentan ante la Administración Tributaria competente, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tributario, el que recién fue incorporado como tal el 1 de abril de 2007, mediante el inciso e) del numeral 2 del artículo 45° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981.

En ese mismo sentido, en la Resolución N° 04256-8-2016 se ha indicado en un caso en el que se invocó que el plazo de prescripción se mantuvo suspendido durante la vigencia de un fraccionamiento, que la vigencia de dicho fraccionamiento no constituyó una causal de suspensión dado que el incumplimiento del fraccionamiento se produjo (por no haber pagado el íntegro de la cuota respectiva) cuando aún no estaba vigente el inciso e) del artículo 46° del Código Tributario, que fue incorporado por la Ley N° 27335, publicada el 31 de julio de 2000, el cual contempló como causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción al período de vigencia del fraccionamiento, siendo que en la Resolución N° 03831-8-2013, entre otras, se ha establecido que la vigencia de un fraccionamiento no culmina con la notificación de la pérdida respectiva, de ser el caso, si no cuando se presentan las situaciones para su fin o pérdida, de corresponder, en este último caso cuando se incurre en una de las causales de pérdida.

Por otra parte, con relación a la causal de interrupción del plazo de prescripción referida a la notificación de una orden de pago y del acto que inicia su cobranza coactiva (léase la resolución de ejecución coactiva), cabe mencionar que son recurrentes los casos en los que ambas notificaciones ocurren el mismo día. Al respecto, el Tribunal Fiscal viene aplicando el pronunciamiento vigente del Tribunal Constitucional sobre este tema, según el cual la regla de la nulidad de la notificación conjunta de una orden de pago y de su respectiva resolución de ejecución coactiva resulta aplicable a partir de la publicación de la sentencia emitida en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, esto es, a las notificaciones conjuntas realizadas a partir del 1 de julio de 2007.

En efecto, en las Resoluciones N° 04973-1-2007 y N° 04256-8-2016, entre muchas otras, el Tribunal Fiscal ha indicado que en la sentencia de 5 de marzo de 2007, emitida en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional dispuso que “(...) *la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de*

*ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa*"; sin embargo, en la sentencia de 29 de enero de 2014, emitida en el Expediente N° 00005-2010-PA/TC, el mismo Tribunal estableció como Doctrina Jurisprudencial Vinculante, conforme con el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, entre otros, que *"La regla de la nulidad de la notificación conjunta de la OP y la REC resulta aplicable a los procedimientos notificados a partir de la publicación de dicha sentencia (ITAN), esto es, a todas las notificaciones conjuntas, a partir del 1 de julio de 2007. Es decir, tal regla no puede ser aplicada retroactivamente"*.

De lo expuesto, se tiene que si una orden de pago y su resolución de ejecución coactiva fueron notificadas en forma conjunta con posterioridad al 1 de julio de 2007, la notificación de la resolución de ejecución coactiva será inválida de acuerdo con el último criterio del Tribunal Constitucional y, por tanto, no constituirá un acto interruptorio del plazo de prescripción y al no haberse iniciado con arreglo a ley el procedimiento de cobranza coactiva, la notificación de las demás resoluciones coactivas emitidas en tal procedimiento tampoco interrumpirán el mencionado plazo, de conformidad con el precedente de observancia obligatoria establecido en la Resolución N° 11952-9-2011, antes citado.

En cuanto al ejercicio del derecho a solicitar la prescripción por parte de los administrados, el Tribunal Fiscal ha establecido que tiene como correlato la obligación de la Administrar de emitir pronunciamiento al respecto. En efecto, en las Resoluciones N° 0727-6-2005, N° 03920-2-2007, N° 02708-3-2011 y N° 05181-5-2016, entre otras, ha señalado que para que los contribuyentes ejerzan el derecho a que se refiere el inciso o) del artículo 92° del Código Tributario<sup>9</sup>, esto es, solicitar la prescripción de deudas tributarias, no constituye un requisito indispensable la existencia de una deuda determinada pendiente de cobro a su cargo; en tal sentido, se

---

<sup>9</sup> El inciso o) del artículo 92° del citado código, dispone que los deudores tributarios tienen derecho a solicitar a la Administración la prescripción concerniente a la deuda tributaria.

concluye que aun cuando la deuda hubiese sido totalmente pagada o se encontrara extinguida, la Administración debe pronunciarse sobre la prescripción solicitada.

De conformidad con el citado criterio, en la Resolución N° 05181-5-2016 en un caso en el que la Administración declaró sin objeto el pronunciamiento sobre la solicitud de prescripción presentada respecto de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en órdenes de pago, al considerar que se habían verificado actos que hacían inexigibles y/o extinguido la obligación tributaria, el aludido Tribunal declaró la nulidad de la resolución apelada y ordenó a la Administración que se pronunciara sobre la prescripción solicitada.

Asimismo, en las Resoluciones N° 14759-1-2013 y N° 04219-4-2016, referidas a casos en los que la Administración declaró improcedente la solicitud de prescripción presentada respecto de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en una resolución de determinación, debido a que esta no contenía deuda sino saldo a favor del contribuyente, el referido Tribunal dispuso que tal circunstancia no impedía que el administrado solicite la prescripción, pues el objeto de dicha solicitud es que la Administración se encuentre impedida de determinar deuda por dicho concepto y períodos, por lo que declaró la nulidad de la resolución apelada y ordenó a la Administración que emitiera pronunciamiento al respecto.

Asimismo, respecto al alcance o precisión de la pretensión del administrado correspondiente a la prescripción invocada, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 05344-5-2014, entre otras, que de conformidad con el numeral 2 del artículo 113° y el artículo 129° de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> El numeral 2 del artículo 113° de la anotada ley, dispone que todo escrito que se presente ante cualquier entidad debe contener la expresión concreta de lo pedido, los fundamentos de hecho que lo apoye y, cuando le sea posible, los de derecho; por su parte, el artículo 129° de la misma ley, preceptúa que en caso de duda sobre la autenticidad de la firma del administrado o falta de claridad sobre los extremos de su petición, como primera actuación, la autoridad puede notificarlo para que dentro de un plazo prudencial ratifique

y dado que solo procede declarar la prescripción a pedido de parte, corresponde que el administrado precise cuál es la deuda tributaria respecto de la cual solicita se declare la prescripción de la acción de la Administración (para determinar o exigir su pago), no procediendo que el órgano resolutor se pronuncie de oficio sobre una que no hubiere sido explicitada por aquél; en tal sentido, no cabe que dicho órgano infiera o deduzca cuál es la deuda respecto de la que se solicita la prescripción cuando esta no ha sido indicada por el propio administrado; por tal motivo, cuando la Administración emite pronunciamiento a pesar que no existe certeza sobre el petitorio del administrado, sin haberle solicitado que aclare y/o precise las deudas respecto de las cuales solicita la prescripción, dicho pronunciamiento resulta nulo.

Adicionalmente, mediante la Resolución N° 05958-2-2015, entre otras, se ha dispuesto que corresponde declarar improcedente la solicitud de prescripción cuando el administrado no ha señalado en forma clara e inequívoca los alcances de su petitorio, es decir, los conceptos y períodos comprendidos, corresponde declararla improcedente, y si la Administración se hubiera pronunciado sobre conceptos y/o períodos que no fueron identificados claramente por el administrado, tal pronunciamiento adolece de nulidad.

Finalmente, con relación a la posibilidad de presentar más de una solicitud de prescripción simultáneamente o en paralelo respecto de la misma acción, concepto y período, el Tribunal Fiscal ha establecido en la Resolución N° 06012-8-2016, entre otras, que de lo dispuesto en los artículos 150° y 214° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>11</sup>, se concluye que las pretensiones solo pueden ser ejercidas por única vez, sobre las que

---

la firma o aclare el contenido del escrito, sin perjuicio de la continuación del procedimiento.

<sup>11</sup> El artículo 150° de la mencionada ley, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, consagra la regla del expediente único, según la cual solo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso, para mantener reunidas todas las actuaciones para resolver; mientras que el artículo 214° de la referida ley, prevé que los recursos administrativos se

recaerá el pronunciamiento de la autoridad competente, evitándose así la posibilidad que sobre un asunto en que existe identidad de sujetos, objeto y fundamento, se emita más de un fallo, con el riesgo de que puedan ser contradictorios y atentatorios de la cosa decidida; por tal motivo, no procede que el administrado presente una segunda solicitud de prescripción por los mismos conceptos y períodos, cuando a esa fecha el procedimiento originado por la primera solicitud se encontraba en trámite y si la Administración emite pronunciamiento sobre el fondo de la segunda solicitud, dicho pronunciamiento adolecería de nulidad.

## VI. CONCLUSIONES

A modo de conclusiones del presente trabajo, se puede mencionar las siguientes:

- La prescripción extintiva y la caducidad son instituciones jurídicas distintas entre sí, en cuanto a su naturaleza jurídica, sus alcances y efectos jurídicos, lo que además se ve reflejado en la regulación que cada una ha recibido en las normas sobre la materia, vale decir, el Código Civil y otras normas sectoriales.
- Se pueden distinguir dos tipos de prescripción, la adquisitiva y la extintiva, siendo la prescripción extintiva la que ha sido contemplada en la legislación tributaria nacional, específicamente, en el Código Tributario.
- De acuerdo con la regulación prevista en el Código Tributario y los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal, la prescripción puede ser invocada o deducida en cualquier estados de los tres procedimientos tributarios previstos en dicho código, a saber, el contencioso, el no contencioso y el de cobranza coactiva.
- Conforme con lo dispuesto por el Código Tributario, la prescripción en materia tributaria para ser materia de análisis y pronunciamiento, debe ser alegada expresamente por una de

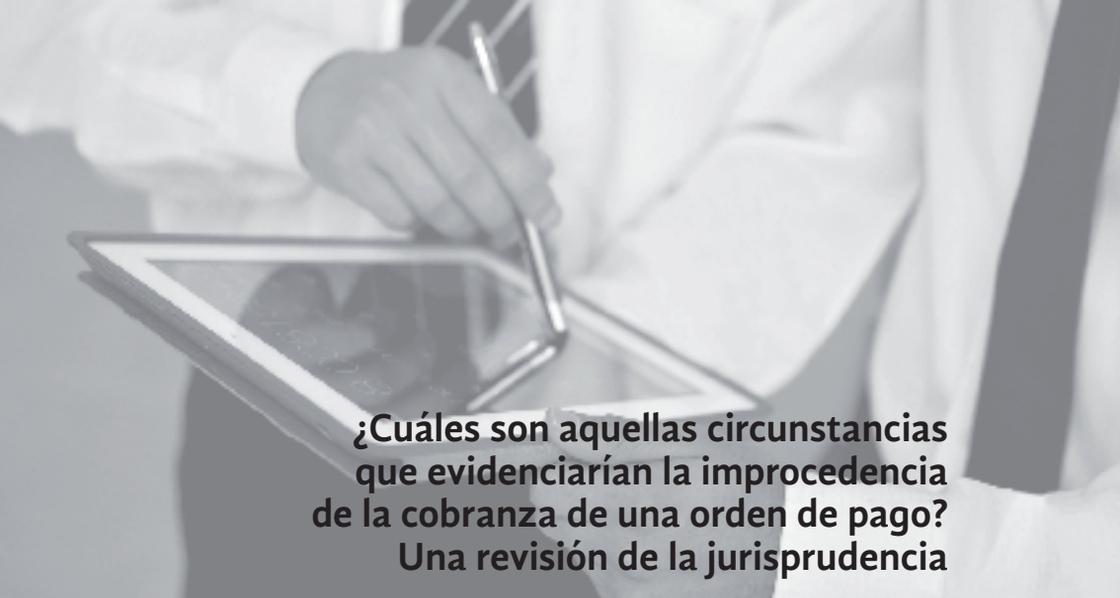
---

ejercerán por una sola vez en cada procedimiento administrativo y nunca simultáneamente.

las partes. A partir de ello, el Tribunal ha concluido en diversas resoluciones que el administrado debe precisar su petitorio cuando invoca la prescripción (detallar la acción, concepto y período) y que la Administración no puede declararla de oficio pero tiene la obligación de emitir pronunciamiento expreso sobre ella cuando es invocada.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

- VIDAL RAMÍREZ, Fernando. *La Prescripción y la Caducidad en el Código Civil Peruano con un estudio de su relación jurídica*. Lima: Cultural Cusco S.A. Editores, 1985.
- MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. *La Prescripción del Crédito Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1994.



## ¿Cuáles son aquellas circunstancias que evidenciarían la improcedencia de la cobranza de una orden de pago? Una revisión de la jurisprudencia

*Víctor Alberto Zúñiga Morales*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Post-grado de Especialización en Tributación en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y en la Pontificia Universidad Católica del Perú, así como especialización en Administración Tributaria en Fundación CEDDET-Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Ha sido profesor de Derecho Tributario en Universidad Continental (UCCI), Universidad Peruana Los Andes (UPLA) y Universidad Privada del Norte (UPN), así como docente en el Instituto de Administración Tributaria (IAT-SUNAT).*

**SUMARIO:** I. A MANERA DE INTRODUCCION — EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A IMPUGNAR.— II. REGULACION ACTUAL EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.— III. ASPECTOS PREVIOS. 3.1. Sentencias del Tribunal Constitucional en relación al requisito del pago previo. 3.1.1. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2763-2002-AA/TC. 3.1.2. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3548-2003-AA/TC. 3.1.3. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3741-2004-AA/TC (aclarada en STC N° 4242-2006-PA/TC del 19.1.2007). 3.2. Exigir el pago previo de la orden de pago no viola el derecho de defensa. 3.3. No resulta obligatorio para la administración tributaria sustentar la inexistencia de las circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente. 3.4. La improcedencia de la cobranza no puede revisarse en Queja. 3.5. Para continuar con la cobranza, debe primero notificarse la inadmisibilidad del reclamo por falta de pago previo. 3.6. La apelación oportuna de la inadmisibilidad no suspende la cobranza coactiva.— IV. CASOS EN LOS CUALES SE HA ADMITIDO LA RECLAMACION SIN PAGO PREVIO. 4.1. Casos en los cuales la deuda tiene indicios de inexactitud. 4.1.1. Recurso extemporáneo admitido por economía procesal. 4.1.2. Rectificadorias que determinan un menor monto. 4.1.3. Evaluación de alcance de exoneración. 4.1.4. Existencia de proceso de

*amparo en trámite. 4.1.5. Alcance de una inafectación por ley.– 4.2. Casos en los cuales existe un trámite pendiente respecto a la deuda contenida en la orden de pago. 4.2.1. Principio de economía procesal — posible compensación. 4.2.2. Compensación en trámite. 4.2.3. Devolución en trámite no denota exigibilidad de devolución.– 4.3. Casos en los cuales la deuda ya habría sido cancelada. 4.3.1. Posible cobro ya realizado. 4.3.2. Montos acogidos a fraccionamiento. 4.3.3. Prescripción de la deuda contenida en la orden de pago.– 4.4. Supuesta presentación de la declaración jurada por tercera persona.– 4.5. Economía procesal y nulidad de órdenes de pago por errada base legal.– V. CONCLUSIONES.– VI. BIBLIOGRAFÍA.*

## SUMILLA

Cuando el artículo 92° del Código Tributario enumera una lista de derechos del contribuyente, no lo hace desde un punto de vista restrictivo, sino amplio. Así, cuando en su literal d) señala como uno de esos derechos, el de *“Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código”*, no se entiende satisfecho el mismo solo con la recepción adecuada por mesa de partes del escrito en el cual se plasma la impugnación, sino con todo un abanico de acciones tendientes a resguardar lo que se conoce como el debido procedimiento administrativo. Y dentro de ese espectro, cobra suma importancia que no se le exija indebidamente al ciudadano el pago previo como requisito al reclamar órdenes de pago, sino únicamente cuando ello resulte adecuado a ley. Por ello es importante revisar con frecuencia los criterios jurisprudenciales que van definiendo el análisis de cuales son aquellas *“circunstancias que evidenciarían la improcedencia de la cobranza de una Orden de Pago”*, a que se hace referencia en el artículo 136° de la citada norma, considerando que en tales casos el pago previo no debe ser exigido.

### I. A MANERA DE INTRODUCCIÓN - EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A IMPUGNAR

Al revisar el artículo 92° del Código Tributario, el cual hace una enumeración de los derechos de los administrados, queda claro que debe aplicarse un análisis extensivo, que no se limite a una aplicación estricta y restrictiva de los mismos, sino que más bien observe el conjunto de actos vinculados que deben desprenderse del mismo, a fin de hacer real el derecho enunciado. De lo

contrario, estaríamos hablando de derechos que en la práctica no se respetan, o que se quedan en aspectos superficiales o únicamente de forma. Así por ejemplo, cuando la primera parte del literal b) señala como un derecho, el de “Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes”, es evidente que ello no quiere decir que el derecho llega únicamente a garantizar el ingreso de una solicitud de devolución, sino que abarca la tramitación del procedimiento, su atención oportuna, que se devuelva el 100% de lo que se debe devolver, que — de ser el caso — se compense con deuda existente y exigible, que se informe al contribuyente el estado de su trámite, entre otros aspectos.

De la misma forma, cuando el literal d) establece que los contribuyentes (deudores tributarios) tienen derecho a “Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código”, tal derecho no se extingue o cumple con el ingreso por mesa de partes del recurso impugnatorio, sino que abarca otros actos vinculados como la asignación y atención oportuna del recurso, la evaluación completa de los argumentos, la correcta aplicación de las normas tributarias que se le vinculen<sup>(1)</sup> o en sentido genérico, el respeto al debido procedimiento administrativo<sup>(2)</sup>.

Y probablemente uno de los derechos más importantes podría ser enunciado como el que se admita a trámite el mismo sin exigir el pago previo, salvo — claro está — en los casos en que, de acuerdo a ley, ello corresponda. Por ello, revisar el tema relacionado a en qué casos se hace necesaria la cancelación (o en qué casos no) de

---

<sup>1</sup> Una muy buena descripción de lo que implica el proceso de reclamo puede verse en “¡Presenté un reclamo tributario! Y ahora, ¿Quién podrá resolverlo?” de Mario Alva Mateucci, en el Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público”, Palestra Editores, Lima 2006, pp. 629 a 644.

<sup>2</sup> CÉSAR LANDA ARROYO, “Derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional, con especial énfasis en su respeto en sede administrativa”, en *El procedimiento contencioso tributario: Derechos y Garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial*, Libro Digital de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, diciembre 2015, página 36.

la deuda contenida en las Ordenes de Pago, reviste para nosotros un especial interés.

## II. REGULACIÓN ACTUAL EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Cuando el segundo párrafo del artículo 136º del Código Tributario establece que “Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en los casos establecidos en el segundo y tercer párrafo del artículo 119º”, está dejando claramente establecido que existe una generalidad (que podría reseñarse como “al reclamar una Orden de Pago debe esta haberse cancelado previamente”) que sin embargo admite una excepción, la cual se presentará cuando existan **“otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente”**.

Nótese en primer lugar que la norma usa el término de “podría ser improcedente”, el cual ya en primer lugar permite apreciar que no será necesario que haya “certeza”, sino que bastará la existencia de algún tipo de duda. Ahora bien, ¿cuáles serán esas circunstancias?, ¿quién definirá si existen o no?, son los temas que deseamos abordar.

Partamos por una especie de definición inicial. Para MARIO ALVA el concepto de “circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente”, debería incorporar “...todas aquellas situaciones en las cuales no existiendo deuda materia de cobro, la Administración Tributaria intenta realizar alguna acción en contra del contribuyente para exigir la “supuesta deuda”, emitiendo para ello una orden de pago”<sup>(3)</sup>.

---

<sup>3</sup> MARIO ALVA MATEUCCI, “¿Se puede reclamar una orden de pago sin pagar la deuda tributaria?: ¿Cuando una cobranza podría ser manifiestamente improcedente?”. *Revista de la Biblioteca del Colegio de Abogados de Lima*, N° 8, octubre 2009, páginas 135 a 142. Una reseña puede ubicarse en el Blog del autor <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/11/26/se-puede-reclamar-una-orden-de-pago-sin-pagar-la-deuda-tributaria-cuando-una-cobranza-podria-ser-manifiestamente-improcedente/>

Adicionalmente debe tomarse en cuenta que el numeral 3 del artículo 119º establece que para la suspensión o finalización del procedimiento coactivo, es requisito no solo que existan tales circunstancias, sino también haber interpuesto la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago.

Destacada la importancia del tema, como salvaguarda de uno de los derechos más importantes de los administrados (impugnar los actos de la Administración Tributaria y especialmente aquellos que implicarían una cobranza expeditiva de una deuda) hacemos una revisión de algunos criterios jurisprudenciales<sup>(4)</sup>.

### III. ASPECTOS PREVIOS

#### 3.1. Sentencias del Tribunal Constitucional en relación al requisito del pago previo

Las dos sentencias que se enumeran a continuación, y específicamente las partes reseñadas han sido citadas (generalmente como argumento de los contribuyentes) en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las 753-2-2011 del 14.1.2011, 1369-3-2015 del 6.2.2015, 853-4-2015 del 23.1.2015, 10802-8-2014 del 5.9.2014, entre otras, respecto de casos en los cuales se impugnaba la inadmisibilidad de los reclamos por falta de pago previo. En ambos casos, como se puede observar de la lectura de las resoluciones, el Tribunal Fiscal desestimó su inclusión como argumento, al señalar que están referidas a situaciones diferentes. Por ello las incluimos referencialmente, considerando que tienen aspectos importantes respecto a la regla del pago previo.

---

<sup>4</sup> Nótese que no nos referimos a los casos en los cuales no debieron emitirse las Órdenes de Pago impugnadas, sino Resoluciones de Determinación, al considerar que en tales supuestos no hay realmente un análisis de probables circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, sino más bien la emisión incorrecta de un determinado valor.

### **3.1.1. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2763-2002-AA/TC**

El caso se encontraba referido a dilucidar si se vulneraba el principio de igualdad cuando para interponer demanda contencioso administrativa contra Resoluciones del Tribunal Fiscal se tenía un plazo de 15 días hábiles, a diferencia del plazo general de 30 días hábiles establecido en el Código Procesal Civil para el resto de casos. Para tales efectos el tribunal aplicó un test de razonabilidad señalando que debería analizarse si ese tratamiento diferenciado: a) se basa en razones objetivas; b) persigue optimizar un derecho o un bien de naturaleza constitucional; c) mantiene una relación de adecuación entre el medio empleado y el fin perseguido; y d) constituye una medida adecuada y necesaria para alcanzar el fin. La demanda fue declarada fundada. Para nuestros efectos, debe reseñarse lo indicado en el segundo párrafo del Fundamento 4 de la sentencia<sup>5</sup>):

*“El derecho de acceso a la justicia garantiza, entre otras cosas, que el administrado pueda acudir al juez a fin de cuestionar los actos que la administración hubiera efectuado. Como todo derecho, también el de acceso a la justicia es uno que puede ser limitado. Sin embargo, de la posición preferente en la que se encuentran los derechos fundamentales se deriva una exigencia concreta al legislador respecto al momento de establecer las condiciones de su ejercicio o las limitaciones al derecho: en efecto, cualesquiera que sean las restricciones o límites que se establezcan, su validez depende de que éstas no obstaculicen, impidan o disuadan irrazonablemente el acceso del particular a un tribunal de justicia”.*

### **3.1.2. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3548-2003-AA/TC**

La contribuyente (empresa) presentó demanda de amparo debido a que el Tribunal Fiscal había declarado inadmisibles su

---

<sup>5</sup> La sentencia fue emitida el 30.1.2003. El texto completo de la sentencia puede revisarse en el portal del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02763-2002-AA.html>

demanda contencioso administrativa al no haber acreditado el pago de la deuda tributaria, alegando que dicha inadmisibilidad vulneraba sus derechos constitucionales de acceso a la justicia, a la igualdad ante la ley, a no ser desviado de la función jurisdiccional y de defensa. El Tribunal Constitucional señaló que como todo derecho fundamental, el de acceso a la justicia es uno que puede ser limitado. Sin embargo, esas restricciones solo serán válidas si no obstaculizan, impiden o disuaden irrazonablemente el acceso del particular a un tribunal de justicia. Así, en su fundamento 7<sup>(6)</sup>, la sentencia señaló:

*“Pero ¿el solve et repete obstaculiza, impide o disuade irrazonablemente el acceso a un tribunal de justicia? La respuesta, a juicio del Tribunal, es afirmativa.*

*En primer lugar, su exigencia, es decir, que se condicione el pago de la obligación tributaria para que se admita una demanda cuyo objeto sea iniciar un proceso en el que se cuestione la validez de su imposición, es un obstáculo serio de orden material para que el contribuyente pueda acudir a un tribunal de justicia. Obstáculo desproporcionado si es que se tiene en cuenta que el deber de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, incluso de aquellos que pretenden cuestionar judicialmente un acto administrativo tributario, puede alcanzarse a través de otros medios, como el de la ejecutividad de los actos y resoluciones de la administración tributaria, incluso una vez presentada la demanda contencioso-administrativa [cf. última parte del segundo párrafo del artículo 157º del Código Tributario].*

*En otras palabras, es desproporcionado porque su finalidad constitucional – que el Estado cuente con los recursos necesarios para hacer frente sus cargas – es sólo un pretexto que, alcanzándose a través de otros medios, en realidad, tiene el propósito de desalentar el cuestionamiento judicial de sus actos administrativos de contenido tributario.*

---

<sup>6</sup> La sentencia fue emitida el 28.6.2004. El texto completo de la sentencia puede revisarse en el portal del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03548-2003-AA.html>

*En segundo lugar, se trata de una regla incompatible con el principio de igualdad jurídica, ya que, como ha sostenido la Corte Constitucional de Italia, con su exigencia se propicia un tratamiento diferenciado "(...) entre el contribuyente que está en grado de pagar inmediatamente el tributo en su totalidad, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago, ni puede procurárselo prontamente recurriendo al crédito, entre otras cosas, porque aún en el caso de obtener la victoria en el proceso, no obtendría el reembolso de las sumas depositadas sino con retardo. Al primero le es consentido, en mérito de sus condiciones económicas, de solicitar justicia y de obtenerla, donde pueda probar tener la razón; al segundo esta facultad se le presenta difícil y tal vez imposible, no sólo de hecho, sino también en base al derecho, a fuerza de un presupuesto procesal establecido por la ley y consistente en la carga de pagar una suma eventualmente ingente".*

### **3.1.3. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3741-2004-AA/TC (aclarada en STC N° 4242-2006-PA/TC del 19.1.2007)**

El caso respecto del cual se emitió la Sentencia N° 3741-2004-AA/TC<sup>7</sup>) fue presentado por un contribuyente (tributos municipales) al cual, al pretender ingresar un recurso de reclamación, le exigieron previamente el pago tanto de una tasa municipal por concepto de "tasa por impugnación" (incluso reseñada en su TUPA), como otro concepto adicional por "recepción de documentos". El municipio señalaba que tenía competencia para crear tasas, y que las mismas estaban debidamente sustentadas en su estructura de costos. La sentencia de primera instancia declaró infundada la demanda ya que los conceptos cobrados estaban previstos en el TUPA de la municipalidad y es conforme al Código Tributario. Al respecto el Tribunal Constitucional señaló como precedente vinculante (regla sustancial) que:

---

<sup>7</sup> La sentencia fue emitida el 14.11.2005. Reseñamos la regla sustancial inserta en el ítem 50 B) de dicha sentencia. El texto completo de la misma puede revisarse en el portal del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.html>

*“Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”.*

Como es natural, no pocos contribuyentes afectados con la inadmisibilidad de sus recursos de reclamación contra órdenes de pago, reseñaban como argumento dicha sentencia en sus apelaciones ante el Tribunal Fiscal.

En el segundo caso (Sentencia N° 4242-2006-PA/TC) un contribuyente interpuso demanda de Amparo contra la cobranza coactiva iniciada por la administración, pidiendo la nulidad de una Resolución Coactiva y que se suspenda las acciones de cobro. La deuda se vinculaba a las órdenes de pago emitidas por cuotas de un fraccionamiento, RESIT, dejadas de pagar y el reclamo fue extemporáneo. Como fundamento señalaba que la deuda se encontraba apelada ante el Tribunal Fiscal. En primera instancia se declaró fundada la demanda considerando que la apelación debería suspender el trámite coactivo, ya que su continuación podría generar una vulneración irreparable de los derechos de la recurrente en caso obtenga un pronunciamiento favorable en el citado tribunal.

Al resolverla, el Tribunal Constitucional declaró infundado el Amparo señalando que el tratamiento excepcional (de exigir el pago previo) se justifica en cuanto las órdenes de pago se emiten en el caso de tributos que han sido autoliquidados por el contribuyente, entre otros supuestos. Para ello, tomó en cuenta que el contribuyente había reconocido cual es el monto del tributo que debe pagar, ante lo cual era válido establecer mayores exigencias para que pueda ser suspendido el procedimiento coactivo. En la sentencia, se hizo una distinción a lo establecido en la STC 3741-2004-AA/TC, señalando que no se incluía en sus alcances, el caso de impugnación de las Ordenes de Pago al no deberse entender la sentencia de una perspectiva meramente literal-formal, es decir ajena a las circunstancias del caso del cual derivó su creación, lo

cual conllevaría a desnaturalizarla con el riesgo inminente de extenderla a supuestos que el Tribunal Constitucional no quiso prever dentro de sus alcances<sup>(8)</sup>. Así, indicando que era conveniente precisar algunos aspectos de su jurisprudencia que puedan tener implicancia en lo referido a la impugnación de órdenes de pago, se señala expresamente en su fundamento 22 que:

*“De este modo se advierte que el supuesto previsto en la regla sustancial B de la STC 3741-2004-AA/TC es, a todas luces, distinto al de la impugnación de una orden de pago, donde la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78° del Código Tributario.”*

Y se añade que:

*“Más aún, este requisito previo a la impugnación tampoco se origina necesariamente en un acto de la propia administración pública, sino, antes bien, en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual puede originarse, por ejemplo, cuando media lo declarado por el propio contribuyente (autoliquidación), supuesto que se constata con mayor claridad en los tres primeros incisos del artículo 78° del Código Tributario. Es así que puede diferenciarse la naturaleza de una orden de pago de la resolución de determinación, en cuyo caso si media un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que termina determinándola. De ahí que se exima al contribuyente del requisito del pago previo para su impugnación al no constituir aún deuda exigible. De manera que no sea posible incluir el supuesto de impugnación de órdenes de pago (...) en la STC 341-2004-AA/TC ” (9).*

---

<sup>8</sup> La sentencia se emitió el 19.1.2007. Su texto completo puede revisarse en el portal del Tribunal Constitucional <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04242-2006-AA.html>. En diversas resoluciones el Tribunal Fiscal ha señalado como sustento dicha aclaración. Al respecto pueden revisarse las RTF N° 3818-8-2011, 10067-3-2011 y 8633-1-2007.

<sup>9</sup> Igualmente puede revisarse el texto de la sentencia completa en el Portal del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04242-2006-AA.html>

### **3.2. Exigir el pago previo de la orden de pago no viola el derecho de defensa**

En este caso, al contribuyente se le habían emitido diversas órdenes de pago por varios conceptos. En su apelación sostenía que al exigírsele el pago previo, se violaba su derecho a la defensa, y además señaló la existencia de las circunstancias que evidenciarían la improcedencia de la cobranza. La administración indicaba por su parte que las órdenes de pago se basaban en los tributos autodeclarados por el propio contribuyente. Al emitirse la RTF N.º 1330-4-2003, dado que la empresa no había acreditado la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, se mantuvo como requisito de admisibilidad el pago previo. Respecto al derecho de defensa se expresó:

*“Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que la exigencia de pago previo vulnera su derecho de defensa, es preciso señalar que la exigencia de pago previo no infringe dicho derecho, pues dada la naturaleza de las Ordenes de Pago emitidas sobre la base del tributo autodeclarado y notificadas conforme a ley, la Administración solamente exige el pago que la primera ha reconocido como propio”.*

### **3.3. No resulta obligatorio para la administración tributaria sustentar la inexistencia de las circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente**

Habiéndose emitido órdenes de pago al contribuyente, por concepto de IGV y la Contribución al FONAVI, en el caso resuelto mediante la RTF N.º 307-1-1998, el contribuyente apeló, señalando que atravesaba difíciles circunstancias económicas y que ello no había sido meritudo por la administración al declarar inadmisibile su reclamo. Asimismo, señalaba, entre otros argumentos, que la administración no había expuesto fundamentación respecto de las circunstancias que evidenciarían que la cobranza podría ser improcedente. El Tribunal Fiscal señaló que al haberse declarado inadmisibile la reclamación, no podía pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas respecto al fondo de dicha reclamación. Asimismo, que las normas del Código Tributario no establecen la obligación de la

administración de fundamentar las razones por la cuales no resulta de aplicación la referida excepción (al pago previo).

### **3.4. La improcedencia de la cobranza no puede revisarse vía queja**

Al presentar una queja, una entidad financiera señalaba que se le había iniciado el procedimiento de cobranza coactiva indebidamente, y que las deudas no eran exigibles, ya que las órdenes de pago se emitieron por el desconocimiento del arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores. La administración señaló en su informe al Tribunal Fiscal, que el procedimiento coactivo se había suspendido, a la espera de la resolución del reclamo. En la RTF N.º 15607-5-2010 se indicó que debería analizarse si en vía de queja, el tribunal tendría que pronunciarse sobre la correcta emisión de las órdenes de pago (a fin de ver si el inicio de la cobranza coactiva ha sido legal) y si puede verse en queja el pedido de conclusión del procedimiento coactivo. Al resolver el caso, en la RTF se incluyó el Acuerdo de Sala Plena N.º 2010-17 del 2.12.2010, en el cual se fijó el siguiente criterio:

*“No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del artículo 119º del Código Tributario”.*

Respecto de este último punto, indican que en reiterada jurisprudencia se ha señalado que la queja está destinada a encauzar la actuación de la administración que pueda afectar los derechos del contribuyente, cuando éste no tenga otra vía para corregir dicha actuación. En este caso, ese cuestionamiento puede hacerse dentro del procedimiento contencioso ya iniciado.

### **3.5. Para continuar con la cobranza, debe primero notificarse la inadmisibilidad del reclamo por falta de pago previo**

En la misma RTF N.º 15607-5-2010 y Acuerdo de Sala Plena 2010-17 reseñados en el ítem anterior, se consignó también que:

*“Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo”.*

Al respecto, se indicó como fundamento que si se presenta una queja respecto de la cobranza de una orden de pago; esta se ha reclamado dentro de plazo a que hace referencia el artículo 119° (20 días hábiles) y se aduce la existencia de circunstancias que harían improcedente la cobranza; corresponde que el Tribunal Fiscal solicite a la administración confirme o no la existencia de tales circunstancias. De existir las mismas, el Tribunal Fiscal dispondrá que se suspenda la cobranza. Y si la administración señala que ello (la existencia de las circunstancias) aún se encuentra en evaluación, igual el tribunal dispondrá la citada suspensión, sin que ello implique pronunciarse respecto a la existencia de tales circunstancias, sino que la administración no ha cumplido con acreditar la inexistencia de las mismas, *“por lo que no se puede causar un perjuicio al contribuyente por una situación atribuible a la propia Administración”*<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Al respecto en el Informe N° 6-2011-SUNAT/2B0000 la SUNAT ya señaló, considerando la RTF 15607-5-2010 que 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. En el mismo informe se menciona que el criterio contenido en el Informe N°74-2008-SUNAT/2B0000 en el cual se señalaba que el Ejecutor Coactivo no deberá suspender el Procedimiento de Cobranza Coactiva de las Órdenes de Pago, durante el plazo que se otorgue al contribuyente para cumplir con el requerimiento de pago previo dispuesto en el artículo 136° del TUO del Código Tributario, cuando el reclamo es presentado dentro del plazo de 20 días hábiles de notificada la Orden de Pago pero sin acreditar otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, únicamente se mantiene en el supuesto en que el contribuyente no aduzca la existencia de circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, es decir, si las circunstancias alegadas, per se, no podrían desvirtuar la

### 3.6. La apelación oportuna de la inadmisibilidad no suspende la cobranza coactiva

En este caso, el contribuyente presentó queja dado que la administración había informado su deuda a Centrales de Riesgo, considerándolo una vulneración a su derecho a la reserva tributaria. Ello — señalaba el contribuyente — a pesar que las Órdenes de Pago vinculadas (cuyos reclamos se habían declarado inadmisibles por extemporáneos) estaban apelados oportunamente ante el Tribunal Fiscal, habiendo argumentado en ambas etapas la presentación de declaraciones rectificatorias que variaban la deuda contenida en las órdenes de pago. La administración acotó que los reclamos habían sido presentados extemporáneamente, por lo que fueron declarados inadmisibles y la cobranza resultaba por lo tanto arreglada a ley. En la RTF **05464-4-2007** se transcribió el Acuerdo de Sala Plena N° 2006-24, en cuanto a que ha establecido (en lo vinculado a nuestro tema) que:

*“ (...) procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisible por la Administración en los casos que el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”.*

Como sustento se indicó que de acuerdo al artículo 115° del Código Tributario es deuda exigible la que conste en orden de pago notificada de acuerdo a ley. Y que el 119° establece que se suspenderá la cobranza coactiva cuando *“se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la resolución de determinación o resolución de multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza”*, sin hacerse referencia a las órdenes de pago, ante lo cual se deduce que no está incluido como causal de suspensión *“el caso de una apelación contra una resolución que declaró inadmisibile la reclamación contra una orden de pago”*.

*“Por tanto, la deuda tributaria contenida en una orden de pago emitida conforme al artículo 78° del Código Tributario y notificada conforme a*

---

procedencia de la cobranza (por ejemplo, el mero dicho de no poder pagar la deuda tributaria por falta de recursos económicos).

*ley, es exigible coactivamente según se señala en el inciso d) del artículo 115° del citado Código; la interposición de un recurso de reclamación contra dicha orden de pago no modifica su exigibilidad, por el contrario, el pago previo de la totalidad de la deuda constituye requisito para admitir a trámite la reclamación tal como se establece en el artículo 136° del Código Tributario y solo de manera excepcional, cuando existan circunstancias que evidencien que la cobranza de la deuda podría ser improcedente, en el numeral 3) del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, se permite al ejecutor suspender temporalmente la cobranza. Asimismo la apelación oportuna de una resolución que declaró inadmisibile la reclamación contra una orden de pago, tampoco modifica la exigibilidad de la deuda contenida en dicha orden de pago, pues ello no se encuentra previsto dentro de los supuestos de conclusión del procedimiento de cobranza coactiva contenidos en el inciso b) del citado artículo 119°.*

#### **IV. CASOS EN LOS CUALES SE HA ADMITIDO LA RECLAMACIÓN SIN PAGO PREVIO<sup>(11)</sup>**

##### **4.1. Casos en los cuales la deuda tiene indicios de inexactitud**

###### **4.1.1. Recurso extemporáneo admitido por economía procesal**

Un tema importante a analizar, es que sucede cuando el reclamo contra la orden de pago se presenta luego de los 20 días hábiles establecido en el numeral 3) del artículo 119° del código tributario. A continuación revisamos algunos casos.

---

<sup>11</sup> Nótese que en el presente artículo no revisamos —por lo menos específicamente— aquellos casos en los cuales el Tribunal Fiscal declara la nulidad del valor, al detectar que debió emitirse una resolución de determinación en vez de la orden de pago finalmente emitida. Ello por cuanto en esos casos realmente no se trata de la cobranza de órdenes de pago. Al respecto puede revisarse el Acuerdo de Sala Plena N° 03-2016 que estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria: “Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación”.

El contribuyente había sido notificado con una orden de pago vinculada al IGV. Su reclamo contra dicho valor fue presentado extemporáneamente (luego de los 20 días hábiles) y declarado inadmisibile. Sin embargo, el Tribunal Fiscal, emitió la RTF 300-4-2001 en la cual señaló que tratándose de una acotación manifiestamente improcedente y en aplicación del principio de economía procesal, admitía a trámite la apelación, revocando la Resolución de Inadmisibilidad y dejando sin efecto la orden de pago. En este caso, el recurrente había consignado en su declaración original un saldo a favor, habiéndolo repetido en un periodo anterior, sin embargo no lo había incluido en la declaración rectificatoria sobre la cual se basaba la orden de pago.

Al resolver este caso, el tribunal fiscal cito el criterio ya establecido en las RTF 2118-4-96 y 35-3-99.

En el primero de esos casos (RTF 2118-4-96), se trataba de una resolución de determinación vinculada al IGV, cuyo reclamo había sido extemporáneo. Al revisarse la documentación, se verificó que se habían reparado facturas giradas por servicios exonerados del IGV y por operaciones consideradas exportación de servicios, y se había calificado como retiro de bienes actividades que constituyen gasto o costo de la empresa para efectos del impuesto a la renta, es decir, que se habían incluidos como gravados, conceptos cuya cobranza sería improcedente, y que no se había podido revisar determinada documentación, ante lo cual era necesario efectuar un reexamen en el proceso de reclamación. Al resolver la apelación, revocando la resolución de inadmisibilidad y ordenando se admita a trámite el reclamo, el tribunal expresó que:

*“De acuerdo a reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha establecido que debe admitirse a trámite la reclamación sin pago previo, aunque sea extemporánea, cuando la acotación padezca de alguna causal de nulidad o anulabilidad y cuando no obstante no existir éstas, de lo señalado fluya la manifiesta improcedencia de la acotación, en aplicación del principio de economía procesal”.*

En el segundo caso (RTF 35-3-99), igualmente se trataba de resoluciones de determinación emitidas por concepto de IGV, y el contribuyente no solo había presentado extemporáneamente la

reclamación sino también la apelación ante el tribunal fiscal. En este caso, el tribunal observó que una factura había sido reparada al ser anotada en el registro de compras luego del plazo de dos meses que establecía el reglamento de la Ley del IGV y señaló que ello no implicaba la pérdida del crédito fiscal, sino únicamente la postergación de su utilización. Así se decidió revocar en parte las resoluciones que habían declarado inadmisibles el reclamo y la apelación, en cuanto al reparo al crédito fiscal ya señalado el cual debería dejarse sin efecto, confirmándolas en lo restante.

Debe mencionarse que la posición expresada no es adoptada siempre por el Tribunal Fiscal. Así, en el caso de la RTF N° 8468-3-2010 se revisó el caso de un contribuyente que había consignado por error un mayor crédito fiscal en su declaración original, el cual había corregido voluntariamente con la presentación de una declaración rectificatoria. La administración le emitió la multa del numeral 1 del artículo 178° (declaración de cifras o datos falsos que generan aumentos indebidos de créditos a favor del deudor tributario) (12). El contribuyente, citando como sustento la STC N° 3548-2003-AA/TC que ya reseñamos, presentó su reclamo un día después de haberse vencido el plazo, por lo que este fue declarado

---

<sup>12</sup> En relación a los supuestos de aumento indebido del crédito fiscal, mencionemos que actualmente con la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 39-2016-SUNAT/600000 del 18.8.2016 (publicada en el Diario Oficial El Peruano el 19.8.2016) se estableció aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias, de acuerdo a los criterios y requisitos establecidos en sus anexos. En ellos, respecto de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se establece que no se aplica la sanción cuando respecto del IGV: "a) La disminución del débito fiscal o el aumento indebido del crédito fiscal, según sea el caso en un determinado período, no origine un perjuicio económico, y que el deudor tributario no haya compensado o solicitado la devolución del saldo a favor, de corresponder, y; b) *El deudor tributario haya presentado la declaración rectificatoria correspondiente al periodo en el cual tuvo lugar la declaración del débito o crédito fiscal inexistente, y, a su vez, no haya aplicado o arrastrado el saldo a favor indebido en la declaración original del periodo siguiente o subsiguientes. A tal efecto, dicha declaración rectificatoria deberá presentarse antes de la notificación de cualquier requerimiento que dé inicio a un proceso de fiscalización o verificación respecto del tributo vinculado a la infracción*".

inadmisible por extemporáneo. Al resolver el Tribunal Fiscal citó la STC N° 2763-2002-AA (en el sentido que las restricciones legales no deben obstaculizar, impedir o disuadir irrazonablemente el acceso de un particular a un tribunal de justicia) así como la STC N°4242-2006-PA/TC (considerando que no resultaba irrazonable ni desproporcionado la exigencia del pago previo para reclamaciones extemporáneas). En base a ello, en la RTF se señaló que carecían de sustento los argumentos del contribuyente, que la inadmisibilidad estaba de acuerdo a ley y que la STC N° 3548-2003-AA/TC incluida por el contribuyente como argumento no resultaba pertinente, y además: *“Que sin perjuicio de lo señalado cabe mencionar que de autos no se evidencia la manifiesta improcedencia de la cobranza del valor impugnado, como refiere el recurrente, por lo que carece de sustento lo alegado”*.

#### **4.1.2. Rectificadorias que determinan un menor monto**

Considerando que las órdenes de pago se basan en las propias declaraciones de los contribuyentes ya que son emitidas (en la mayoría de los casos) por sistemas informáticos que actúan con suma rapidez, ha sido un caso frecuente el de situaciones en las cuales los citados valores se han basado en declaraciones, sobre las cuales ya se ha presentado una declaración rectificatoria.

En ese sentido, son frecuentes los casos en los cuales el Tribunal Fiscal constata que se habían presentado declaraciones rectificatorias que no habrían sido verificadas por la administración. En estos casos las rectificatorias disminuyen la obligación tributaria e influyen en el saldo a favor de los meses siguientes<sup>(13)</sup>.

---

<sup>13</sup> Al respecto ya la SUNAT mediante Informe N° 302-2005-SUNAT/2B0000 atendió una consulta en la cual se le preguntaba si en el caso de una Orden de Pago emitida respecto de una declaración jurada original (DJ1), cuando dicha declaración es rectificadora determinando un monto menor y posteriormente se presenta una reclamación contra la Orden de Pago, no habiendo aun surtido efecto la declaración rectificatoria (DJ2). Al atender la consulta, SUNAT indica que el contribuyente debe cumplir con el pago de la parte de la deuda que no es materia de reclamo a fin que se admita a trámite su recurso, y además, que no es exigible el pago previo de la parte de la deuda

Al resolverlas, el tribunal señala que corresponde a la administración verificar en la instancia de reclamación las declaraciones rectificatorias presentadas por los deudores. Los casos generalmente se han resuelto sin exigir el pago previo de la deuda. En ese sentido pueden revisarse las resoluciones números **1341-3-96**, **319-2-96**, **1535-1-96**, **10-2-97** y **629-2-99**.

En otros casos, el Tribunal Fiscal señala que las rectificatorias le restan certeza a la existencia de la deuda contenida en las Órdenes de Pago impugnadas, aspecto que en esos casos fue indicado en el recurso de reclamación y no considerado por la administración al exigir el pago previo. Al respecto, puede revisarse la RTF N° **390-2-97**.

Por otro lado, dependiendo de los periodos modificados por vía de declaraciones rectificatorias, el Tribunal Fiscal consideró el hecho que las mismas disminuyen la obligación tributaria e influyen en el saldo a favor de los meses siguientes. Eso se menciona en la RTF N° **629-2-99**.

En un caso interesante, el contribuyente había colocado por error las retenciones de períodos anteriores en el casillero de percepciones de periodos anteriores, por lo cual le emitieron una orden de pago (IGV) la cual reclamó incluso luego del plazo de 20 días hábiles (y luego de presentar su declaración rectificatoria). El Tribunal Fiscal estableció en ese caso (RTF N° **2243-4-2010**):

*“Que en consecuencia, lo resuelto por la Administración se encuentra arreglado a ley, no obstante, de la verificación de la documentación que obra en autos se advierte que resulta de aplicación el principio de economía procesal, por lo que procede emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido (...). Que en consecuencia, al no ajustarse la orden de pago impugnada a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, norma sobre cuya base fue emitida, corresponde por economía procesal revocar la apelada y en*

---

reclamada, en tanto su cobro puede resultar siendo improcedente debido a la presentación de la declaración rectificatoria, pero respecto de la parte que es disminuida en la rectificatoria y siempre que el recurso haya sido interpuesto dentro del plazo de 20 días hábiles de notificada la Orden de Pago.

*aplicación del numeral 2 del artículo 109º del mismo código, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido, procede declarar nula la orden de pago materia de la presente impugnación”.*

En cuanto a declaraciones rectificatorias, en algunas situaciones la administración habrían emitido las órdenes de pago en base a las declaraciones rectificatorias presentadas aceptando la determinación efectuada vía fiscalización. El contribuyente presentaba sin embargo nuevas rectificatorias (segundas rectificatorias) e impugnaba los valores. La posición de la administración era que efectuada la fiscalización, las posteriores declaraciones rectificatorias que varíen la determinación (hecha en fiscalización), no deberían ser tomadas en cuenta. El Tribunal Fiscal señaló en diversas oportunidades que nada impide presentar nuevas rectificatorias y que por lo tanto la administración tendría que verificarlas (al respecto pueden revisarse las RTF’s Números 633-4-99, 1123-4-2001, 1340-4-2002, 6424-4-2004y 1818-4-2003).

Por otro lado, en la RTF N° 679-5-2002 se estableció que al haber surtido efectos el menor monto declarado en la rectificatoria, aplicando el principio de economía procesal, se debía dejar sin efecto la orden de pago ya que el saldo a favor resulta mayor al impuesto determinado. En este caso, la declaración rectificatoria se refería a un periodo anterior al del valor emitido, el cual sin embargo implicaría un mayor crédito fiscal arrastrable hasta el periodo materia de la orden de pago. Dado que el monto menor declarado en la rectificatoria había surtido efectos, el tribunal consideró que debía dejarse sin efecto la orden de pago.

Finalmente, en el caso a que se hace referencia en la RTF N° 10027-5-2001, en su escrito de reclamación el contribuyente señalaba que inicialmente había declarado en ceros, lo cual rectificó posteriormente determinando un impuesto, el mismo que generó la emisión de la orden de pago impugnada. Sin embargo, también señalaba como argumento de defensa, que ya había declarado en el período anterior un saldo a favor mayor a la supuesta deuda. El Tribunal Fiscal expresó que corresponde aplicar dicho saldo a

favor, existiendo por lo tanto las circunstancias que acreditarían la improcedencia de la cobranza de la supuesta deuda.

#### *4.1.3. Evaluación de alcance de exoneración*

En este caso, un contribuyente de zona de selva (Loreto) señalaba que la orden de pago era improcedente, pues le alcanzaba la exoneración dispuesta por la Ley General de Industrias para empresas industriales ubicadas en zona de selva. El Tribunal Fiscal señaló en la RTF N° **630-2-99** que al estar en discusión los alcances de una exoneración, procedía admitir a trámite el reclamo sin exigir el pago previo.

#### *4.1.4. Existencia de proceso de amparo en trámite*

El contribuyente había argumentado en su reclamo, la violación de principios constitucionales (las órdenes de pago habían sido emitidas por el impuesto mínimo a la renta – IMR), la necesidad de dejar de lado normas tributarias contrarias a las normas constitucionales y finalmente que había interpuesto una Acción de Amparo. El Tribunal Fiscal en la RTF N° **2635-4-96** señaló que si bien no existe un mandato judicial que respalde el derecho de la contribuyente a no realizar el pago del impuesto, existiendo una Acción de Amparo en trámite, procedería admitir a trámite la reclamación, sin que ello signifique un pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

#### *4.1.5. Alcance de una inafectación por ley*

La recurrente señalaba que se encontraba inafecta al impuesto a la renta, por lo establecido en la Ley General de Cooperativas. El Tribunal Fiscal en la RTF N° **459-3-2002** evalúa las normas de dicha Ley, y finalmente concluye en que la administración debe admitir a trámite el reclamo sin pago previo, debiendo pronunciarse sobre el fondo del asunto, examinando si la recurrente cumple con los requisitos de constitución y reconocimiento como tal para gozar del beneficio antes indicado.

## **4.2. Casos en los cuales existe un trámite pendiente respecto a la deuda contenida en la orden de pago**

### ***4.2.1. Principio de economía procesal – posible compensación***

En el caso vinculado a la RTF N° 651-2-98, el contribuyente señalaba que en el período siguiente al de la orden de pago reclamada, hizo un pago en exceso, el cual solicitaba se tomara en cuenta aplicándose contra el citado valor. Al existir evidencias que el contribuyente tiene un crédito a su favor susceptible de compensarse con la omisión de pago materia de pronunciamiento, el tribunal considero que debería aplicarse el Principio de Economía Procesal para admitir a trámite el reclamo y que la administración se pronuncie sobre la compensación solicitada.

### ***4.2.2. Compensación en trámite***

En un caso algo similar al anterior, la recurrente había señalado tener pendiente de atención una solicitud de compensación de pagos en exceso con la deuda reclamada, y la administración indicó que ello era un procedimiento no contencioso diferente a la impugnación, por lo cual no validó dicho argumento. El Tribunal Fiscal en la RTF N° 2094-3-2002 indicó que ello podría constituir el supuesto de excepción previsto en el artículo 119°, lo cual debe verificarse admitiéndose a trámite la reclamación sin exigirse el pago previo de la misma.

### ***4.2.3. Devolución en trámite no denota exigibilidad de devolución***

En un caso parecido al señalado en el ítem anterior, el contribuyente alegaba que tenía un saldo a favor y una solicitud de devolución pendiente en relación al mismo, por lo cual debería esperarse a que se efectuara la compensación. El Tribunal Fiscal señaló que los créditos deben estar liquidados y ser exigibles, es decir se necesitaba un pronunciamiento expreso de la administración reconociéndolos y aceptando o disponiendo la compensación, lo cual aún no había sucedido. Por ello, a través

de la RTF N° 293-5-99 se confirmó —en este caso— la inadmisibilidad del reclamo.

Un criterio diferente se asumió en la RTF N° 1515-3-2003, en la cual el contribuyente había señalado tener un crédito tributario por el cual había solicitado devolución, y además la compensación con la deuda contenida en las órdenes de pago impugnadas. El Tribunal Fiscal señala que al no haberse pronunciado la administración respecto al crédito tributario invocado ni a la compensación solicitada, debe admitirse a trámite el reclamo. Igualmente en la RTF N° 274-4-97 la contribuyente manifestaba tener saldos a favor que podrían ser compensados contra la deuda establecida en la orden de pago impugnada. El Tribunal Fiscal señaló que la administración deberá verificar la existencia del saldo a favor señalado por la recurrente, a fin que pueda efectuarse la compensación y en su caso, pronunciarse al respecto.

### **4.3. Casos en los cuales la deuda ya habría sido cancelada**

#### ***4.3.1. Posible cobro ya realizado***

En este caso, el contribuyente señalaba que la deuda en la orden de pago ya había sido materia de cobro coactivo (impuesto predial). El Tribunal Fiscal en la RTF N° 9820-3-2001 estableció que aun cuando no se había podido verificar si ello era cierto (la resolución coactiva citada no señalaba claramente cuál era la deuda cobrada), consideró que el hecho debe ser verificado por la administración al existir la posibilidad que la deuda objeto de cobro haya sido pagada.

#### ***4.3.2. Montos acogidos a fraccionamiento***

El contribuyente acogió los pagos a cuenta del impuesto a la renta a un fraccionamiento (en este caso al Régimen de Fraccionamiento Especial del Decreto Legislativo N.º 848) y luego rectificó su declaración anual descontando esos pagos a cuenta. La administración emitió la orden de pago por el impuesto anual, declarando inadmisibile el reclamo sin pago previo, ya que el fraccionamiento aún no había sido totalmente cancelado. El Tribunal

Fiscal en la RTF N° 1130-3-99 señaló que el acogimiento es un hecho que demuestra que la cobranza de la orden de pago podría ser improcedente ya que si bien la administración no reconoce como créditos del impuesto a la renta dichos pagos (los acogidos) si continua percibiendo los pagos de las cuotas del fraccionamiento.

### 4.3.3. Prescripción de la deuda contenida en la orden de pago

En este caso, mediante informe solicitado por el Tribunal Fiscal, la administración había señalado que el contribuyente presentó una solicitud de prescripción respecto de la deuda tributaria contenida en la orden de pago impugnada, la misma que aún no se había resuelto. El Tribunal Fiscal señaló en la RTF N°2393-4-2011:<sup>14</sup>

*“Que dado que la prescripción es una situación que incide en la exigibilidad de la deuda, de autos quedaría acreditada la existencia de circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente, por lo que procede revocar la apelada, debiendo la administración emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, para lo cual deberá tener en cuenta el resultado del trámite de la solicitud de prescripción antes mencionada”.*

Como ya ha señalado, MARIO ALVA<sup>15</sup>, en estos casos se detecta una aparente contradicción entre lo señalado en el numeral

---

<sup>14</sup> El presente artículo se refiere específicamente a Órdenes de Pago, y estas en la gran mayoría de los casos suelen ser emitidas con relativa rapidez luego de haberse presentado las declaraciones en que se basan. En el caso de otros valores, se presentan casos algo similares (por ejemplo Resoluciones de multa cuyo reclamo se ha declarado inadmisibile al ser presentado extemporáneamente) en los cuales el Tribunal Fiscal procede a emitir pronunciamiento sobre la prescripción ya que de acuerdo al artículo 48° del Código Tributario, la misma puede oponerse en cualquier etapa del procedimiento administrativo o judicial (así lo hizo en la RTF 1398-1-2013). Igualmente el tribunal fiscal ha señalado que aunque la materia controvertida está referida a la inadmisibilidat del recurso, al haberse invocado la prescripción procede emitir previamente pronunciamiento sobre ella (RTF N° 12858-8-2012).

<sup>15</sup> MARIO ALVA MATEUCCI, “¿Se puede reclamar una orden de pago sin pagar la deuda tributaria?: ¿Cuando una cobranza podría ser manifiestamente improcedente?”. Op. cit.

3 del artículo 119º, que para paralizar la cobranza exige no solo la evidencia de una circunstancia que la pueda hacer improcedente sino que se presente el reclamo dentro de los 20 días hábiles de notificada la Orden de Pago, y el artículo 48º, que al regular la prescripción, señala que esta puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial. En estos supuestos creemos correrían paralelamente la solicitud de prescripción (para la cual no hay plazo de presentación) y el reclamo, debiendo en este último evaluarse la existencia de la circunstancia que haría improcedente el cobro.

#### **4.4. Supuesta presentación de la declaración jurada por tercera persona**

La recurrente cuestionaba la declaración base de las órdenes de pago señalando que la misma había sido presentada por una tercera persona sin facultad para ello. En la RTF N° 40-6-1997, el tribunal consideró que lo afirmado tiene relevancia con la procedencia o no de la emisión de las órdenes de pago cuestionadas, toda vez que de ser cierto lo afirmado por aquella, los tributos supuestamente no pagados no habrían sido autoliquidados por la recurrente y no podrían haber dado lugar a la emisión de una orden de pago. Por ello, al haberse cuestionado la validez de las órdenes de pago, considera el tribunal que la administración debió admitir a trámite la reclamación sin la exigencia del pago previo, debiendo analizar el extremo alegado por la recurrente.

En un caso algo similar, la contribuyente señalaba que no había presentado la declaración jurada (Impuesto a la Renta Anual – personas naturales) que sustentaba la orden de pago impugnada. En el análisis del caso se verificó que la notificación del valor había sido inválida (vía publicación pero basada en una notificación inicial que se pretendió realizar en una dirección diferente a la de su domicilio fiscal), generándose así una notificación tácita en la fecha de interposición del reclamo. En la copia autenticada del formulario se apreciaba que la firma consignada en el recuadro de datos del representante legal, era diferente a la

de su documento de identidad, por lo cual el tribunal fiscal (en la RTF N° 2475-5-2002) estableció la existencia de las circunstancias que hacen presumir que la cobranza de la deuda tributaria podría ser improcedente<sup>16</sup>.

En la RTF N° 920-4-2011 el contribuyente señalaba que su anterior contador no le había devuelto la Clave SOL, y que fue dicho profesional quien le presentó una declaración, la misma que había generado la orden de pago a cuyo cobro se oponía. El Tribunal Fiscal señaló que no había circunstancias que ameriten la suspensión de la cobranza, y que el contribuyente podría haber obtenido en cualquier momento una nueva Clave SOL, anulando la que aún se encontraba en poder de su anterior contador.

#### **4.5. Economía procesal y nulidad de órdenes de pago por errada base legal**

La orden de pago impugnada (en el caso de la RTF N° 6767-3-2013) se relacionaba al ITAN y consignaba como base legal el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, lo cual era errado ya que realmente el valor se basaba en un tributo autoliquidado y no en errores de cálculo, por lo cual el Tribunal Fiscal consideró que existían circunstancias que hacen improcedente el cobro, por lo que se revocó la inadmisibilidad y en aplicación del principio

---

<sup>16</sup> Si bien esos casos se presentaban con mayor frecuencia en periodos en que las declaraciones se hacían con formularios físicos (de papel), aun ahora podría alegarse la no presentación de declaraciones incluso en formato virtual (al respecto consignamos como ejemplo la RTF N° 920-4-2011). Nótese al respecto que la regulación de la Clave SOL, establece que es responsabilidad del usuario tomar las medidas de seguridad en el uso de la clave SOL, y que se considera efectuada por el contribuyente toda transacción o consulta en la que para ingresar a SUNAT OPERACIONES EN LINEA se haya utilizado la Clave SOL que la SUNAT le otorgó (de acuerdo al artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT y normas modificatorias). En ese sentido por ejemplo en el caso resuelto mediante la RTF N° 447-4-2011, no se acogió el argumento de la contribuyente en el sentido que fue su contador quien utilizando indebidamente la Clave SOL, incluyó una supuesta deuda a un fraccionamiento, el cual al haber incurrido en causal de pérdida, estaba siendo materia de cobro.

de economía procesal, se declaró nula la orden de pago. A similar conclusión se llegó en el caso de Órdenes de Pago vinculadas a aportaciones sociales (RTF N° 10224-8-2013) y emitidas por falta de pago de cuotas del Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias SEAP (RTF N° 8532-3-2012).

## V. CONCLUSIONES

- Los derechos mencionados en el artículo 92° del Código Tributario, deben ser atendidos a través de una lectura amplia de dicho artículo. No deben ser cumplidos únicamente desde un punto de vista meramente formal y restrictivo, sino con el resguardo del conjunto de actos vinculados que deben desprenderse de cada uno de ellos, a fin de hacer real el derecho enunciado.
- En el caso específico del literal d) del artículo 92° el cual establece que los contribuyentes (deudores tributarios) tienen derecho a “Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código”, este debe cumplirse bajo la óptica de garantizar un debido procedimiento administrativo, el cual engloba diversos derechos vinculados a los procedimientos impugnatorios.
- Por ello, es importante que se admita a trámite el reclamo de las órdenes de pago sin exigir el pago previo, salvo –claro está– en los casos en que de acuerdo a ley ello corresponda.
- Diversas sentencias del Tribunal Constitucional han reafirmado la legalidad de la exigencia del pago previo, señalando que el mismo no limita el derecho de defensa. Cobra especial relevancia la Sentencia N° 4242-2006-PA/TC específicamente sobre el tema de las órdenes de pago.
- A nivel de jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en relación a casos en los cuales se ha admitido la existencia de circunstancias que presumiblemente harían improcedente el cobro de la deuda contenida en órdenes de pago, se encuentran casos en los cuales la deuda no es fehaciente (generalmente vinculados a la presentación de declaraciones rectificatorias o la posibili-

- dad de estar bajo el alcance de normas que establecen algún tipo de exoneración o inafectación).
- En otros supuestos, la deuda se encuentra relacionada a procedimientos en trámite que incidirían en su existencia (así por ejemplo posibles compensaciones o devoluciones), o con indicios de haberse ya cancelado (vía coactiva o vía fraccionamiento) o incluso estar prescrita.
  - Si bien los contribuyentes que afirmaban no haber presentado las declaraciones en las cuales se basan las órdenes de pago, anteriormente podían acreditarlo de alguna manera a través de la revisión de los formularios físicos presentados, hoy en día con el predominio de los formularios virtuales y el uso del mecanismo informático de la clave SOL, esos casos son menos numerosos, resultando importante destacar que su uso adecuado es únicamente responsabilidad del propio contribuyente.

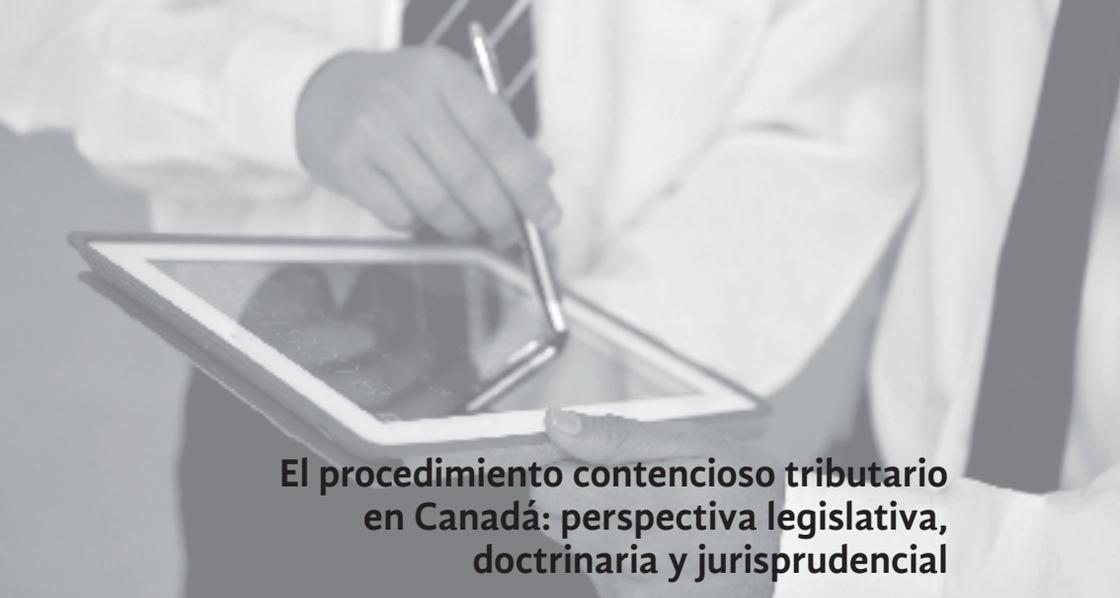
## VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALVA MATEUCCI, Mario. ¡Presenté un reclamo tributario! Y ahora, ¿Quién podrá resolverlo?. En el Libro homenaje a Armando Zozzoli Moller "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público", Palestra Editores, Lima 2006, páginas 629 a 644.
- ALVA MATEUCCI, Mario. ¿Se puede reclamar una orden de pago sin pagar la deuda tributaria?: ¿Cuándo una cobranza podría ser manifiestamente improcedente?". En Revista de la Biblioteca del Colegio de Abogados de Lima, N° 8, octubre 2009, páginas 135 a 142.
- ARANCIBIA CUEVA, Miguel. Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria". Instituto Pacífico, Lima octubre 2012.
- HUAMANI CUEVA, Rosendo. Código Tributario comentado. Jurista editores. Quinta edición, Lima mayo 2007, 992 págs.
- IANNACONE SILVA, Felipe. Comentarios al Código Tributario, Editora Jurídica GRIJLEY, Lima 2001.
- LANDA ARROYO, César. Derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional, con especial énfasis en su respeto en sede administrativa. En "El procedimiento contencioso tributario: Derechos y Garantías del contribuyente en sede administrativa y

judicial”, Libro Digital de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, diciembre 2015.

TALLEDO MAZÚ, César. Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas S.R.L., 2013. Tomo I.

VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma.



## El procedimiento contencioso tributario en Canadá: perspectiva legislativa, doctrinaria y jurisprudencial

*Tania Cortez Ramos*

*Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Derecho Tributario por la Universidad British Columbia en Vancouver. Actualmente se desempeña como Coordinadora Financiera del Programa de Reasentamiento de Refugiados Asistidos por el Gobierno Federal Canadiense. Es miembro de la Canadian Tax Foundation y ha participado en las clínicas tributarias de la Canada Revenue Agency brindando atención a inmigrantes de escasos recursos.*

**SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.– II. GENERALIDADES SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO CANADIENSE. 2.1. Marco Legislativo aplicable para efectos del Impuesto a la Renta. 2.2. La determinación de impuestos y la actuación del Ministerio. 2.3. La determinación y la nota de determinación. 2.4. La redeterminación.– III. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN CANADÁ. 3.1. Primera instancia: impugnación ante Canada Revenue Agency. 3.2. Segunda instancia: Apelación ante el Tribunal Fiscal. 3.3. Tercera instancia: apelación ante la Corte Federal de Apelaciones. 3.4. Cuarta y última instancia: apelación ante la Corte Suprema de Justicia. 3.5. La cobranza coactiva sobre importes materia de controversia.– IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.– V. BIBLIOGRAFÍA.**



## OBJETO

El presente artículo tiene como objeto brindar una perspectiva global de cómo funciona el procedimiento contencioso tributario en Canadá. Se explica cuáles son las instancias disponibles para impugnar, los plazos y requerimiento en cada caso. Para ello, a fin de facilitar la comprensión al lector, se desarrolla previamente y de manera general cómo funciona el sistema tributario en Canadá.

## I. INTRODUCCIÓN

Las clases de Derecho Romanista decían que el Derecho Anglosajón era básicamente un derecho tácito donde las reglas estaban determinadas fundamentalmente por la costumbre y donde había pocas normas escritas. Sin embargo, recientemente descubrí de primera fuente que, por lo menos en el Derecho Tributario Canadiense, si existe una gran fuente legislativa escrita.

En el presente artículo pretendo brindar una perspectiva general de cómo funciona el sistema contencioso tributario en Canadá. A efectos de delimitar la legislación aplicable, en el presente artículo me referiré mayormente al procedimiento contencioso tributario aplicable al Impuesto a la Renta (*Income Tax*). No obstante, haré algunas otras aclaraciones que resulten útiles para proveer una perspectiva más general de cómo funciona el sistema canadiense.

En la primera parte, brindo ideas generales sobre cómo funciona el Sistema Tributario Canadiense: cuál es la estructura del Impuesto a la Renta, cuál es su fuente legislativa, cómo se administra y quiénes son los beneficiarios de la recaudación. Adicionalmente, se incluye información de cómo el Ministerio de

Ingresos de Tributos Internos<sup>1</sup> determina deuda tributaria a los contribuyentes y en qué circunstancias está facultado a determinar o redeterminar la deuda tributaria. Para ello, se incluyen definiciones básicas como el “due dispatch”, la Nota de Determinación, la determinación, la redeterminación y los plazos que la limitan; asimismo, se incluyen algunos pronunciamientos de la corte que establecen la aplicación de algunas normas.

En la segunda parte, se detalla cuál es el procedimiento administrativo en Canadá. Se habla de cuáles son las vías impugnatorias con las que cuenta el contribuyente. Se detallan cuáles son las instancias, los requerimientos y los plazos aplicables en cada caso. Asimismo, se incluye información sobre las limitaciones en cada instancia y los detalles procedimentales en caso de tratarse de un procedimiento informal o del procedimiento general.

En la tercera parte, se resaltan los aspectos más interesantes de este sistema. Se menciona cuáles podrían ser algunos de los aspectos que podrían aportar una mejora en el sistema contencioso tributario peruano y otros puntos relevantes a considerar.

## II. GENERALIDADES SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO CANADIENSE

En principio se debe mencionar que Canadá tiene un sistema de gobierno federal, es decir con diferentes niveles de gobierno: El Federal y el Provincial(o territorial). Está compuesto por diez provincias y tres territorios<sup>2</sup>. Por lo tanto algunos impuestos son

---

<sup>1</sup> Las normas se refieren al Ministro de Ingresos de Tributos Internos y a su ministerio. El es el responsable, dentro del Gabinete canadiense, de la Canada Revenue Agency, entidad encargada de la administración tributaria canadiense equiparable a la SUNAT peruana. Aplica y propone leyes tributarias, así como dispone cobranza coactiva.

<sup>2</sup> Las 10 provincias son: Alberta, Columbia Británica, Manitoba, Nuevo Brunswick, Newfoundland y Labrador, Nueva Escocia, Ontario, La Isla del Príncipe Edward, Quebec, y Saskatchewan. Los 3 territorios son: Territorios del Noroeste, Nunavut y Yukon.

competencia de los gobiernos provinciales o territoriales y otros son de exclusiva competencia Federal.

El Impuesto a la Renta en Canadá es mixto, tiene un componente federal y otro que es determinado por el Gobierno Provincial. Es decir, al porcentaje aplicable federalmente se le suma el porcentaje que exige la provincia o el territorio de residencia del contribuyente. Asimismo, cabe mencionar que tanto el gobierno federal como el provincial determinan el porcentaje aplicable considerando una diferente escala de ingresos. Así pues, el impuesto a la Renta que pagan un residente en Ontario y otro en Alberta, no será el mismo que paga un residente en la provincia de Columbia Británica aunque los tres tuvieran la misma cantidad de renta declarada.

La base legislativa para el Impuesto a la Renta es el *Income Tax Act*. Este podría ser considerado el equivalente a la Ley del Impuesto a la Renta, excepto por una particularidad, incluye cuestiones de forma, fondo y de procedimiento.

En el derecho canadiense no existe un cuerpo legislativo que compile únicamente las cuestiones formales y procedimentales en materia tributaria como lo establece el Código Tributario peruano. Solo hay las normas generales en materia administrativa y judicial y luego las específicas establecidas en este caso en una sección del mismo *Income Tax Act*. En síntesis, el *Income Tax Act* (en adelante ITA) es similar a una Ley del Impuesto a la Renta que adicionalmente cuenta con un capítulo sobre procedimientos.

Por otra parte, tenemos los impuestos a las ventas: El PST, impuesto al valor agregado de competencia Provincial; el GST, que literalmente se traduce como impuesto a los bienes y servicios de competencia federal, también conocido como impuesto a las ventas y el HST, que es una combinación de los dos primeros aplicable únicamente en algunas provincias o territorios. El HST se aplica en Ontario, New Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia and Prince Edward Island. No obstante, no se cobra impuesto a las ventas en los territorios de Yukon, Northwest Territories y Nunavut, por lo tanto en esos territorios solo se colecta el GST (Impuesto a las ventas de competencia federal).

El Impuesto a la Renta y el HST son administrados por la Agencia de Ingresos canadiense Canada Revenue Agency. Esta es la encargada de administrar la aplicación de las normas tributarias para el Gobierno de Canadá y para la mayoría de provincias y territorios. Asimismo, administra algunos beneficios y programas de incentivo que se canalizan a través del sistema tributario<sup>3</sup>.

## **2.1. Marco legislativo aplicable para efectos del Impuesto a la Renta**

Para efectos del impuesto a la Renta, los contribuyentes están obligados a declarar sus impuestos una vez al año. Por lo general es en Abril, pero existen reglas especiales para corporaciones que determinan que algunos puedan presentar sus declaraciones anuales hasta Junio de cada año.

Dentro de ese contexto, para determinar la posibilidad de una nueva determinación son aplicables los artículos 152(1), 152(4), 152(2), 152(3.1) y 152(4) del ITA. Adicionalmente, resultan aplicables los artículos 165(1), 165(1.2), 165(3) para objetar una redeterminación (nueva determinación) y los artículos 169 y 169(2.2) para efectos de la apelación al Tribunal Fiscal y a la Corte Federal de Apelaciones.

## **2.2. La determinación de impuestos y la actuación del Ministerio**

En principio, el artículo 152(1) del ITA señala que una vez que un contribuyente ha presentado su declaración jurada Canada Revenue Agency tiene la obligación de determinar el impuesto con *due dispatch* a fin de emitir una nota de determinación.

La determinación es entendida como el resultado del proceso administrativo de determinar la deuda tributaria de un contribuyente. La administración revisa y verifica, cuando es necesario, y el Ministerio decide si las deducciones reclamadas serán admiti-

---

<sup>3</sup> Canada Revenue Agency página web: <http://www.cra-arc.gc.ca/>

das. La determinación es el proceso administrativo por el cual el Ministerio culmina con certeza cuál es la responsabilidad cuantitativa tributaria de un contribuyente. Este proceso culmina con la emisión y notificación de la Nota de determinación.

Nótese que todo este proceso debe ser cumplido por el Ministerio con “*due dispatch*”, un concepto que resulta bastante circunstancial. Puede ser entendido como una celeridad debida, una diligencia media o dentro de un periodo de tiempo razonable. En *Ficek v. The Attorney General of Canada 2013 FC 502*<sup>4</sup>, el juez señala que la discreción debe ser razonable a fin de cumplir su propósito de determinar la responsabilidad del contribuyente. Debe brindarles certeza a los contribuyentes puesto que si este plazo es extendido también se entienden los plazos para la redeterminación y apelación.

En “*M.N.R. v. Appleby*”, la corte estableció que un periodo de 22 meses excedía un periodo razonable; pero debido a la complejidad del expediente del contribuyente el plazo de demora era justificable. Como regla general, las cortes han establecido que para demostrar que el ministerio no ha determinado con “*due dispatch*” debe demostrarse que ha habido una demora no razonable.<sup>5</sup>

Un dato curioso es que el requerimiento de determinar con “*due dispatch*” contenido en el artículo 152(1) del ITA se aplica al examen inicial de la declaración jurada y a la determinación de impuestos dentro del año tributario en cuestión. De una simple lectura pareciera que este principio no se aplica a la redeterminación contenida en el artículo 152(4)(a) del ITA. No obstante, conforme a la definición contenida en el artículo 248 del ITA cualquier término referido a la determinación es aplicable también a la redeterminación.

---

<sup>4</sup> Citado por Ed Kroft en *Dealing with Tax Officials: Selected Issues in Administration, Enforcement and Appeals*. Blake Cassels & Gradon LLP. May 2014. Pg. 18

<sup>5</sup> CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg.383

### 2.3. La determinación y la Nota de determinación

Cabe mencionar que es importante tener en cuenta la diferencia entre determinación y re-determinación, pues el ITA incluye ambos términos. Asimismo, debe tenerse en cuenta que ninguna de estas dos exime al contribuyente de la posibilidad de la existencia de una deuda tributaria. Es decir, de acuerdo con el ITA, la deuda tributaria no requiere una determinación o re-determinación, existe aunque no se haya determinado, aún antes de haber presentado la declaración jurada anual de impuestos.

La ley establece una diferencia entre la determinación y la nota de determinación. La determinación implica que se calcule el impuesto adeudado, independientemente de cuál sea su base. Esto permite que, por ejemplo, una nota de determinación sea válida aunque su base legal este equivocada.

La ley no define una forma preestablecida para la Nota de determinación o redeterminación; sin embargo, el ITA establece en varios de sus artículos que las notas de determinación y re-determinación deben ser consideradas válidas aunque tuvieran deficiencias técnicas. Asimismo, el artículo 152(8) del ITA señala que la carga de la prueba para demostrar la invalidez de la determinación o redeterminación está en el contribuyente.

Así pues, tenemos casos como en "*Guaranty Properties Ltd. V. The Queen*" y "*Riendeau v. M.N.R*". En el primero se valida una nota de determinación que había sido notificada a un ex miembro del directorio de la contribuyente. En el segundo caso, se establece que la redeterminación era válida aunque se haya utilizado una base legal derogada. Posteriormente, se confirmó la redeterminación corrigiendo la base legal y la corte estableció que el Ministro se encuentra facultado para corregir errores.

En consecuencia, el principio general es que las deficiencias técnicas no invalidan una Nota de Redeterminación. No obstante, en algunos casos la corte ha manifestado que podría considerar

---

<sup>6</sup> Citado por CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg 406

las deficiencias que son desinformadas, inducen al error o son consideradas inaceptables.

El artículo 152(2) del ITA determina que la Nota de Determinación debe ser enviada a quien presentó la declaración de impuestos. Aunque no se detalla un procedimiento de notificación, este artículo implica, a criterio de la corte, que el Ministro debe haber cumplido su deber de haber enviado la Nota de Determinación. Así lo establece el artículo 165(3) del ITA. En consecuencia, si el contribuyente puede demostrar que la Nota de Determinación no llegó al domicilio declarado o fue enviado a la dirección incorrecta no se habrían determinado correctamente los impuestos. Tal es el criterio expuesto en "*Lawrence B. Scott v. MNR 60 D.T.C 1273 (Ex. Ct.)*".

Por regla general, el artículo 244(15) del ITA presume que la Nota de Determinación fue enviada en la fecha de su emisión. Asimismo, el artículo 244(14.1) del ITA establece que cuando una nota o cualquier otra comunicación enviada electrónicamente se presume que fue recibida en la fecha del envío. No obstante ambas presunciones pueden ser probadas en contra por el contribuyente.

En "*Multi-Malls Inc. V. M.N.R.*", la Nota de Determinación fue enviada a la dirección del presidente reportado el año anterior. La corte permitió la extensión del plazo porque la nota no había sido entregada a la dirección correcta; sin embargo, esto no hubiera procedido si, por ejemplo, el contribuyente hubiera dado una dirección equivocada.

## 2.4. La redeterminación

Para efectos de la redeterminación el artículo 152(4) del ITA establece que el Ministro, dentro de ciertos límites de tiempo, puede realizar redeterminaciones y determinaciones adicionales. Un dato curioso es que aunque usualmente se provee una explicación

---

<sup>7</sup> Citado por CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 392

en las redeterminaciones, legalmente no hay una obligación del Ministro de brindar detalles.

Asimismo, el Ministro está autorizado a redeterminar cuando ha recibido una nota de objeción de una determinación y decide reconsiderar su acotación. La Canada Revenue Agency, contiene mayor detalle sobre la práctica de la redeterminación en la Circular Informativa 75-7R3 e incluye, por ejemplo, cuando sea claro que ha omitido ingresos o incurre regularmente en acciones incorrectas.

Adicionalmente, el mismo artículo 152(4) del ITA autoriza al Ministro a redeterminar a un contribuyente por un mismo año tantas veces como el Ministro considere necesarias. Este criterio fue confirmado en “*Abrahams v. M.N.R (No. 1)*”<sup>8</sup> donde el contribuyente apeló su primera redeterminación y el Ministro realizó una segunda redeterminación antes que se resolviera la impugnación de la primera redeterminación. Esta segunda redeterminación establecía que la deuda era mayor a la primera. El contribuyente apeló la segunda redeterminación también; sin embargo, la corte estableció que el Ministro podía redeterminar tantas veces como las circunstancias lo requirieran. En consecuencia, esta segunda redeterminación reemplazó a la primera, haciéndola nula.

En el mismo caso se precisa que, hubiera sido diferente si se hubiera tratado de una determinación adicional. La redeterminación pretende subsanar el impuesto total anual y no solamente aclarar o aumentar una parte.

El artículo 165(7) del ITA permite que el contribuyente apele directamente al Tribunal Fiscal en caso que una redeterminación o determinación adicional sin requerir una nueva nota de objeción o si ya se apeló la primera determinación.

Como resultado de la jurisprudencia, Campbell<sup>9</sup> establece que si la determinación establece un total anual de impuesto por pagar entonces es una redeterminación; pero si se determina un importe

---

<sup>8</sup> Citado por CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 402.

<sup>9</sup> CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 404.

que debe ser agregado al importe que ya se había determinado previamente entonces se trata de una determinación adicional. Si es una redeterminación, esta reemplaza la anterior y se tiene que plantear una nueva apelación sobre nuevos argumentos. Por el contrario, si se trata de una determinación adicional entonces se debe continuar con los argumentos de la apelación original.

Aunque algunas veces la Canada Revenue Agency solo hace una revisión del cálculo matemáticamente y emite una Nota de Determinación estableciendo el importe calculado en la declaración jurada. Esto ha sido reconocido como determinación igualmente.

Por otra parte, está la determinación en la que no hay impuesto por pagar. Para estos casos la Corte Suprema de Canadá en "*Osalta oils Ltd. V. M.N.R.*" ha establecido que esto no limita el periodo durante el cual el Ministro puede redeterminar.

#### ***a) Re-determinación en las asociaciones de hecho - Partnerships***

En el derecho civil, lo más parecido a una Partnership es una asociación de hecho. La mejor definición sería que se trata de un ente con personería jurídica para determinados supuestos como el contractual; pero es un ente transparente para otros efectos.

Para efectos tributarios una Partnership no es sujeto de tributos. Si bien, la ganancia o la pérdida se determina al nivel de la asociación, cada parte está obligada a presentar su declaración jurada por su parte de ingreso o pérdida. En ese contexto, si el Ministro no está conforme con el ingreso o pérdida determinada, puede re-determinar a cada miembro de la partnership.

Las partnerships tienen reglas particulares como por ejemplo que el Ministro debe enviar la nota de determinación a la partnership y a quienes fueron sus miembros durante el año fiscal en cuestión. Esta regla puede ser muy compleja si hubiera un gran número de miembros. Asimismo, es de resaltar que, cuando el Ministro re-determina el impuesto por pagar, esto únicamente puede ser objetado por el miembro que ha sido designado y específicamente apoderado para tal objeto.

### ***b) Límites temporales para la redeterminación***

La regla general contenida en el artículo 152(4) establece que la redeterminación debe ser realizada por el Ministro dentro del “*periodo normal de redeterminación*” de un periodo tributario de un contribuyente.

El “*periodo normal de redeterminación*” es definido como un periodo que termina tres años después de que se envió la nota de determinación original o del día en que se envió la nota indicando que no había impuesto por pagar por el contribuyente por ese año. Nótese que para este plazo no se considera la fecha de la Nota de determinación. Este plazo se extiende a cuatro años cuando se trata de un fideicomiso o una corporación privada que no está controlada por canadienses. En consecuencia, como regla general el Ministro no podrá redeterminar después de cuatro años desde la fecha de la determinación original para los fideicomisos y las corporaciones que no son controladas por canadienses y después de 3 años para todo los demás.

En ese contexto, cabe precisar que de acuerdo con Campbell<sup>10</sup>, aunque una nota de notificación haya determinado un importe de impuestos adeudado erróneamente, esta sigue siendo una determinación válida, por lo tanto cuenta para efectos de determinar el “*periodo normal de redeterminación*”.

Sin embargo, el “*periodo normal de redeterminación*” puede ser extendido a seis y siete años, respectivamente, cuando se determine la existencia de circunstancias especiales contempladas en el literal (b) del artículo 152(4)(b) del ITA. Esto incluye, por ejemplo, casos como los siguientes:

- En los que la redeterminación se realizó por una transacción entre el contribuyente y un no domiciliado con el cual se encontraba vinculado<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 407

<sup>11</sup> Cabe precisar que el concepto utilizado en este supuesto es realmente el “*arm’s length*”. Este concepto tiene una definición muy casuística pero a grosso modo en este punto lo asemejé a la vinculación, porque se trata de dos contribuyentes que no están transando a valor de mercado por diversas razones.

- En los casos en los que hay una devolución de impuesto por cualquier ingreso en cualquier otro país que no sea Canadá.
- En los casos en los que se está lidiando con fideicomisos no domiciliados y con inversiones offshore.

Varios casos ha considerado el artículo 152(4)(b)(iii) del ITA según el cual se puede extender el periodo de redeterminación cuando hay una transacción entre un contribuyente y un no domiciliado vinculado. Esto fue desvirtuado en algunos casos como en “Blackburn Radio Inc. R<sup>12</sup>” donde se precisa el concepto de transacción conforme lo establece el diccionario: Es una pieza de un negocio comercial o del manejo de un negocio. Sin embargo, se acreditó que la inversión se realizaba en condiciones normales de mercado, en consecuencia, no se podía extender el plazo para la redeterminación.

No obstante, cabe precisar que existen supuestos específicos dentro de los cuales se puede extender el periodo de redeterminación a seis o siete años. Así lo establece el artículo 152(6) del ITA e incluye los casos de arrastre de pérdidas.

Otro de los casos particulares que extienden el plazo de redeterminación está en el artículo 152(4)(de) del ITA. Este se aplica a los casos en los que se ha asignado la renta de una corporación entre dos provincias. Es decir, cuando un contribuyente ha percibido renta en dos provincias. En ese caso, el Ministro puede redeterminar hasta un día antes que se cumpla un año del envío de la redeterminación y el día 90 después de enviar la redeterminación provincial.

### III. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN CANADÁ

#### 3.1. Primera instancia: Impugnación ante Canada Revenue Agency

Por lo general, Canada Revenue Agency le da una oportunidad al contribuyente de enviar sus observaciones antes de

---

<sup>12</sup> Citado por CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 409.

la emisión de la nota de determinación. Así, es posible que se aclaren malentendidos en este nivel y se evite el procedimiento de apelación.

El artículo 165(1) del ITA un contribuyente que impugna una determinación debe hacerlo por escrito y explicando las razones que justifican su objeción, así como todos los hechos que fueran relevantes. Aunque en el ITA no hay requerimientos específicos los contribuyentes pueden interponer su impugnación en tres formas:

- a) Utilizando su cuenta online y llenando el formato que se encuentra bajo el rubro: "Iniciar mi disputa formal".
- b) Presentando un escrito ante el Jefe de Apelaciones de la Canada Revenue Agency y enviándolo al Centro de Apelaciones correspondiente.
- c) Utilizar el formato T400A conocido como Impugnación al Impuesto a la Renta y enviarlo al Centro de Apelaciones.

Los artículos 165(1.11) al (1.14) del ITA establecen reglas especiales para las impugnaciones planteadas por "*grandes corporaciones*". Estas están definidas como aquellas que tienen un capital gravable mayor a los 10 millones de dólares.

El mencionado artículo 165(1.11) del ITA establece que la Nota de impugnación debe describir razonablemente cada punto materia de controversia. Especificar el importe materia de disputa (importe de la pérdida, impuesto, gasto deducible o impuesto reembolsable) y proveer los hechos y razones que justifican cada caso.

Al respecto, Colin Campbell<sup>13</sup> señala que esta provisión parece haber sido una respuesta al proceder de algunas corporaciones que optaron por la práctica de impugnar, de manera general, a fin de dilatar el tiempo en búsqueda de posibles motivos de controversia. Actualmente, cuando Canada Revenue Agency considera que no se ha provisto suficiente detalle, pueden requerir al contribuyente y si la información es provista dentro de los 60 días se habrá cumplido con el requerimiento.

---

<sup>13</sup> CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 455

En principio, cuando el Ministro realiza una determinación de adeudo de impuestos el contribuyente puede impugnar cualquier hecho relevante, aunque este tema no haya sido antes materia de su propia declaración. Sin embargo el artículo 165(1.1) del ITA establece algunas limitaciones que incluye, entre otros, los siguientes:

- a) Cuando se trate de la deducción de pagos ilegales a oficiales del gobierno.
- b) Cuando se determine la inexistencia de asociaciones de hecho que declararon como tales.

El ámbito de aplicación del artículo 165(1.1) del ITA estuvo considerado en el caso de *"Chevron Canada Resources Ltd. V. The Queen"*, donde el juez Bowman estableció que el propósito era establecer el derecho a impugnar ampliamente sin que permita que se juzguen nuevamente temas que ya habían sido juzgados.

Conforme a lo dispuesto por el mencionado artículo 165(1) del ITA establece que un individuo puede impugnar dentro de los 90 días posteriores al envío de la Nota de Determinación. No obstante, cuando se trate de impugnar la determinación de la declaración jurada anual, el contribuyente podrá interponer su impugnación dentro del año posterior a la fecha límite para presentar su declaración de impuestos, es decir el 30 de Abril del año siguiente.

Asimismo, cuando existan circunstancias excepcionales que justifiquen la existencia de hechos fuera del control del contribuyente, se podrá pedir una extensión del plazo. La explicación deberá ser incluida en el reclamo; pero en ningún caso podrá ser mayor a un año de la fecha de vencimiento para presentar la impugnación,

El mismo artículo dispone que los límites para presentar la impugnación es, en el caso de individuos o fideicomisos sucesorios, la última de un año después de la "fecha de balance". Esta fecha de balance es, en la mayoría de casos los 90 días posteriores al envío de la Nota de determinación. Sin embargo se establecen plazos mayores en el caso de fideicomisos y en el caso de sucesiones. A dentro de los 90 días después del cierre del año fiscal para fideicomisos y hasta seis meses posteriores la fecha del fallecimiento del contribuyente.

En ambos casos resulta de aplicación, adicionalmente, el artículo 165(1.1) del ITA, que dispone que esta objeción está restringida por una condición: que los argumentos para impugnar deben ser razonables. Asimismo cabe mencionar que, aunque no está detallado en el ITA, la Canada Revenue Agency solicita a los contribuyentes incluir la siguiente información mínima al interponer una impugnación:

- a) Nombre completo y dirección.
- b) Teléfono donde puedes ser ubicado en horario de oficina.
- c) La fecha de la Nota de determinación.
- d) El año de la determinación.
- e) El número del seguro social o de identificación del contribuyente.
- f) Los hechos relevantes para la impugnación.
- g) Copias de todos los documentos que sustenten la impugnación.
- h) Los datos personales del representante (si hubiera).
- i) Una impugnación por cada determinación impugnada.

Las Notas de impugnación son consideradas por la oficina de Apelaciones de Canada Revenue Agency que está dirigida por un Comisionado. Los oficiales que resuelven apelaciones están ubicados en la mayoría de Oficinas de Servicios Tributarios y existe una Oficina Central de Apelaciones en Ottawa.

La intención es que la Oficina de Apelaciones provea un análisis independiente de las impugnaciones de los contribuyentes. Aparentemente existían dudas sobre la imparcialidad de dichos pronunciamientos, motivo por el cual la Oficina de Apelaciones tiene un acuerdo de subordinación a las reglas que garantizan la independencia de los Oficiales de Apelaciones.

El artículo 165(3) del ITA faculta al Ministro a desestimar, confirmar o variar la determinación o redeterminación. Si se confirma o varía, el contribuyente recibirá una Nota de confirmación con una breve explicación de los motivos que llevaron a confirmar o variar el fallo.

Cabe mencionar que en el caso de precios de transferencia se aplica un procedimiento contencioso diferente al regular, a fin

de evitar las contingencias que la demora en un procedimiento podría acarrear. Así pues, por ejemplo, el contribuyente puede acudir a la denominada “Autoridad Competente”, que es parte de la Canada Revenue Agency y resuelve conflictos relacionados con la aplicación de Tratados de Doble imposición.

### **3.2. Segunda instancia: Apelación ante el Tribunal Fiscal**

Si el contribuyente no se encuentra conforme con lo resuelto por la Canada Revenue Agency puede presentar su apelación dentro de los 90 días del día en que le enviaron por correo la Nota de redeterminación o de confirmación. Este plazo también tiene los efectos de un silencio administrativo negativo; lo que implica que si Canada Revenue Agency no emite pronunciamiento dentro de los 90 días, el contribuyente puede apelar al Tribunal Fiscal.

Para estos efectos cabe mencionar la aplicación de los artículos 15, 16 y 17 de la Ley del Tribunal Fiscal (*Tax Court of Canada Act*)

En el Tribunal Fiscal las apelaciones existen dos formas de procedimiento:

#### ***a) Procedimiento Informal.***

Contenido en el artículo 18.1 al 18.28 de la Ley del Tribunal Fiscal canadiense. El límite cuantitativo para el procedimiento informal es mucho menor que en el formal. No puede exceder a \$25,000 CAD ni la pérdida mayor a \$50,000 CAD por determinación y solo puede ser materia de controversia el interés del impuesto federal y las penalidades.

Si el importe de impuesto o pérdida materia de controversia es mayor a \$25,000; pero el contribuyente prefiere utilizar el procedimiento informal puede optar por ello siempre que reduzca el importe de su disputa al máximo: \$25,000 CAD. Este máximo es considerado por separado con respecto a cada año aunque luego el Tribunal Fiscal los una como una sola apelación.

Por excepción, el Ministerio puede solicitar que un procedimiento que califica para ser tramitado dentro de un procedimiento informal pase a ser tramitado mediante procedimiento general.

El Tribunal debe demostrar que esta apelación puede afectar a otros contribuyentes, que el importe agregado sea mayor a \$25,000 CAD y que la corte crea que el hecho materia de controversia sea común en un grupo de personas.

Adicionalmente, en el procedimiento informal el contribuyente no requiere pagar una tasa de procesamiento y a fin de resolver con prontitud la corte puede ser más flexible en temas de prueba. No obstante, una resolución emitida a este nivel no será utilizada como precedente para otros casos.

El contribuyente que cumpla con estos requisitos indicará en su impugnación que opta por el procedimiento informal. Esta debe ser admitida dentro de los primeros 60 días de la fecha en que el Registro de la corte envía la apelación. El informe oral debe ser hecho dentro de los 180 días posteriores a la admisión y se deberá resolver dentro de los 90 días posteriores al informe oral.

Al resolver la Corte Fiscal puede disponer que Canada Revenue Agency pague los costos legales del contribuyente; sin embargo solo sancionará de esta manera al contribuyente si sus actos hubieran causado demora en la resolución del expediente.

### *b) Procedimiento Formal*

Conforme el artículo 18.31 (1) de la Ley del Tribunal Fiscal el procedimiento formal es el aplicable por regla general, es decir, se aplica en todos aquellos casos en los que el contribuyente no califique u opte por utilizar el procedimiento informal. Este procedimiento, como su nombre lo indica, seguirá todas las reglas formales en materia de apelación y presentación de pruebas.

En este caso si se requiere una tasa de procesamiento que depende del importe materia de controversia. Las tasas varían desde 250 dólares (por impuesto federal de hasta 49,999 o pérdidas de hasta 99,999) hasta 550 (por impuesto federal superiores a 150 mil dólares o pérdidas mayores a 300,000).

Los contribuyentes pueden representarse, ellos mismos o contar con un abogado. Esta segunda opción es la más recomendada por la corte considerando la complejidad del procedimiento.

Cabe mencionar que si por algún hecho ajeno al contribuyente no hubiera sido posible apelar dentro del plazo de 90 días, es posible pedir una extensión del plazo y justificar la demora. La Corte decidirá en ese caso la admisión de la apelación caso por caso. Sin embargo, este plazo no puede ser mayor a un año desde el plazo máximo original (90 días). Las condiciones, para extender este plazo, deben incluir argumentos que justifiquen la demora de por qué el contribuyente no pudo apelar, señalar por qué existen elementos de justicia que requieren atención y demostrar que hay suficientes motivos que justifiquen una apelación.

El artículo 165(7) del ITA señala que el contribuyente puede apelar directamente al Tribunal Fiscal en el caso de una redeterminación por un año respecto del cual el contribuyente ya ha presentado una nota de impugnación que está aún pendiente de resolver. Conforme vimos anteriormente, una redeterminación de un año reemplaza la anterior determinación correspondiente al mismo periodo.

Jurisprudencialmente se ha establecido que cuando el Ministro redetermina el contribuyente puede apelar al Tribunal Fiscal conforme a lo establecido en el artículo 169(1) del ITA o presentar una nueva Nota de impugnación ante la Canada Revenue Agency. Esta segunda opción es la consideración expuesta en el caso de "*O'Sullivan v. The Queen*<sup>14</sup>" en el que citando la decisión de la Corte Federal de Apelaciones en "*Canterra Energy Ltd. v. The Queen*" señala que, conforme al inciso 7 del artículo 165 del ITA, no se requiere una nota de impugnación para que contribuyente discuta el resultado de una redeterminación o de una determinación adicional. De acuerdo con esto, la legislación faculta a que el contribuyente impugne usando una nota de impugnación o mediante la apelación al Tribunal Fiscal.

Así pues, queda claro que no existe una formalidad establecida para efectos de la apelación, pues basta con el que contribuyente haya manifestado su disconformidad con la Nota de determina-

---

<sup>14</sup> CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 459

ción o redeterminación ante la Canada Revenue Agency y no ante el Tribunal Fiscal para que sea considerada una apelación.

Uno de los puntos que resulta importante mencionar es que en Canadá, el Tribunal Fiscal es un ente relativamente nuevo. Fue establecido en 1983 conforme a lo establecido en la ley de su creación cuyo objeto era incrementar la percepción de independencia. Antes de la existencia del Tribunal Fiscal los conflictos en materia tributaria eran impugnados y resueltos ante la Corte Federal de Apelaciones directamente. Este tribunal es independiente de Canada Revenue Agency y de todos los departamentos del Gobierno Canadiense.

El Tribunal Fiscal de Canadá es una corte superior donde se pueden discutir conflictos de materia tributaria tales como el Impuesto a la Renta, el Impuesto a los bienes y Servicios y el Seguro de desempleo. Adicionalmente, el Tribunal Fiscal provee interpretación sobre legislación materia de su competencia<sup>15</sup>.

Hasta antes del 1ro de Enero de 1991, los contribuyentes podían apelar al Tribunal Fiscal o a la Corte Federal. En consecuencia, las impugnaciones tributarias podían ser examinadas hasta 3 o cuatro veces. Esto motivo cambios significativos en la jurisdicción del Tribunal Fiscal.

Así, el 1ro de Enero de 1991, se facultó al Tribunal Fiscal analizar determinadas materias de manera exclusiva, como por ejemplo, pensiones, el GST, entre otros. Al mismo tiempo se eliminó la competencia de la Corte Federal y actualmente las apelaciones sobre resoluciones del Tribunal Fiscal son apelables únicamente en la Corte Federal de Apelaciones. Al respecto, cabe mencionar que la Corte Federal de Apelaciones es una corte superior y no de primera instancia como es la Corte Federal (Trial División). No obstante, recién en el año 2002 se ha designado al Tribunal Fiscal como una Corte Superior.

Otro de los detalles que es importante resaltar es que el Tribunal Fiscal canadiense no solo no tiene una jurisdicción inherente sino que, a diferencia de la Corte Federal de Apelaciones, no es

---

<sup>15</sup> Información tomada del website de Tax Court of Canada: [www.tcc-cci.gc.ca](http://www.tcc-cci.gc.ca)

una corte de equidad. Lo que implica que no está autorizada a hacer prevalecer los criterios de equidad frente a una norma.

### **3.3. Tercera instancia: Apelación ante la Corte Federal de Apelaciones**

Contra el fallo del Tribunal Fiscal el contribuyente puede interponer una impugnación ante la Corte Federal de Apelaciones. El artículo 27(1.1) de la Ley de la Corte Federal establece que los contribuyentes pueden impugnar cualquier fallo de procedimiento general emitido por el Tribunal Fiscal ante la Corte Federal de Apelaciones.

Por otra parte, el artículo 18.24 de la Ley del Tribunal Fiscal establece que los contribuyentes pueden impugnar los fallos emitidos en procedimientos informales en el Tribunal Fiscal ante la Corte Federal de Apelaciones siempre que se cumplan con lo previsto en el artículo 27(1.2). Los motivos establecidos en el mencionado artículo son los siguientes:

- Que el Tribunal Fiscal haya actuado sin jurisdicción o más allá de ella, o que haya rechazado ejercer su jurisdicción.
- Que el Tribunal Fiscal haya incumplido con observar justicia, haya fallado al proveer justicia u otros principios de procedimientos requeridos por ley.
- Que el Tribunal Fiscal haya errado al aplicar derecho o haya basado su decisión en hechos erróneos.
- Que el Tribunal haya actuado por fraude o actuado en forma contraria a ley.

Estos principios son los mismos que eran requeridos para Judicial Review, están establecidos en el artículo 18.1(4) de la Ley de las Cortes Federales y que reflejan que, antes del 2002, las apelaciones del procedimiento informal a la Corte Federal de apelaciones eran una forma Judicial Review.

El plazo en este caso es solamente de 30 días desde la fecha que de recepción de la resolución del Tribunal Fiscal. Este plazo puede ser extendido por otros 30 días si existen motivos que justifiquen la demora. Al respecto, cabe mencionar que la corte no ha

dudado en negar dicha extensión cuando considera que no hay circunstancias especiales que lo justifican. Esto sucedió en “*The Queen v. Guaranteed Homes Ltd.*”<sup>16</sup>.

### **3.4. Cuarta y última instancia: Apelación ante la Corte Suprema de Justicia**

Excepcionalmente, el contribuyente puede impugnar lo resuelto por la Corte Federal de Apelaciones ante la Corte Suprema de Justicia. Para ello, el contribuyente tiene que solicitar permiso de la corte presentando una solicitud dentro de los 60 días contados desde la fecha de la resolución de la Corte Federal de Apelaciones.

En este caso, el mes de Julio, únicamente el mes de Julio, es excluido para el cómputo del plazo.

### **3.5. La cobranza Coactiva sobre importes materia de controversia**

Por lo general Canada Revenue Agency va a postergar cualquier acción de cobranza coactiva hasta que haya pronunciamiento de Canada Revenue Agency o del Tribunal Fiscal para salvaguardar los derechos del contribuyente. Sin embargo, esto no se aplica cuando se trata de tributos retenidos o percibidos en nombre de terceros. Asimismo, cuando se trata de la deducción de una donación por caridad o de una deducción de un paraíso fiscal solo se posterga la cobranza coactiva por el 50% del importe en disputa.

En cualquiera de estos casos los intereses se siguen acumulando y si el contribuyente lo prefiere puede pagar y obtendrá el reembolso con intereses si obtiene un fallo favorable.

## **IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Algunos de los aspectos relevantes que podemos obtener de la experiencia Canadiense son los siguientes:

---

<sup>16</sup> CAMPBELL, Colin. *Administration of Income Tax 2014*. Carswell. 2014. Pg. 626

La existencia de normas procedimentales específicas para casos excepcionales considerando el contribuyente y la materia en conflicto. Canadá tiene normas generales que no se aplican para los denominados “*grandes corporaciones*” quizás porque de ellos se espera un mejor conocimiento del sistema tributario y en consecuencia también de sus deficiencias.

Otro de los aspectos que reconoce circunstancias especiales es la existencia de plazos especiales para entes como los fideicomisos y las sucesiones reconociendo la complejidad de esos casos y reconociendo posible demoras. Nótese que se establece un procedimiento especial para el caso de temas de precios de transferencia en consideración a la complejidad del tema. Este implica estudios y comparaciones que no las puede hacer solamente un abogado, requiere más inmersión en el tema y debido a lo sensible que puede ser existe una autoridad competente especial en la Canada Revenue Agency para estos casos.

La existencia de un procedimiento informal y sumario en el Tribunal Fiscal parece ser consecuente con la celeridad procesal. Resuelve pronto los casos de menor envergadura y flexibiliza las reglas buscando equidad. Sin embargo, aplica los procedimientos formalmente establecidos a aquellos casos con determinaciones mucho más significativas. Este me parece un gran aporte, quizás podríamos hablar de un procedimiento sumario para deudas superiores a determinado monto.

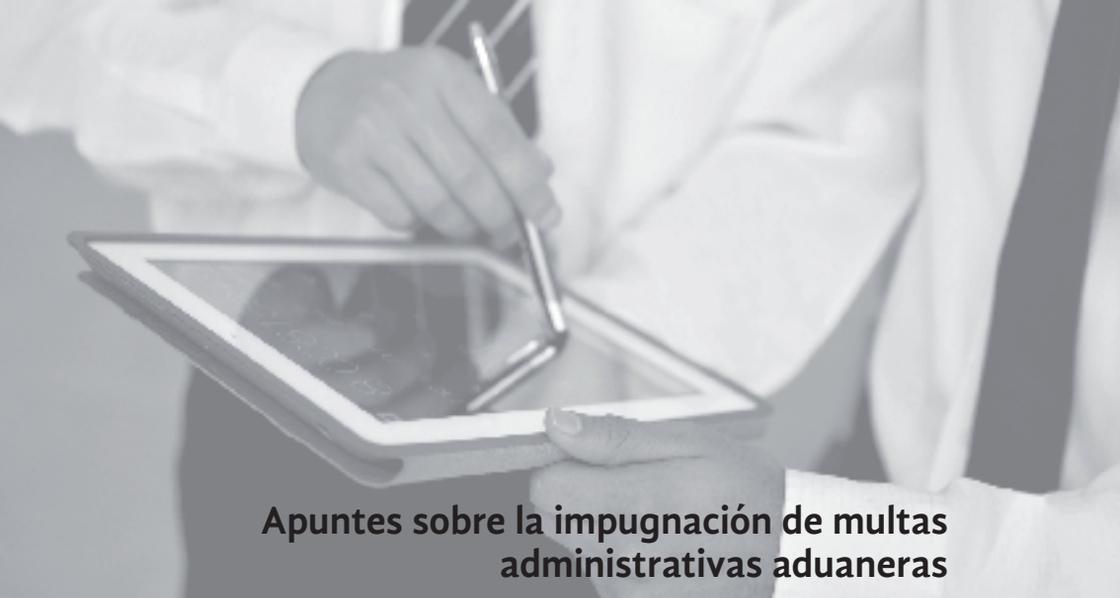
Esta idea del procedimiento sumario informal va de la mano con la aplicación de tasas procedimentales. Se exige de ella a los de menor cuantía pero se cobra a aquellos que requieren un procedimiento formal. Aunque el importe es más bien simbólico en relación a la deuda materia de conflicto podría considerarse como una opción para incentivar y desincentivar las apelaciones con fines dilatorios.

Finalmente, es de resaltar que Canadá es un país relativamente joven. Su Tribunal Fiscal aún tiene un largo camino por recorrer y su desarrollo en materia tributaria recién se empieza a fortalecer. Pese a ello es interesante como confían en un criterio medio de sus funcionarios públicos. El *due dispatch* es una muestra clara de

ello, es un concepto flexible que reposa en el “debido proceder” de sus resolutores. Al final, las cortes tienen la última palabra de lo que se considera “celeridad debida”.

## V. BIBLIOGRAFÍA

- Income Tax Act
- Canada Tax Court Act
- Tax Court of Canada Website: [www.tcc-cci.gc.ca](http://www.tcc-cci.gc.ca)
- Canada Revenue Agency Website: Canada Revenue Agency-arc.gc.ca
- CAMPBELL, Colin. Administration of Income Tax 2014. Carswell. 2014
- KROFT, Ed en Dealing with Tax Officials: Selected Issues in Administration, Enforcement and Appeals. Blake Cassels & Gradon LLP. May 2014
- Ficek v. The Attorney General of Canada 2013 FC 502
- Guaranty Properties Ltd. V. The Queen y Riendeau v. M.N.R
- Lawrence B. Scott v. MNR 60 D.T.C 1273 (Ex. Ct.)
- Multi-Malls Inc. V. M.N.R
- Chevron Canada Resources Ltd. V. The Queen
- O’Sullivan v. The Queen
- The Queen v. Guaranteed Homes Ltd
- Manual de Apelaciones de la Canada Revenue Agency



## Apuntes sobre la impugnación de multas administrativas aduaneras

*Christian Vargas Acuache*

*Abogado por la Universidad Federico Villarreal. Especialista en Derecho Aduanero de la Unión Europea por la Universidad de Valencia. Maestría en Derecho Internacional Económico por la PUCP. Agente de Aduanas por el IATA-SUNAT. Especialista en Tributación por la Universidad de Lima y Derecho Tributario Internacional por la Universidad Austral de Argentina. Profesor del Curso de Especialización Avanzada en Derecho Tributario de la PUCP. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional (APDACI). Especialista en Aduanas de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. LAS SANCIONES ADUANERAS.– III. LAS MULTAS ADMINISTRATIVAS ADUANERAS.– IV. EL PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN.– V. CONCLUSIONES.– VI. BIBLIOGRAFÍA.



*“Las leyes se han hecho para el bien de los ciudadanos.”*  
CICERÓN (106 AC-43 AC) Escritor, orador y político romano.

## I. INTRODUCCIÓN

Mediante Decreto Legislativo No. 1122 publicado el 18 de julio de 2012 en el diario oficial “El Peruano”, se modificó el artículo 146° de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo No. 1053 (en adelante la LGA), con el propósito de señalar que la emisión y notificación de las resoluciones de multas administrativas de la citada ley están sujetas al Código Tributario.

De igual manera, el artículo 205° de la LGA, modificada por dicho dispositivo, estableció que los procedimientos aduaneros aplicables a las multas administrativas contempladas en dicha ley; se regirán, en cuanto corresponda, a los procedimientos contencioso, no contencioso y de cobranza coactiva previstos en el Código Tributario.

Ese mismo Decreto Legislativo estableció en el artículo 209° de la LGA concordante con sus nuevas Décima Primera y Décima Segunda Disposición Complementaria, que la competencia para resolver controversias en primera instancia administrativa correspondía a la Administración Aduanera, y que el Tribunal Fiscal era competente para conocer, en última instancia, las apelaciones presentadas contra las resoluciones que expida la autoridad aduanera en los expedientes vinculados a las referidas multas administrativas; además de las quejas que se puedan suscitar por defecto de procedimiento.

Cabe señalar que dicha norma, en el numeral cuarto de su Décima Segunda Disposición Complementaria, dejó abierta la posibilidad de la expedición de otras normas necesarias para cubrir las deficiencias en la legislación sobre la materia que nos convoca, esto es, las multas administrativas aduaneras recogidas en el Decreto Legislativo No. 1122. El presente artículo busca analizar potenciales deficiencias en virtud a lo mencionado en dicho cuerpo legal, siguiendo a la doctrina en el campo del derecho aduanero, el derecho tributario y el derecho administrativo, así como a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Con dicho propósito, revisaremos en la segunda y tercera parte, la naturaleza legal de las referidas multas, el marco normativo a seguir para definir sus requisitos de validez, el procedimiento previsto para su aplicación y los principios que lo inspiran, la diligencia de notificación de dichas sanciones, entre otros temas de interés. De otro lado, en la cuarta parte, analizaremos los requisitos para impugnar, los plazos aplicables y otras particularidades del proceso. Finalmente, enunciaremos nuestras conclusiones con el propósito de buscar una mejora en nuestra legislación aduanera.

Los invito a que me acompañen a profundizar en la revisión de este interesante tema.

## II. LAS SANCIONES ADUANERAS

Las sanciones aduaneras son esas “situaciones gravosas o desventajosas impuestas al administrado como consecuencia de la comisión de una infracción”<sup>1</sup>, previstas en la legislación aduanera.

Ciertamente, su propósito es poner un alto a la comisión de infracciones o castigarlas con medidas disuasivas, empleando principalmente sanciones de carácter económico o de otra índole<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> GUZMÁN NAPURÍ, Christian. *Los procedimientos administrativos sancionadores. En las entidades de la Administración Pública*. Lima, Gaceta Jurídica, 2016, pp. 21.

<sup>2</sup> MUNIVE TAQUÍA, Jesús. *Fundamentos de Derecho Aduanero*. Lima, Palma Ediciones S.R.L., 1995, pp. 506-507.

Las modalidades de sanciones típicas son las siguientes: suspensión o cancelación o inhabilitación de la autorización aduanera para desempeñar o desarrollar determinadas funciones o actividades; multas y comisos.<sup>3</sup> A ello habría que agregar, el cierre temporal de establecimiento y el internamiento temporal de vehículos establecidos en la Ley de Delitos Aduaneros<sup>4</sup>.

Vamos a revisar cada uno de ellas y destacar sus principales características:

**A. La suspensión o cancelación o inhabilitación de autorizaciones aduaneras**, son impedimentos o inhabilitaciones, dispuestos por la autoridad aduanera para que el infractor se abstenga de seguir ejerciendo una actividad previamente autorizada. En estos casos, el sancionado se ve disminuido por la autoridad aduanera en sus derechos civiles, respecto de otros sujetos de derecho.<sup>5</sup>

**A.1. La suspensión** es una clausura temporal del negocio<sup>6</sup>, aplicada en los casos previstos por la ley, y según la gravedad de los hechos que la motivan, a los Almacenes Aduaneros, Despachadores de Aduana, Empresas de Servicio Postal, las Empresas del Servicio de Entrega Rápida e incluso a los conductores y empresas que realizan transporte público, en casos extremos. Es una sanción que no es absoluta, por cuanto “tanto al Almacén como al Despachador de Aduana se le permite concluir sus actividades en trámite respecto a mercancías ya recepcionadas y Declaraciones numeradas, respectivamente”<sup>7</sup>, entre otros ejemplos.

---

<sup>3</sup> Ídem. Ver igualmente el artículo 189 de la LGA aprobada por Decreto Legislativo No.1053.

<sup>4</sup> COSIO JARA, Fernando. *Tratado de Derecho Aduanero*. Lima, Jurista Editores E.I.R.L., 2014, pp. 1078.

<sup>5</sup> MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Op. cit., pp. 507.

<sup>6</sup> COSIO JARA, Fernando. Op. cit., pp. 1083.

<sup>7</sup> *Ibidem*, Pp. 1084.

**A.2. La cancelación**, de otro lado, es una sanción que “pone fin en términos absolutos al ejercicio o desarrollo de la función, o actividad aduanera autorizada”<sup>8</sup>. Es una sanción de naturaleza administrativa aplicable en nuestra legislación a los almacenes aduaneros y las agencias de aduana.

En doctrina, se admite la posibilidad que pueda ser definitiva o relativa. Será definitiva cuando no haya posibilidad de reiniciar la actividad; y relativa “cuando está abierta esa posibilidad, luego de gestionarse una nueva autorización, transcurrido un periodo largo y bajo diferentes condiciones.”<sup>9</sup>

**A.3. La inhabilitación**, por su parte, es una sanción de naturaleza administrativa que “afecta a la persona natural habilitada por la aduana para ejercer labores de despachador de aduanero”<sup>10</sup> y que, según la doctrina, tiene “carácter especial (porque se limita a la actividad en que el sujeto delinquirió) y accesoria (porque es consecuencia de la sanción principal, que es la condena por la comisión de un delito o la cancelación de la persona jurídica de la cual forma parte)”<sup>11</sup>.

**B. La multa aduanera** es la sanción económica típica en el campo administrativo aduanero, donde al infractor se le obliga a pagar una cantidad de dinero a la Aduana, como sanción<sup>12</sup>. Es impuesta por resolución o sentencia firme<sup>13</sup> debido a la comisión de una infracción prevista en la ley, en virtud al *ius imperio* del Estado<sup>14</sup>. Regresaremos más adelante sobre este concepto debido a

---

<sup>8</sup> MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Op. cit., pp. 507.

<sup>9</sup> Ibídem, Pp. 507-508.

<sup>10</sup> COSIO JARA, Fernando. Op. cit., pp. 1086.

<sup>11</sup> Ibídem, Pp. 1086 cita de VARELA, Raúl. *Cuestiones de Derecho Aduanero*. Buenos Aires, Ediciones Panedille, 1971.

<sup>12</sup> MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Op. cit., pp. 508. La Ley peruana la conceptualiza como una “sanción pecuniaria que se impone a los responsables de infracciones administrativas aduaneras” (artículo 2, LGA)

<sup>13</sup> BONZÓN, Juan Carlos. *Derecho infraccional aduanero*. Buenos Aires, Editorial Hammurabi S.R.L., Pp.92.

<sup>14</sup> GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Op. cit., pp. 23.

su importancia en el tema tratado en este artículo, y analizaremos su naturaleza y principales características.

**C. El comiso** puede ser conceptualizado como “el apoderamiento, por la autoridad aduanera, de las mercancías del tráfico aduanero, cuando sus propietarios, consignatarios o consignantes, cometen una infracción aduanera. Estos pierden en favor de la Aduana, la propiedad y la posesión de sus mercancías.”<sup>15</sup> Dicho comiso también puede ser concebido como la acción consistente en “traspasar la propiedad de la cosa, objeto de la medida, del propietario o poseedor primitivo al damnificado del delito (o de la infracción) que es en este caso el Fisco”<sup>16</sup>

Una nota característica poco conocida de los comisos aduaneros, en la doctrina, es que pueden ser sustituidos por multa. El convenio de Kyoto, por ejemplo, señala en su Anexo Específico H/Capítulo 1<sup>17</sup> la siguiente práctica recomendada:

*“14. Práctica recomendada*

*La Aduana debería liberar a las mercancías retenidas o detenidas contra presentación de garantía suficiente a condición que las mercancías no se encuentren sujetas a ninguna prohibición o restricción ni que su presentación sea necesaria como elemento de prueba en una etapa posterior del procedimiento.”*

Y de hecho, hay ejemplos en la legislación que recogen dicha recomendación aunque limitados a casos puntuales: los casos de

---

<sup>15</sup> MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Op. cit., pp. 508. La Ley peruana la conceptualiza como una sanción “que consiste en la privación definitiva de la propiedad de las mercancías, a favor del Estado” (artículo 2, LGA)

<sup>16</sup> TOSSI, Jorge Luis. Derecho Penal Aduanero. Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1997, pp. 75 CITADO por COSIO JARA, Fernando. Op. cit., pp. 1080.

<sup>17</sup> Corroborar el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de Regímenes Aduaneros, conocido como Convenio de Kyoto (Versión revisada), en el siguiente enlace:

<http://www.afip.gov.ar/institucional/Documentos/acuerdos/ConvenioInternacionalparaSimplificaciArmonizacRegAduanero.pdf> (Noviembre de 2016)

mercancía no declarada donde se hace evidente la buena fe del usuario aduanero, los casos de equipaje no declarado por parte de viajeros<sup>18</sup> y los casos de vehículos ingresados con fines turísticos<sup>19</sup>; en esos casos los comisos son sustituidos por una multa.

Ahora bien, habiendo reseñado los conceptos de las principales sanciones en materia aduanera procederemos a continuación a analizar en detalle a las multas aduaneras y entre ellas, a la multa administrativa aduanera.

### III. LAS MULTAS ADMINISTRATIVAS ADUANERAS

#### A. Introducción

Como ya habíamos señalado, es necesario precisar que el presente estudio versa sobre un tipo de multa cuya naturaleza es administrativa, es decir, a ese “mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal”<sup>20</sup>, consistente en “una obligación de pago de una determinada cantidad de dinero destinada a afectar el patrimonio del infractor”<sup>21</sup>, que tiene como característica fundamental, el que sea aplicable a una infracción administrativa independiente de una obligación tributaria.

Dicho de otra forma, estas multas no pueden buscar sancionar acciones u omisiones que afecten a alguno de los elementos de la

---

<sup>18</sup> COSIO JARA, Fernando. Op. cit., pp. 1081.

<sup>19</sup> Se puede contemplar otros casos pero dependerá de la legislación de cada país. Por ejemplo, BONZÓN comenta dos supuestos presentes en la legislación argentina a propósito de lo previsto en el artículo 922° del Código Aduanero Argentino: “1) Si el titular o quien tenga la disponibilidad legal de la mercadería resulte no responsable de la sanción; y 2) Si la mercadería no pudiere aprehenderse.” BONZÓN, Juan Carlos. *Derecho infraccional aduanero*, pp. 111.

<sup>20</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 1er. Tomo. Madrid, Civitas, 2000, pp. 45, citado por GUZMÁN NAPURÍ, Christian. *Los procedimientos administrativos sancionadores. En las entidades de la Administración Pública*. Lima, Gaceta Jurídica, 2016, pp. 22.

<sup>21</sup> GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Op. cit., pp. 23.

obligación tributaria, tales como su nacimiento, determinación de sujeto activo o pasivo, determinación de base imponible, alícuota, cálculo de tributos, exoneraciones, inafectaciones, garantías aduaneras o cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de tributos<sup>22</sup>.

Lo indicado tiene como propósito, destacar la naturaleza administrativa de las sanciones que aquí se analizan y la importancia de tener claro cuáles son las reglas establecidas para su determinación, máxime si con la modificación de los artículos 146º, 205º y 209º de la LGA por el Decreto Legislativo No. 1122, se buscaba “que la totalidad de las sanciones de multa previstas en la Ley General de Aduanas (LGA), se rijan por las disposiciones del Código Tributario, en todas sus etapas: **determinación**, notificación, procedimientos contenciosos, proceso contencioso administrativo, cobranza y extinción de la obligación”<sup>23</sup> (la negrita es nuestra).

Al parecer, la discrepancia entre el texto aprobado del Decreto Legislativo No. 1122 y su exposición de motivos, se da cuando a partir de la frase prevista en el artículo 146º de la LGA: “La emisión (...) de las resoluciones de multas administrativas de la presente ley están sujetas al Código Tributario”, se cree que alude al proceso de determinación de las multas administrativas, cuando en realidad, se hace referencia a la formalidad de su emisión.

Esto queda aún más claro, cuando la Resolución del Tribunal Fiscal No. 06592-A-2016, precisó que las modificaciones efectuadas por el Decreto Legislativo No. 1122 realizadas a nivel de emisión, notificación, procedimientos contenciosos, proceso contencioso administrativo, cobranza y extinción de la obligación, correspondientes a las citadas multas, no permite concluir que con relación a

---

<sup>22</sup> RTF No. 0757-97-Sala de Aduanas del 07.07.1997 al referirse a las multas administrativas independientes de la obligación tributaria.

<sup>23</sup> Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1122, Pp. 18. Para revisar el texto, ver el siguiente enlace: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/18/EXP-DL-1122.pdf>

ellas es posible “desconocer su naturaleza administrativa”. Primer punto a tomar en cuenta.

Ahora bien, dejando claro su naturaleza administrativa, procederemos a analizar este tipo de sanciones conforme al ordenamiento jurídico vigente.

## **B. Marco legal**

El marco legal aplicable a la imposición de estas sanciones, en cuanto a su determinación, corresponde a la LGA y supletoriamente a la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobada por la Ley No. 27444 (en adelante la LPAG). En ese contexto, vamos a analizar temas como los requisitos de validez, el procedimiento previsto para su determinación y los principios que lo inspiran.

Lo anterior, sin perjuicio de lo ya señalado en el sentido que se trata de multas de naturaleza administrativa.

## **C. Características principales**

Cuando nos referimos a las multas administrativas, en estricto, lo hacemos respecto de aquel acto administrativo que está contenido en la resolución que la impone y que se pronuncia sobre la comisión de una infracción administrativa. Dicha resolución debe contener todos los requisitos de una resolución que deba ser tramitada como tal<sup>24</sup> debiendo cumplir con los requisitos de competencia, objeto, voluntad, forma, motivación y notificación.<sup>25</sup>

Es justamente el requisito de forma al que hizo alusión el legislador cuando, a través de la modificación del artículo 146º

---

<sup>24</sup> R.T.F. No. 00539-4-2003 del 30 de enero de 2003 JOO al destacar los actos administrativos contenidos en los documentos que emite la Administración.

<sup>25</sup> DROMI, Roberto. *Derecho Administrativo*. 1era Edición Peruana. Tomo I pp. 326 y siguientes. Lima, Gaceta Jurídica S.A., 2005.

de la LGA, buscó que la etapa de determinación de estas multas se rija por el Código Tributario y no por la LPAG<sup>26</sup>.

En efecto, el artículo 146° modificado por el Decreto Legislativo No. 1122, establece lo siguiente:

*“Artículo 146°.- Resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago.*

*Las resoluciones de determinación y de multa, así como las órdenes de pago se registrarán por las normas dispuestas en los artículos anteriores, en lo que corresponda.*

*La emisión y notificación de las resoluciones de multas administrativas de la presente ley están sujetas al Código Tributario.*

*La SUNAT fijará el monto mínimo a partir del cual podrá formularse resoluciones de determinación o de multa y órdenes de pago”.*

Las normas anteriores al artículo 146° de la LGA están referidas a la determinación de la obligación tributaria aduanera (que por definición excluyen a las multas). La emisión de una resolución de multa administrativa está referida a ese requisito de forma que se constituye en un cauce necesario para su producción. En tanto que la notificación, es esa forma escrita, con la cual se deja constancia de una resolución de multa al administrado.

Dicha situación explica porque la modificación del artículo 146° por el Decreto Legislativo No. 1122 no logró su propósito de hacer que el procedimiento sancionador de estas sanciones se rija por el Código Tributario.

#### **D. Procedimiento para su determinación**

En tal sentido, cabe precisar cuál es el procedimiento vigente para la determinación de las multas administrativas, según lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 06592-A-2016.

Como lo indica la citada resolución, debido a la naturaleza administrativa de estas multas, y ante una falta de definición del

---

<sup>26</sup> Ver Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1122 pp. 18, en el siguiente enlace web: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/18/EXP-DL-1122.pdf> (Noviembre 2016)

legislador, el procedimiento a seguir será el procedimiento sancionador previsto en la LPAG.

### *D.1. Principios*

En ese sentido, resultarán de aplicación los principios que previstos en dicha norma<sup>27</sup>:

1. **Legalidad.**– Según el cual, sólo por norma con rango de ley, cabe atribuir a la autoridad aduanera la potestad sancionadora, así como prever las sanciones que son posibles de aplicar a un administrado.
2. **Debido procedimiento.**– Según el cual, la autoridad aduanera aplicará sanciones sujetándose al procedimiento establecido, respetando las garantías del debido proceso.
3. **Razonabilidad.**– A través del cual, entre otras consideraciones, las sanciones a ser aplicadas deberán ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción, debiendo observar los siguientes criterios que, en orden de prelación, se señalan a efectos de su graduación:
  - a) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido;
  - b) El perjuicio económico causado;
  - c) La repetición y/o continuidad en la comisión de la infracción;
  - d) Las circunstancias de la comisión de la infracción;
  - e) El beneficio ilegalmente obtenido; y
  - f) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor.

En el derecho aduanero, la aplicación de este principio se ha implementado para las sanciones de suspensión o cancelación o inhabilitación de autorizaciones aduaneras conforme lo establecido en el artículo 190º de la Ley General de Aduanas y su

---

<sup>27</sup> Una revisión detallada de los principios de la potestad sancionadora de la LPAG pueden ser consultada a propósito de los comentarios del artículo 230 de dicha norma legal por MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Gaceta Jurídica S.A., 2001, pp. 691 y siguientes.

reglamento<sup>28</sup>. En cuanto a las sanciones de multa, el Acuerdo de Facilitación de Comercio Exterior abre la posibilidad de su aplicación en materia aduanera.

4. **Tipicidad.**– De acuerdo a este principio, sólo constituyen conductas sancionables administrativamente, las infracciones aduaneras previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Como lo reseña la LPAG, las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria.
5. **Irretroactividad.**– Conforme a este principio, son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables.

En el derecho aduanero, la aplicación de este principio se ha implementado para los casos de infracciones, que habiendo sido reprimidas a través de sanciones de suspensión o cancelación de autorizaciones aduaneras, ahora pasan a ser materia

---

<sup>28</sup> Según el Artículo 1 del Decreto Supremo No. 163-2016-EF, publicado el 22 junio 2016, el mismo que entró en vigencia a los noventa (90) días calendario siguientes de su publicación, la regulación de este tipo de sanciones en el reglamento de la LGA es como sigue:

“Artículo 248.– Lineamientos para aplicar las sanciones de suspensión, cancelación o inhabilitación

A efectos de aplicar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 190 de la Ley, se debe tener en cuenta los siguientes lineamientos generales:

- a) La gravedad del daño o perjuicio económico causado;
- b) La subsanación voluntaria de la conducta infractora; antes de la imputación de la infracción;
- c) Las circunstancias de la comisión de la infracción; y,
- d) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor.

La administración aduanera regula la aplicación de los criterios antes señalados.”

de una multa, conforme con las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No. 1235<sup>29</sup>.

6. **Concurso de Infracciones.**– Según este principio, cuando una misma conducta califique como más de una infracción, se aplicará la sanción aduanera prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes.
7. **Continuación de infracciones.**– Conforme a este principio, para determinar la procedencia de la imposición de sanciones, por infracciones en las que un usuario aduanero incurra en forma continua, se requiere que hayan transcurrido por lo menos treinta (30) días hábiles desde la fecha de la imposición de la última sanción y que se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo.

Como lo indica la LPAG, la autoridad aduanera, bajo sanción de nulidad, no podrá atribuir el supuesto de continuidad y/o la imposición de la multa respectiva, en los casos que se detallan:

- a) Cuando se encuentre en trámite un recurso administrativo interpuesto dentro del plazo contra el acto administrativo mediante el cual se impuso la última sanción administrativa.
- b) Cuando el recurso administrativo interpuesto no hubiera recaído en acto administrativo firme.

---

<sup>29</sup> En el Informe No. 179-2015-SUNAT/5D1000, la SUNAT ha aceptado la posibilidad de aplicar este principio para los casos en que correspondiendo la aplicación de suspensiones o cancelaciones, a la fecha, son sancionables con multa, siempre que el administrado considere a este tipo de sanciones más benignas que las primeras de las mencionadas. (Ver el siguiente enlace <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2015/informes/2015-INF-179-5D1000.pdf>) (Noviembre de 2016). En el Informe No. 157-2016-SUNAT/5D1000, también la SUNAT ha establecido límites a la aplicación de este principio, en tanto se trate de sanciones que se encuentren firmes. (Ver <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2016/informes/2016-INF-157-5D1000.pdf>) (Noviembre de 2016)

c) Cuando la conducta que determinó la imposición de la sanción administrativa original haya perdido el carácter de infracción administrativa por modificación en el ordenamiento, sin perjuicio de la aplicación de principio de irretroactividad.

8. **Causalidad.**– Según este principio, la responsabilidad debe recaer en el usuario aduanero que realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable.

Un caso de aplicación de este principio, lo observamos en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 0926-A-2016, que se constituye Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, publicada el 29 de setiembre de 2016 en el Diario Oficial “El Peruano”, cuando señala que: “(...) si la administración verifica mercancías que no se encuentran manifestadas, la responsabilidad de dicha falta es atribuible al transportista o su representante en el país; ya que es este operador de comercio exterior el encargado de la elaboración y la transmisión del manifiesto de carga” liberando al dueño o consignatario de la mercancía de la sanción de comiso inicialmente impuesta.

9. **Presunción de licitud.**– En atención a este principio, la autoridad aduanera debe presumir que los usuarios aduaneros han actuado apegados a sus deberes, mientras no cuenten con evidencia en contrario.

10. **Non bis in ídem.**– De acuerdo a este principio, no se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa aduanera por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Según la LPAG, dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas, salvo la concurrencia del supuesto de continuación de infracciones.

Finalmente, cabe señalar que hay autores que hablan incluso de la necesidad de examinar en este punto a la culpabilidad, el derecho a la presunción de inocencia y la prescripción<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 2do. Tomo. Madrid, Civitas Ediciones S.L., 1997, pp. 174 y siguientes.

**D.2. En cuanto al procedimiento a seguir para su determinación,** se seguirá las prescripciones previstas en los artículos 234° y 235° de la LPAG, que incluye las siguientes etapas:<sup>31</sup>

- Instrucción preventiva.
- Acto de iniciación.
- Notificación del cargo.
- Instrucción del procedimiento.
- La propuesta de sanción.
- Decisión administrativa.

Sobre el particular, tal como lo reseña la Resolución del Tribunal Fiscal No. 06592-A-2016, la Administración Aduanera debe seguir el procedimiento sancionador establecido en los artículos 234° y 235° de la LPAG previamente a establecer la sanción de multa.

## **E. Procedimiento para su notificación**

Como se indica en doctrina, la notificación de actos de la administración, tiene la virtualidad de asegurar el conocimiento del administrado de lo actuado y darle la oportunidad para ejercer su derecho por la vía de presentación o de recurso<sup>32</sup>.

Pero ciertamente, no cualquier puesta de conocimiento. En efecto, “como señala HALPERIN y GAMBIER, la notificación es una forma de comunicación, jurídica e individualizada, cuyos modos – requisitos formales – y medios están predeterminados en el ordenamiento jurídico y que requiere la posibilidad de que el interesado reciba electamente dicha comunicación, en función de los efectos jurídicos que de ella derivan.”<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, pp. 746 y 747.

<sup>32</sup> ABARCA, Alfredo Ernesto. *Procedimientos Aduaneros*. 2da edición actualizada. Buenos Aires, Editorial Universidad, 1999, pp. 77.

<sup>33</sup> HALPERIN, David y GAMBIER, Beltrán, *La Notificación en el Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires, Ediciones Desalma, 1989, p. 4., citado por ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y HUAPAYA GARRIAZO, Pablo. *Algunos*

Esos requisitos formales y medios predeterminados en nuestro ordenamiento jurídico, según el artículo 146° de la LGA, modificado por el Decreto Legislativo No. 1122; se encuentran actualmente previstos en el Código Tributario.

Cabe señalar que antes del 19 de julio de 2012<sup>34</sup>, las notificaciones de este tipo de multas se realizaban de acuerdo con lo establecido por la LPAG. Es decir, se notificaban las multas administrativas, siguiendo las prescripciones del Capítulo III (artículo 16 y siguientes) del Título I de la LPAG, relativo a la eficacia de los actos administrativos.

Sin embargo, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1122, las sanciones de multas son notificadas siguiendo lo previsto en el artículo 104° y siguientes del Código Tributario, que establece las modalidades de notificación, las notificaciones vía página web y publicación, efectos de notificaciones, entre otros aspectos.

#### IV. EL PROCEDIMIENTO PARA SU IMPUGNACIÓN

De conformidad con el artículo 205 de la LGA, el procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva se rigen por lo establecido en el Código Tributario. Precisa luego dicho artículo, que las multas administrativas de la LGA se rigen por las normas que regulan los procedimientos antes citados.

De esta manera, el procedimiento para impugnar será el mismo que el previsto en el procedimiento contencioso tributario, en la medida que la propia legislación especial (la legislación aduanera) así lo establece, sin importar si la controversia este o no vinculada a la determinación de una obligación tributaria.

Así, aspectos vinculados a las etapas del proceso de impugnación (reclamación y apelación), los órganos competentes para

---

*apuntes sobre la naturaleza de la Notificación en Materia Tributaria. Actualidad Empresarial, N° 182 - Primera Quincena de Mayo 2009.*

<sup>34</sup> Fecha de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1122.

resolver, titular(es) de la acción para interponer los recursos, requisitos para su presentación (escrito fundamentado, firma del reclamante, firma de abogado hábil, copia del poder del representante legal, recibo de pago de la deuda no reclamada y otorgamiento de Carta Fianza por el monto que se reclama, y hoja de información sumaria, entre otros), términos y plazos (de interposición, subsanación, para probar y para resolver) así como la forma de poner fin a la instancia, propios del procedimiento contencioso previsto en el Código Tributario<sup>35</sup>, ahora serán aplicables al procedimiento de impugnación de multas administrativas.

Sobre el particular, queremos destacar, por ejemplo, dos aspectos vinculados a su tramitación que podrían motivar una mayor revisión. Uno referido a la tramitación de los recursos que involucren pretensiones referidas a la prescripción de la deuda: cuál plazo resultaría aplicable para su cómputo. Y otro sería cuál es el efecto que produce la impugnación de una Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve, en última instancia, una controversia relativa a dichas multas.

La jurisprudencia, sin duda, irá precisando las particularidades que supone la sustanciación de este tipo de controversias.

## V. CONCLUSIONES

A partir de la revisión de este interesante tema, podemos presentar las siguientes conclusiones:

1. Las modificaciones normativas efectuadas por el Decreto Legislativo No. 1122 en la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo No. 1053, referidas a la emisión y notificación de multas administrativas aduaneras, así como los procedimientos contenciosos, no contencioso y de cobranza coactiva que se entablen a propósito de ellas, no permiten desconocer su naturaleza administrativa.
2. El marco legal aplicable a la imposición de estas sanciones, en cuanto a su determinación, corresponde a la Ley General

---

<sup>35</sup> COSIO JARA, Fernando. Op. cit., pp. 969 y siguientes.

- de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo 1053 y modificatorias, y supletoriamente por la LPAG.
3. La Administración Aduanera debe seguir el procedimiento sancionador establecido en los artículos 234° y 235° de la LPAG, para establecer estas sanciones.
  4. Las sanciones de multas administrativas aduaneras son notificadas siguiendo lo previsto en el artículo 104° y siguientes del Código Tributario, que establece las modalidades de notificación, las notificaciones vía página web y publicación, efectos de notificaciones, entre otros aspectos, conforme a lo establecido por el el Decreto Legislativo N° 1122.
  5. El procedimiento para impugnar las multas administrativas aduaneras será el mismo que el previsto en el procedimiento contencioso tributario en la medida que la propia legislación especial (la legislación aduanera) así lo establece, sin importar si la controversia este o no vinculada a la determinación de una obligación tributaria.
  6. Se han detectado deficiencias en la legislación aduanera sobre el tratamiento de las multas administrativas aduaneras, debiendo precisarse a nivel normativo, cuál es el procedimiento a seguir para su determinación.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

- ABARCA, Alfredo Ernesto. Procedimientos Aduaneros. 2da edición actualizada. Buenos Aires, Editorial Universidad, 1999.
- BONZÓN, Juan Carlos. Derecho infraccional aduanero. Buenos Aires, Editorial Hammurabi S.R.L., 1987.
- COSIO JARA, Fernando. Tratado de Derecho Aduanero. Lima, Jurista Editores E.I.R.L., 2014.
- Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de Regímenes Aduaneros, conocido como Convenio de Kyoto (Versión revisada): <http://www.afip.gov.ar/institucional/Documentos/acuerdos/ConvenioInternacionaparalaSimplificaciArmonizacRegAduanero.pdf>
- DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. 1era Edición Peruana. Tomo I. Lima, Gaceta Jurídica S.A., 2005.

- Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1122. Para revisar el texto ver el siguiente enlace: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/18/EXP-DL-1122.pdf>
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. Curso de Derecho Administrativo. 2do. Tomo. Madrid, Civitas Ediciones S.L., 1997.
- GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Los procedimientos administrativos sancionadores. En las entidades de la Administración Pública. Lima, Gaceta Jurídica, 2016.
- HALPERIN, David y GAMBIER, Beltrán, La Notificación en el Procedimiento Administrativo. Buenos Aires, Ediciones Desalma, 1989
- Informe No. 179-2015-SUNAT/5D1000 <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2015/informes/2015-INF-179-5D1000.pdf>
- Informe No. 157-2016-SUNAT/5D1000 <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2016/informes/2016-INF-157-5D1000.pdf>
- MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, Gaceta Jurídica S.A., 2001.
- MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Fundamentos de Derecho Aduanero. Lima, Palma Ediciones S.R.L., 1995.
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y HUAPAYA GARRIAZO, Pablo. Algunos apuntes sobre la naturaleza de la Notificación en Materia Tributaria. Actualidad Empresarial, No. 182 – Primera Quincena de Mayo 2009.
- TOSSI, Jorge Luis. Derecho Penal Aduanero. Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1997.
- Tribunal Fiscal – R.T.F. No. 0757-97-Sala de Aduanas del 07.07.1997 al referirse a las multas administrativas independientes de la obligación tributaria.
- Tribunal Fiscal – R.T.F. No. 00539-4-2003 del 30 de enero de 2003 JOO al destacar los actos administrativos contenidos en los documentos que emite la Administración.
- Tribunal Fiscal – R.T.F. No. 06592-A-2016 del 12 de julio de 2016 al referirse al tratamiento de las multas administrativas.



## La impugnación de la sanción de comiso en aduanas

*José Luis Sorogastúa Ruffner*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Estudios de especialización en Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Actualmente es socio del Estudio Thorne, Echeandía & Lema Abogados.*

*Eva Roxana Aliaga Aliaga*

*Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Con estudios de especialización en Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Agente de Aduanas por el Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero de la SUNAT. Actualmente es abogada del Estudio Thorne, Echeandía & Lema Abogados.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA.– III. NATURALEZA JURÍDICA DEL COMISO EN ADUANAS.– IV. SUPUESTOS QUE ORIGINAN LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN DE COMISO EN ADUANAS. 4.1. El comiso según la Ley General de Aduanas. 4.2. El comiso según la Ley de los Delitos Aduaneros.– V. PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN – INCAUTACIÓN Y DETERMINACIÓN LEGAL DE MERCANCÍAS.– VI. MEDIOS IMPUGNATORIOS FRENTE A LA SANCIÓN DE COMISO EN ADUANAS.– VII. ACTOS DE DISPOSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA SOBRE LA MERCANCÍA CAIDA EN COMISO.– VIII. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL COMISO EN ADUANAS Y EL COMISO TRIBUTARIO. 8.1.El comiso según el Código Tributario. 8.2. Sobre el procedimiento. 8.3.Comparación entre el comiso en aduanas y el comiso tributario.– IX. CONCLUSIONES.– X. ANEXO.



## I. INTRODUCCIÓN

Desde hace más de una década, el Perú ha venido implementando una ambiciosa política de apertura comercial con la finalidad de insertar a nuestro país de manera competitiva en los mercados internacionales.

La progresiva eliminación de las barreras arancelarias y no arancelarias, producto de la suscripción de los Tratados de Libre Comercio, ha generado que numerosas empresas decidan aprovechar tales beneficios, incorporando dentro de sus actividades, las operaciones de comercio exterior.

Es menester señalar que, la aplicación de la citada política de estado ha tenido un impacto positivo en nuestro crecimiento económico, el cual se ha manifestado principalmente en el aumento de las exportaciones, así como en el ingreso de nueva tecnología y mayor variedad de bienes y servicios.

Sin embargo, no todas las empresas han obtenido el resultado esperado, toda vez que, algunas de ellas por un inadecuado planeamiento aduanero, o por una mala gestión de los operadores de comercio exterior que intervienen en el traslado y/o despacho de las mercancías, no llegan a culminar sus operaciones, perdiendo en ocasiones, la propiedad de sus mercancías a favor del Estado.

Bajo este contexto, el presente artículo tiene como objetivo dar a conocer al lector cuáles son los supuestos que originan la imposición de la sanción de comiso de mercancías y explicar cuáles son los mecanismos de defensa establecidos normativamente para hacer frente a dicha circunstancia.

Dentro de este orden de ideas, en primer lugar, proporcionaremos algunos alcances sobre la potestad sancionadora de la Administración Aduanera. Seguidamente, determinaremos la

naturaleza jurídica del comiso, comentaremos sobre cada uno de los supuestos en los que se aplica y explicaremos cómo se desarrolla el procedimiento de inmovilización — incautación y determinación legal de mercancías. Luego de ello, señalaremos las acciones legales a seguir frente a la imposición de la sanción de comiso en Aduanas e indicaremos cuáles son los actos de disposición por parte de la Administración Aduanera. Finalmente, efectuaremos una comparación entre la sanción de comiso según la Ley General de Aduanas,<sup>1</sup> la Ley de los Delitos Aduaneros<sup>2</sup> y el Código Tributario,<sup>3</sup> a fin de establecer semejanzas y diferencias.

## II. POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

El ingreso y salida de mercancías hacia y desde el territorio aduanero de nuestro país se encuentra sometido al cumplimiento de determinadas obligaciones y formalidades, las cuales deben ser acatadas por los operadores de comercio exterior, bajo apercibimiento de la imposición de sanciones por parte de la Administración Aduanera.

Tomando en consideración que la legislación aduanera no precisa qué debe entenderse por infracciones y/o sanciones aduaneras, consideramos pertinente recurrir al Diccionario de la Real Academia Española<sup>4</sup> el cual define el término *infracción* como “una transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral lógica y doctrinal”, y el término *sanción* como “la pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”.

Partiendo de lo anterior, podemos afirmar que califica como infracción aduanera toda conducta que resulte contraria, vulnere

---

<sup>1</sup> Aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053 y modificada por los Decretos Legislativos N° 1109, 1122 y 1235 y las Leyes Nos. 29502, 30230, 30038, 30498.

<sup>2</sup> Aprobada por la Ley N° 28008 y modificada por los Decretos Legislativos N° 1111 y 1122 y las Leyes Nos. 28510, 29769 y 29952.

<sup>3</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 1170 y Leyes Nos. 30230, 30264 y 30296.

<sup>4</sup> En: [www.rae.es](http://www.rae.es) / Diccionario de la Lengua Española.

o transgreda la legislación aduanera, siendo la sanción aduanera la pena o castigo previsto en dicha legislación por la comisión de una infracción.

Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 164 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo No. 1053, la Administración Aduanera se encuentra facultada para *“aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero”*. Por su parte, el Artículo 199 de la misma norma señala que *“la Administración Aduanera es el único órgano facultado para imponer las sanciones señaladas en la presente Ley y su Reglamento”*. Finalmente, el literal p) del Artículo 4 del Reglamento de Organización y Funciones (ROF) de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), aprobado por el Decreto Supremo No. 122-2014/SUNAT, establece que son funciones y atribuciones de la SUNAT el *“sancionar a quienes contravengan las disposiciones legales y administrativas de carácter tributario y aduanero, con arreglo a Ley”*.

Como se puede observar, corresponde a la Administración Aduanera, en mérito a la potestad sancionadora atribuida legalmente, corregir y/o reprimir aquellas conductas de los operadores de comercio exterior que contravengan las disposiciones legales aduaneras, a través de la imposición de una sanción.

Esta potestad sancionadora se justifica en la necesidad de la Administración Aduanera de contar con un régimen que respalde el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y actúe frente a su incumplimiento.

No obstante, dicha potestad no puede ser ejercida de manera arbitraria, sino que debe sujetarse a mecanismos de control, de modo que, dentro del procedimiento sancionador, no solo se compruebe la comisión de un acto ilícito, sino también se otorgue las garantías suficientes al operador de comercio exterior para el ejercicio de su defensa.

Tales garantías se encuentran reguladas tanto en la Ley General de Aduanas como en el Código Tributario. En efecto, el Artículo 188 de la Ley General de Aduanas consagra el Principio de Legalidad señalando que, para que un hecho sea calificado como

infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización, no siendo factible aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma. Seguidamente, el Artículo 189 de dicha norma señala que la infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. Por su parte, el Artículo 171 del Código Tributario regula los Principios de la Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria, señalando que dicha entidad ejercerá la facultad de imponer sanciones de acuerdo con los Principios de Legalidad, Tipicidad, Non Bis In Idem, Proporcionalidad, No Concurrencia de Infracciones y Otros Principios Aplicables.

Además de los citados Principios, en nuestra consideración, la potestad sancionadora de la Administración Aduanera también debe sujetarse a los Principios Constitucionales, así como a los Principios de la Potestad Sancionadora Administrativa contemplados en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Sobre el particular, cabe traer a colación lo dispuesto en la Sentencia recaída en el Expediente No. 04644-2012-PA/TC, donde el Tribunal Constitucional ha manifestado que: *“(...) El derecho fundamental al debido proceso, tipificado en la Constitución Política de 1993, establece en el inciso 3) del Artículo 139 que son principios y derechos de la función jurisdiccional la observancia al debido proceso y la tutela jurisdiccional. Dicha disposición constitucional es aplicable a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho del procedimiento administrativo. Al respecto, con relación al debido proceso en sede administrativa, este Tribunal en la STC 4289-2004-AA/TC ha expresado en los fundamentos 2 y 3, respectivamente, que ‘el debido proceso como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos’ y que ‘el derecho al debido proceso y los derechos que*

*contiene son invocables y, por lo tanto, están garantizados, no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto – por parte de la administración pública o privada – de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el Artículo 139 de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.). Posteriormente, en lo que respecta al contenido constitucional del derecho al debido proceso este Colegiado ha establecido en la STC 0023-2005-PI/TC, fundamento 43 que ‘los derechos fundamentales que componen el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva son exigibles a todo órgano que tenga naturaleza jurisdiccional (jurisdicción ordinaria, constitucional, electoral y militar) y que pueden ser extendidos en lo que fuere aplicable a todo acto de otros órganos estatales o de particulares (procedimiento administrativo, procedimiento legislativo, arbitraje y relaciones entre particulares, entre otros’ y fundamento 48 que ‘este contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen al juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión sustantiva, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer’ Este Tribunal ha precisado que el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un conjunto de derechos constitucionales que forman parte de su estándar mínimo, entre los cuales se encuentra el derecho a la motivación. Así, en el presente caso, especial relevancia adquiere confirmar si se ha respetado el derecho a la motivación, como parte integrante del derecho al debido procedimiento administrativo”.*

De este modo, se garantiza que la actuación de la Administración Aduanera se realice ofreciendo un mínimo de garantías al operador de comercio exterior.

### III. NATURALEZA JURÍDICA DEL COMISO EN ADUANAS

El Artículo 2 de la Ley General de Aduanas define al comiso como una “sanción que consiste en la privación definitiva de la propiedad de las mercancías a favor del Estado”.

Por su parte, el Artículo 38 de la Ley No. 28008, Ley de los Delitos Aduaneros señala que *“el comiso es aplicable a las mercancías y bienes materia de la infracción administrativa. Las mercancías comisadas quedarán en poder de la Administración Aduanera, para su disposición de acuerdo a ley”*.<sup>5</sup>

Dentro de este mismo orden de ideas, el Diccionario de la Real Academia Española define al comiso como la *“pena accesoria a la principal que consiste en la privación definitiva de los instrumentos y del producto del delito o falta”*.

A partir de tales definiciones se puede afirmar, respecto del comiso, lo siguiente:

- Es una sanción que recae sobre la mercancía.<sup>6</sup>
- Se aplica como consecuencia de incurrir en una infracción por la violación de una norma aduanera.<sup>7</sup>
- El efecto inmediato es la pérdida del derecho de propiedad del dueño de la mercancía.
- Las mercancías pasan a disposición del Estado, específicamente de la Administración Aduanera.

Conforme lo veremos más adelante, en la mayoría de casos, la sanción de comiso se impone luego de la ejecución de las me-

---

<sup>5</sup> Cabe resaltar que, en el caso de mercancías que superan las cuatro (04) Unidades Impositivas Tributarias, procede el decomiso de las mercancías, luego de haberse verificado la comisión de delito aduanero.

<sup>6</sup> Sin perjuicio de lo señalado en las citadas definiciones, se debe tener presente que la sanción de comiso también recae sobre los medios de transporte que habiendo ingresado al país al amparo de la legislación pertinente o de un Convenio Internacional, excedan el plazo de permanencia concedido por la autoridad aduanera, conforme lo indica el penúltimo párrafo del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas.

<sup>7</sup> Al respecto, es menester precisar que, si la incidencia se produce durante el despacho aduanero de las mercancías o cuando éstas se encuentran en zona primaria, se aplica la sanción de comiso dispuesta en la Ley General de Aduanas.

En cambio, si la incidencia se comete en zona secundaria, o incluso en zona primaria, pero confluyendo los elementos de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad, se aplica la sanción de comiso prevista en la Ley de los Delitos Aduaneros.

didadas preventivas de inmovilización o incautación de mercancías dispuestas por la Administración Aduanera como parte de las acciones de control extraordinario.

Cabe resaltar que, para la imposición de la referida sanción, resulta necesario que la Administración Aduanera emita una resolución administrativa en dicho sentido, la cual puede ser objeto de reclamo al amparo de lo dispuesto en el Artículo 208 de la Ley General de Aduanas.

#### IV. SUPUESTOS QUE ORIGINAN LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN DE COMISO EN ADUANAS

Los tipos infraccionales que originan la aplicación de la sanción de comiso por parte de la Administración Aduanera se encuentran regulados en el Artículo 197 de la Ley General de Aduanas.

Por su parte, los supuestos que originan la aplicación de la sanción de comiso por parte de la Administración Aduanera o del Ministerio Público se encuentran regulados en los Artículos 35 y 38 de la Ley de los Delitos Aduaneros.

A continuación, comentaremos respecto de cada uno de tales supuestos:

##### 4.1. El comiso según la Ley General de Aduanas

El Artículo 197 de la Ley General de Aduanas establece que se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando:

*a) Dispongan de las mercancías ubicadas en los locales considerados como zona primaria o en los locales del importador, según corresponda, sin contar con el levante o sin que se haya dejado sin efecto la medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera, según corresponda.*

Como se puede observar, para que se configure el citado tipo infraccional, debe ocurrir lo siguiente:

- La mercancía se encuentre almacenada en un local considerado zona primaria o local del importador.

Al respecto, el Artículo 2 de la Ley General de Aduanas define zona primaria como *“la parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centro de atención en frontera para las operaciones de desembarque, embarque, movilización o despacho de las mercancías y las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de una aduana. Adicionalmente, puede comprender recintos aduaneros, espacios acuáticos o terrestres, predios o caminos habilitados o autorizados para las operaciones mencionadas. Esto incluye a los almacenes y depósitos de mercancía que cumplan con los requisitos establecidos en la normatividad vigente y hayan sido autorizados por la Administración Aduanera”*.

En ese sentido, se desprende que, se decreta el comiso cuando se dispone de mercancías que se encuentran almacenadas en los lugares donde se efectúan las operaciones propias del embarque, desembarque, movilización, despacho y almacenamiento, así como en los locales autorizados para tal fin por la Administración Aduanera.

- La autoridad aduanera no haya dispuesto el levante de la mercancía o no haya dejado sin efecto la medida preventiva. Sobre el particular, el Artículo 2 de la Ley General de Aduanas define *levantante* como el *“acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen aduanero solicitado”*. Evidentemente, dicha autorización se otorga luego de acreditar el cumplimiento de las formalidades aduaneras respectivas.

En lo que respecta a las medidas preventivas, el Artículo 225 del Reglamento de la Ley General de Aduanas hace referencia a dos medidas preventivas: de inmovilización y de incautación. Con la inmovilización, las mercancías permanecen en un lugar determinado y bajo responsabilidad de quien señale la Administración Aduanera, a fin de someterlas a las acciones de control que se estimen necesarias, en cambio, con la incautación, las mercancías son trasladadas a los almacenes de la SUNAT, mientras se determina su situación legal definitiva.

- Se efectúe un acto de disposición de la mercancía. Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas,<sup>8</sup> la acción de disponer debe entenderse como el acto por el cual se enajena o grava los bienes, independientemente de si se realiza a título gratuito u oneroso.

En virtud de ello, las mercancías no pueden ser utilizadas, comercializadas, transferidas, ni otorgadas en garantía real bajo ningún título, sin la autorización de la Administración Aduanera.

Ahora bien, conforme lo señala el Informe No. 109-2011-SUNAT/2B4000,<sup>9</sup> emitido por la Gerencia Jurídico Aduanera, de comprobarse objetivamente los supuestos antes señalados corresponde decretar el comiso de las mercancías, hecho que puede evidenciarse por la fecha y hora de los permisos de salida y de los tickets de pesaje correspondientes, o de cualquier otro documento que permita determinar de manera objetiva que la salida de las mercancías se ha producido antes de la fecha y hora del levante otorgado por la autoridad aduanera.

A manera de ejemplo, citamos el caso de una mercancía que fue inmovilizada en un Depósito Temporal en tanto no contaba con el documento autorizante para su ingreso al país. Al no haberse presentado dicho documento durante el despacho de importación para el consumo, la Administración Aduanera decidió disponer el legajamiento de la DAM, el reembarque de la mercancía y la anulación del datado del manifiesto de carga. Asimismo, dicha entidad ordenó que se dejara sin efecto la inmovilización luego de efectuado el reembarque.

Pese a lo indicado por la Administración Aduanera, la Agencia de Aduanas encargada del despacho no efectuó el reembarque sino numeró una nueva DAM de importación para el consumo

---

<sup>8</sup> En *Diccionario Jurídico Elemental* de Guillermo Cabanellas Torres: <http://juancure.com/LIBROS%20DERECHO/DICCIONARIO%20JURIDICO%20ELEMENTAL%20-%20GUILLERMO%20CABANELLAS.pdf>

<sup>9</sup> En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2011/informes/i109-2011.pdf>

respecto de la misma mercancía, la cual fue asignada a canal verde. Ello generó que el Depósito Temporal permitiera su salida al verificar que contaba con levante en el sistema. Cabe señalar que, por orden del importador, la mercancía fue entregada en el local de su cliente.

En el presente caso, objetivamente se cumplirían los supuestos contemplados en el literal a) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas, toda vez que, se dispuso de una mercancía almacenada en un Depósito Temporal, antes de que se dejara sin efecto la medida preventiva impuesta por la Administración Aduanera, para lo cual hubiese sido necesario efectuar el reembarque.

#### ***b) Carezca de la documentación aduanera pertinente.***

Como es sabido, para que las mercancías puedan ingresar, permanecer, transitar o salir del territorio aduanero deben encontrarse amparadas en determinada documentación que les confiera legalidad.

Según el Informe No. 066-2007-SUNAT/2B4000<sup>10</sup>, emitido por la Gerencia Jurídico Aduanera, se debe entender como documento aduanero a *“todo escrito que prueba, confirma, demuestra o justifica cierta situación requerida por la normatividad aduanera que ampara una mercancía en un determinado trámite aduanero (...)”*. En ese sentido, *“(...) el término documento aduanero debe ser entendido como referido a la individualidad del documento de que se trate, expedido en función a la mercancía cuya circunstancia particular se acredita (adquisición, transporte, origen, cumplimiento de requisitos sanitarios, entre otros)”*.

Por su parte, en el Memorándum Electrónico No. 00017-2011-3A1300,<sup>11</sup> dicha Gerencia señala que *“la falta de documentación aduanera pertinente a la que hace alusión el tipo legal de la infracción prevista por el inciso b) del Artículo 197 de la Ley General*

---

<sup>10</sup> En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2007/informes/i0662007.htm>

<sup>11</sup> En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2012/docElect/ME-017-2011-3A1300.pdf>

*de Aduanas se encuentra referida a aquella documentación cuya falta hace que la mercancía no pueda acreditar su ingreso legal al país y en consecuencia su derecho a permanecer en el mismo y no a toda la documentación que de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 60 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, resulta exigible para el trámite de la destinación aduanera al régimen que corresponda, por lo que la falta de la misma determina la inviabilidad del trámite del régimen aduanero solicitado”.*

En ese sentido, la infracción prevista en el literal b) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas se configura cuando la mercancía no tiene la documentación aduanera necesaria que le permita permanecer legalmente en el país, razón por la cual, frente a dicha carencia, la Administración Aduanera, en ejercicio de su potestad, ordena el comiso de las mercancías en favor del Estado.

Ello ocurre, por ejemplo,<sup>12</sup> en el caso de mercancías restringidas sujetas a despacho urgente con levante autorizado, cuyo documento autorizante no es presentado durante el trámite de regularización de la DAM. Siendo que se ha producido el ingreso de mercancías restringidas a zona secundaria sin contar con el documento autorizante procede decretar el comiso en tanto éstas no tienen la documentación aduanera necesaria que les permita permanecer legalmente en el país.<sup>13</sup>

Por otro lado, consideramos pertinente hacer referencia al reciente pronunciamiento del Tribunal Fiscal, recaído en la RTF de Observancia Obligatoria No. 0926-A-2016, cuyo objeto de controversia consistió en determinar si correspondía aplicar la sanción de comiso, conforme a lo dispuesto en el literal b) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas, a ciertas mercancías que fueron inmovilizadas por la Administración Aduanera luego de verificarse que no se encontraban debidamente manifestadas

---

<sup>12</sup> En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2014/informes/2014-INF-075-5D1000.pdf>

<sup>13</sup> Ello, sin perjuicio de que en cada caso, se evalúe la existencia del delito aduanero por tráfico de mercancías restringidas.

y por ende tampoco se encontraban declaradas en la DAM de transbordo.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente: “(...) si la Administración verifica mercancías que no se encuentran manifestadas y que por ello tampoco se encuentran en la declaración de transbordo, la responsabilidad de dicha falta es atribuible al transportista o su representante en el país, ya que este operador de comercio exterior es el encargado de la elaboración y la transmisión del manifiesto de carga y de la respectiva transmisión de transbordo (...)”.

Agrega dicho órgano resolutor que: “(...) si la Administración Aduanera considera que no se encuentra manifestada determinada mercancía, la investigación debe estar dirigida al operador encargado de su elaboración y transmisión, ya que éste podrá defenderse según las circunstancias ocurridas, y no a otro operador como el dueño o consignatario (...)”.

Concluye el Tribunal Fiscal indicando que: “(...) En el presente caso, la Administración considera que existe mercancía no manifestada y que como consecuencia de ello, dicha mercancía no se encontraba en la Declaración de Transbordo No. 118-2014-81-7845, por lo que se sancionó a la recurrente (dueño o consignatario) con el comiso de la mercancía antes detallada, afectando sus derechos ya que la sanción de comiso implica la privación definitiva de la propiedad de las mercancías a favor del Estado. Sin embargo, conforme a las consideraciones expuestas, no se puede atribuir responsabilidad situaciones producidas en este caso a un operador distinto del transportista, por lo que la sanción de comiso aplicada a la recurrente no se encuentra arreglada a ley”.

Como se puede observar, pese a que las mercancías inmovilizadas no se encontraban amparadas en la DAM de Transbordo, el Tribunal Fiscal consideró para bien que, no correspondía aplicar la sanción de comiso, en tanto la falta de consignación de la mercancía en la citada DAM obedeció a un error cometido por otro operador de comercio exterior, debiéndose dirigir a este último la investigación y posterior aplicación de la sanción correspondiente.

***c) Estén consideradas como contrarias a la soberanía nacional, la seguridad pública, la moral y la salud pública.***

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 44 de la Constitución Política del Perú de 1993, constituye un deber primordial del Estado el defender la soberanía nacional. Asimismo, cabe resaltar que, si bien de conformidad al Artículo 59 de la Carta Magna, el Estado garantiza la libertad de comercio, el ejercicio de dicha libertad no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad pública.

Tomando en consideración lo anterior, es evidente que, sobre las mercancías que tienen esta calificación, debe recaer una sanción drástica, como es el comiso de las mismas.

Ahora bien, se debe tener en consideración que, la Administración Aduanera no es competente para determinar si las mercancías califican como contrarias a la soberanía nacional, a la seguridad pública, a la moral y/o a la salud pública. Ello, deberá ser determinado por cada sector competente.

Así lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la RTF No. 13086-A-2014<sup>14</sup> al manifestar que: “(...) *habiendo existido la presunción de infracción tipificada en el inciso c) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo No. 1053, y a fin de tener certeza de que los bienes inmovilizados son atentatorios contra la salud pública, correspondía que la Administración Aduanera obtuviera de la entidad competente (Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas – DIGEMID) la información necesaria que concluya que en efecto el producto cosmético no era apto para el uso y/o consumo humano y que por lo tanto resultaba contrario a la salud pública, para que sobre la base de dicho sustento proceda a aplicar la sanción de comiso*”.

Agrega dicho Tribunal que: “*sin embargo, no obra en los actuados informe y/o pronunciamiento alguno por parte de la entidad competente (Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas – DIGEMID), que señale que el producto materia de comiso es contrario a la salud pública, al no cumplir con las exigencias de la normatividad sanitaria, y de*

---

<sup>14</sup> En: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/A/2014\\_A\\_13086.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_13086.pdf)

*esa manera determinar si es apto o no para el uso y/o consumo humano, por lo que la Administración Aduanera no cumplió con acreditar que el producto resultaba ser contrario a la salud pública”.*

*En consecuencia, concluye diciendo que “por tanto, la sanción de comiso impuesta por la Administración Aduanera no se encuentra conforme a ley, por cuanto no se ha podido acreditar de manera fehaciente, a través de un informe y/o pronunciamiento del ente competente (Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas – DIGEMID) que la mercancía inmovilizada era contraria a la salud pública, pues la infracción tipificada en el inciso c) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo No. 1053 establece que para poder aplicar la sanción de comiso, se requiere estén consideradas contrarias a la salud pública, y para ello era indispensable contar con el pronunciamiento del ente competente (Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas – DIGEMID), quien se encuentra facultado para considerar si un producto es o no contrario a la salud pública, toda vez que la Administración Aduanera no es competente para determinar si un producto farmacéutico, dispositivo médico y producto sanitario es contrario a la salud pública o no, por lo que corresponde revocar la resolución apelada”.*

Sin perjuicio de la aplicación de la sanción de comiso, es menester tener presente que, las mercancías contrarias a la soberanía nacional y aquéllas que atenten contra la salud, la moral y el orden público, deben ser destruidas, conforme a lo dispuesto por el Artículo 187 de la Ley General de Aduanas.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> **Artículo 187.- De la destrucción**

La SUNAT procederá a destruir las siguientes mercancías que se encuentran en situación de abandono voluntario, abandono legal o comiso.

Las contrarias a la soberanía nacional.

- a) Las que atenten contra la salud, el medio ambiente, la moral o el orden público establecido.
- b) Las que se encuentren vencidas o en mal estado.
- c) Los cigarrillos o licores.
- d) Las que deban ser destruidas según opinión del sector competente.
- e) Otras mercancías señaladas por Decreto Supremo, refrendadas por el Ministerio de Economía y Finanzas.

***d) Cuando se constate que las provisiones de a bordo o rancho de nave que porten los medios de transporte no se encuentren consignados en la lista respectiva o en los lugares habituales de depósito.***

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso f) del Artículo 98 de la Ley General de Aduanas, se considera rancho de nave o provisiones de a bordo:

- Las mercancías destinadas para el uso y consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de los medios de transporte de tráfico internacional, ya sean objeto de venta o no.
- Las mercancías necesarias para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los medios de transporte de tráfico internacional.

Al respecto, cabe indicar que, el transportista debe presentar a la Administración Aduanera la información de tales mercancías hasta antes de la llegada de la nave o aeronave.<sup>16</sup> Si durante una acción de control, dicha entidad constata que las provisiones de a bordo que lleva un medio de transporte no se encuentran consignadas en la lista o no es posible ubicarlas en los lugares habituales de depósito, dispondrá el comiso de las mismas.

Entendemos que dicha medida es aplicada, en tanto las provisiones de a bordo reciben un tratamiento especial, al encontrarse exentas del pago de derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación para el consumo.

De esta forma se pretende evitar que las mercancías sean intercambiadas entre los tripulantes y/o pasajeros de distintas embarcaciones, o que sean objeto de contrabando.

---

<sup>16</sup> Ello, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 143 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF.

***e) Se expendan a bordo de las naves o aeronaves durante su permanencia en el territorio aduanero.***

En palabras de Fernando Cosío,<sup>17</sup> este supuesto se aplica en aquellos casos en los que la Administración Aduanera detecta el expendio de mercancías objeto de comercio entre pasajeros o tripulantes con residentes locales.

***f) Se detecte su ingreso, traslado, permanencia o salida por lugares, ruta u hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario.***

Conforme se puede observar, para que se configure esta infracción, se debe verificar los siguientes supuestos:

*1º El ingreso, traslado, permanencia o salida de las mercancías se efectúa por lugares, rutas u horas no autorizados.*

Sobre el particular, cabe señalar que, la citada infracción se comete en aquellos casos en los que existiendo una autorización de la Administración Aduanera para que las mercancías ingresen, permanezcan, se trasladen o salgan del país por lugares,<sup>18</sup> rutas u horarios permitidos, tales actividades no se efectúan conforme han sido autorizadas.

Un ejemplo de ello sería el caso de una mercancía que habiendo sido destinada al régimen de transbordo, no culmina su salida del país dentro del plazo legal establecido.<sup>19</sup> En efecto,

---

<sup>17</sup> COSIO JARA, Fernando. *Comentarios a la Ley General de Aduanas*. Lima: Jurista Editores, 2012, p. 953.

<sup>18</sup> De conformidad a lo dispuesto en el Artículo 100 de la Ley General de Aduanas, constituyen lugares habilitados, los espacios autorizados dentro del territorio aduanero para el ingreso y salida de mercancías, medios de transporte y personas, tales como los puertos, aeropuertos, vías, terminales terrestres y centros de atención en frontera.

<sup>19</sup> Según el Artículo 128 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, el transbordo se realiza en un plazo máximo de treinta (30) días calendario contados a partir de la fecha de numeración de la declaración, siendo de autorización automática.

según lo señalado por el Tribunal Fiscal a través de la RTF No. 17483-A-2013,<sup>20</sup> si se comprueba que, luego de vencido el plazo para la ejecución del transbordo, la mercancía permanece dentro del territorio aduanero o si la misma sale con destino hacia el exterior, correspondería aplicar la sanción de comiso, toda vez que la mercancía habría ingresado, permanecido y salido por rutas, horarios y lugares no autorizados.

Otro ejemplo sería el caso de la pérdida de mercancías que son trasladadas desde el puerto a un Depósito Aduanero. Según el criterio establecido por el Tribunal Fiscal a través de la RTF No. 11183-A-2011,<sup>21</sup> siendo el propósito del traslado el colocar las mercancías en un depósito aduanero a fin de que se ejecute su almacenamiento temporal, la existencia de un faltante no justificado durante dicho traslado configura la comisión de la infracción tipificada en el inciso f) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas, toda vez que, las mercancías habrían ingresado, permanecido y/o trasladado por lugares o rutas no autorizadas.

*2º Se encuentren mercancías en zona primaria, respecto de las cuales, se desconoce al consignatario.*

Este supuesto infraccional se configura cuando la Administración Aduanera encuentra mercancías en los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, y/o en los almacenes aduaneros, respecto de las cuales, no cuenta con información suficiente que le permita identificar quién es el consignatario de las mismas.

Ello se produce, por ejemplo, en los casos de mercancías abandonadas o extraviadas en el aeropuerto, o de bultos no manifestados hallados en los almacenes aduaneros.

---

<sup>20</sup> En: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2013/A/2013\\_A\\_17483.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/A/2013_A_17483.pdf)

<sup>21</sup> En: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/A/2011\\_A\\_11183.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/A/2011_A_11183.pdf)

**g) Cuando la autoridad competente determine que las mercancías son falsificadas o pirateadas.**

El Artículo 2 del Decreto Legislativo No. 1092, Decreto Legislativo que aprueba medidas en frontera para la protección de los derechos de autor o derechos conexos y los derechos de marcas, define *mercancías falsificadas* a aquellas mercancías que lleven puestas sin autorización, una marca idéntica a la marca válidamente registrada para tal mercancía, o que no pueda distinguirse en sus aspectos esenciales de esa marca, y por *mercancía pirata* a cualquier copia hecha sin el consentimiento del titular del derecho de autor o de una persona debidamente autorizada por él en el país de producción.

Ahora bien, de detectarse el ingreso<sup>22</sup> de mercancías presuntamente falsificadas o pirateadas, la Administración Aduanera en ejercicio de su potestad, aplica medidas en frontera, lo cual implica la suspensión del despacho, a efectos de proteger los derechos de autor y conexos, así como los derechos de marca.

Cabe señalar que, el plazo máximo de suspensión del despacho es de diez (10) días hábiles<sup>23</sup> contados desde la fecha de notificación de la citada medida al titular del derecho, su apoderado o representante legal. Dentro de dicho plazo, estos últimos pueden interponer una acción por infracción o denuncia ante el INDECOPI.

Si la autoridad competente determina que las mercancías cuyo despacho se ha suspendido son falsificadas o pirateadas, la Administración Aduanera procede a decretar el comiso de las mismas.

---

<sup>22</sup> Bajo los regímenes de importación para el consumo, reimportación en el mismo estado, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, exportación definitiva, exportación temporal para reimportación en el mismo estado y tránsito aduanero.

<sup>23</sup> Prorrogables por diez (10) días hábiles adicionales, según lo dispuesto en el numeral 13, inciso B) del Rubro VII del Procedimiento INTA-PE.00.12, Procedimiento Específico: Aplicación de Medidas en Frontera.

Por el contrario, si el INDECOPI determina que las mercancías no revisten tal condición, la Administración Aduanera autoriza el levante.

*h) Los miembros de la tripulación de cualquier medio de transporte internen mercancías distintas de sus prendas de vestir y objetos de uso personal.*

El Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa, aprobado por el Decreto Supremo No. 182-2013-EF, ha regulado dentro del capítulo de casos especiales, el ingreso de mercancías por parte de los tripulantes de los medios de transporte.

Así, en el Artículo 17 de dicho Reglamento, establece que los tripulantes solo pueden internar consigo, sus prendas de vestir y objetos de uso personal, siempre que sean usados y se encuentren en la siguiente relación:

- Prendas de vestir y objetos de adorno.
- Objetos de tocador.
- Medicamentos.
- Una (01) secadora de cabello.
- Una (01) máquina rasuradora o para depilar eléctrica.
- Libros, revistas y documentos impresos.
- Maletas, bolsas y otros envases de uso común que contengan los objetos de uso personal.
- Una (01) cámara fotográfica.
- Un (01) teléfono celular.
- Bienes declarados que figuren en la Declaración de Salida Temporal.
- Los tripulantes de las compañías aéreas una (01) computadora portátil, tal como laptop, tableta electrónica u otra similar; y adicionalmente una (01) computadora portátil proporcionada por las compañías aéreas para el ejercicio de sus funciones.

En ese sentido, de verificarse el ingreso de mercancías distintas a las mencionadas, la Administración Aduanera procede a decretar el comiso de las mismas.

***i) El importador no proceda a la rectificación de la declaración o al reembarque de la mercancía de acuerdo a lo establecido en el Artículo 145***

El Artículo 145 de la Ley General de Aduanas regula el tratamiento de la mercancía<sup>24</sup> que, no habiendo sido declaradas por parte del dueño o consignatario, es encontrada por éste en su local, o por la Administración Aduanera durante la diligencia de reconocimiento físico.

Al respecto, dicho dispositivo administrativo establece lo siguiente:

1º Si la mercancía es encontrada por el dueño o consignatario con posterioridad al levante, éste podrá declararla sin ser sujeto a sanción, con el solo pago de la deuda tributaria aduanera y los recargos que correspondan, o podrá reembarcarla.

El plazo para rectificar la declaración aduanera y pagar la citada deuda tributaria aduanera con los recargos debe realizarse dentro de los tres (03) meses transcurridos desde la fecha del otorgamiento del levante.<sup>25</sup> Por otro lado, el plazo para efectuar el reembarque es de treinta (30) días computados a partir de la fecha del retiro de la mercancía.

Si vencidos los citados plazos, el dueño o consignatario de la mercancía no efectúa la rectificación o el reembarque, la Administración Aduanera procederá a decretar el comiso de la misma.

2º Si la mercancía es encontrada por la autoridad aduanera durante la diligencia de reconocimiento físico, el dueño o consignatario tiene la opción de reembarcarla dentro del plazo de treinta (30) días computados a partir de la fecha del reconocimiento físico de la misma, previo pago de una sanción de multa<sup>26</sup>. De no culminarse el reembarque, la mercancía cae en comiso.

---

<sup>24</sup> Mayor o distinta a la consignada en la declaración aduanera.

<sup>25</sup> Ello, de conformidad a lo establecido en el Artículo 199 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

<sup>26</sup> La sanción de multa equivale al 50% de los tributos y recargos aplicables a la mercancía.

Nótese que el comiso de la mercancía se aplica frente a la inacción del dueño o consignatario luego de haberse detectado la existencia de mercancía mayor o distinta a la declarada, ya sea porque éste no efectúa el pago de la deuda tributaria aduanera o no realiza el reembarque de la mercancía hallada en su local, dentro de los plazos establecidos, o porque el dueño o consignatario no efectúa el reembarque de la mercancía encontrada por la Administración Aduanera durante el reconocimiento físico, dentro de los plazos establecidos.

Al respecto, es menester tener en cuenta que, según el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal en la RTF No. 06484-A-2015,<sup>27</sup> declarar incorrectamente o proporcionar información incompleta de las mercancías en cuanto a su calidad, modelo o valor es un supuesto de infracción que no está tipificado en el tercer párrafo del Artículo 145 y el inciso i) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas, sino que está regulado en el numeral 1 inciso c) del Artículo 192 de la misma ley, generando la aplicación de una multa conforme a la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en el cuerpo normativo citado aprobado por el Decreto Supremo No. 031-2009-EF.

*j) Los viajeros omitan declarar sus equipajes o mercancía en la forma establecida por decreto supremo, o exista diferencia entre la cantidad o la descripción declarada y lo encontrado como resultado del control aduanero. A opción del viajero podrá recuperar los bienes, si en el plazo de treinta (30) días hábiles de notificada el acta de incautación, cumple con pagar la deuda tributaria aduanera y recargos respectivos, y una multa equivalente al cincuenta (50%) sobre el valor en aduana del bien establecido por la autoridad aduanera y con los demás requisitos legales exigibles en caso de mercancía restringida, o proceder a su retorno al exterior por cuenta pro-*

---

<sup>27</sup> En: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/A/2015\\_A\\_06484.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/A/2015_A_06484.pdf)

*pia o de tercero autorizado previo pago de la referida multa. De no mediar acción del viajero en este plazo, la mercancía no declarada caerá en comiso. La presente multa no aplicará el régimen de incentivos.*

El ingreso y salida del equipaje y menaje de casa, ha sido regulado en nuestro ordenamiento jurídico<sup>28</sup> como un régimen especial, el cual se rige por las disposiciones que se establezcan en su Reglamento.

Según el Artículo 2 del Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Equipaje y Menaje de Casa (en adelante, REMC), aprobado por el Decreto Supremo No. 182-2013-EF, *equipaje* son todos los bienes nuevos o usados que un viajero pueda razonablemente necesitar, siempre que se advierta que son para su uso o consumo, de acuerdo con el propósito y duración del viaje y que por su cantidad, naturaleza o variedad se presume que no están destinados al comercio o industria; y *menaje de casa* es el conjunto de muebles y enseres del hogar, nuevos o usados, de propiedad del viajero y/o su familia, en caso de unidad familiar.

En relación a los bienes que puede traer el viajero, mediante el Informe No. 119-2014-SUNAT/5D1000,<sup>29</sup> la Gerencia Jurídico Aduanera ha realizado la siguiente distinción:

---

<sup>28</sup> **Artículo 98 de la Ley General de Aduanas.- Regímenes aduaneros especiales o de excepción**

(...)

k) El ingreso y salida del equipaje y menaje de casa se rigen por las disposiciones que se establezcan por Reglamento, en el cual se determinarán los casos en que corresponderá aplicar un tributo único de catorce (14%) sobre el valor en aduana, porcentaje que podrá ser modificado por Decreto Supremo“.

<sup>29</sup> En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2014/informes/2014-INF-119-5D1000.pdf>

CALIFICACIÓN	TRIBUTOS APLICABLES	BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN
EQUIPAJE	Inafecto	Art. 9 del REMC	Relación taxativa.
	Gravado con tasa única del 12%	Art. 10 a) del REMC	Bienes fuera de la relación del Art. 9 que el viajero pueda razonablemente utilizar que por su cantidad, naturaleza y variedad se presume que no están destinados al comercio, siempre que su valor no exceda de US\$ 1,000.00 en conjunto por viaje o de US\$ 3,000.00 por año calendario.
OTRAS MERCANCÍAS	Arancel aplicable a la importación	Art. 10 b) del REMC	Los bienes que no se encuentran en el Art. 9 y exceden los valores señalados en el inciso a) del Art. 10.

Como se puede observar, solo reciben la calificación de equipaje aquellos bienes contemplados en el Artículo 9 y 10 a) del REMC. Los demás bienes no califican propiamente como equipaje, y en consecuencia, su ingreso al país se encuentra afecto al pago del arancel normal a la importación.

Dentro de este orden de ideas, es menester señalar que, la infracción prevista en el inciso j) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas se configura cuando los viajeros omiten declarar su equipaje (afecto o inafecto) y/o mercancías que no califican como equipaje, en la Declaración Jurada de Equipaje<sup>30</sup> entregada por la empresa transportista.

<sup>30</sup> **Artículo 5.- Obligaciones de los viajeros**

Son obligaciones de los viajeros

- a) Llenar y firmar la Declaración Jurada de Equipaje consignando la información de cada uno de los rubros, tengan o no equipaje cuyo ingreso está afecto al pago de tributos. En caso de unidad familiar podrá presentar una sola declaración de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Sin embargo, cabe advertir que, la aplicación de la sanción no se efectúa de manera inmediata, sino que previamente se formula un Acta de Inmovilización — Incautación, otorgando al viajero la posibilidad de recuperar sus bienes.

Sobre este punto, el último párrafo del Artículo 7 del REMC especifica que siempre que se trate de equipaje o menaje de casa que porte consigo el viajero, éste podrá acogerse al pago inmediato de la deuda tributaria aduanera, recargos respectivos y de la multa establecida en la Ley General de Aduanas, siendo que con la cancelación se procede al levantamiento automático de la incautación.

Como se puede observar, la posibilidad de recuperar las mercancías contempladas en el Artículo 7 del REMC sólo está referida para los bienes que califiquen como equipaje o menaje de casa, mas no para otro tipo de mercancía no declarada por el viajero.

Por su parte, el inciso j) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas precisa que el viajero tiene la opción de recuperar los bienes incautados, mediante el pago de la deuda (tributos, recargos y multa) o su retorno al exterior por cuenta propia o de tercero (más el pago de una multa). Nótese que dicha disposición se aplica de manera amplia, es decir, tanto al equipaje (afecto o inafecto) como a las mercancías que no califiquen como equipaje, que el viajero omita declarar.

Bajo este contexto normativo, mediante el Informe No. 119-2014-SUNAT/5D1000, en concordancia con el Memorándum Electrónico No. 00002-2014-3E0000,<sup>31</sup> la Gerencia Jurídico Aduanera ha manifestado que la recuperación de los bienes incautados procede bajo dos modalidades:

- 
- b) Presentar la Declaración Jurada de Equipaje conjuntamente con su pasaporte o documento oficial a la Autoridad Aduanera.
  - c) Someter su equipaje a los controles y registros establecidos por la Autoridad Aduanera.

<sup>31</sup> En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2014/docElect/ME-002-2014-3E0000.pdf>

1. Recuperación inmediata: Regulada por el REMC. Se aplica solo sobre aquellos bienes que porte consigo el viajero y que califiquen como equipaje o menaje de casa, operando automáticamente ante el pago de la deuda aduanera, recargos y multa correspondiente.
2. Trámite regular: Previsto por el inciso j) del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas, aplicable a todo tipo de mercancía que porte consigo el viajero y cuya declaración haya omitido (sea que se trate de equipaje respecto del que no solicitó la recuperación inmediata u otro tipo de mercancía). Se puede dar de dos formas:
  - Pago de la deuda tributaria aduanera, recargos y multa equivalente al 50% sobre el valor en aduana del bien incautado, y cumplimiento de los demás requisitos legales exigibles en caso de mercancía restringida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de notificada el acta de incautación.
  - Retorno al exterior por cuenta propia o de tercero autorizado dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de notificada el acta de incautación, previo pago de la multa del 50% del valor en aduanas de la mercancía incautada.

Es menester resaltar que, en los casos que el viajero no opte por la recuperación de los bienes conforme a lo señalado precedentemente, las mercancías caerán en comiso.

Nota Importante: El penúltimo párrafo del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas también prevé la aplicación de la sanción de comiso para aquellos casos en los que el medio de transporte, habiendo ingresado al país al amparo de la legislación nacional o de un Convenio Internacional, exceda el plazo concedido por la autoridad aduanera.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 11 de la Tabla V de la Tabla de Sanciones, aprobada por Decreto Supremo N° 031-2009-EF, modificada por el Decreto Supremo N° 295-2016-EF (publicado el 28.10.2016), se sanciona con comiso cuando el medio de transporte, que habiendo ingresado al país al amparo de la legislación pertinente o de un convenio internacional, exceda

Este sería el caso de aquel vehículo ingresado temporalmente al país para fines turísticos, conforme a lo dispuesto en el Decreto Supremo No. 015-87-ICTI-TUR o de un Convenio Internacional, que haya sido destinado a otro fin,<sup>33</sup> y/o haya excedido<sup>34</sup> el plazo de permanencia concedido y no haya pagado la multa respectiva,<sup>35</sup> o no haya sido retirado del país en el plazo establecido en su Reglamento.

Finalmente, el último párrafo del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas dispone la aplicación de una multa igual al valor FOB de la mercancía cuando habiéndose decretado el comiso, la

---

el plazo de permanencia concedido por la autoridad aduanera, excepto los vehículos con fines turísticos.

<sup>33</sup> De conformidad a lo dispuesto en el numeral 13 de la Tabla V de la Tabla de Sanciones aprobada por el Decreto Supremo N° 031-2009-EF, modificada por el Decreto Supremo N° 295-2016-EF, se sanciona con comiso cuando el vehículo con fines turísticos, que habiendo ingresado temporalmente al país al amparo de la legislación pertinente o de un convenio internacional, ha sido destinado a otro fin, conforme al tercer párrafo del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas.

<sup>34</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 12 de la Tabla V de la Tabla de Sanciones aprobada por el Decreto Supremo N° 031-2009-EF, modificada por el Decreto Supremo N° 295-2016-EF, se sanciona con comiso cuando el vehículo con fines turísticos, que habiendo ingresado temporalmente al país al amparo de la legislación pertinente o de un convenio internacional, se encuentre en las siguientes situaciones:

- a) Ha excedido el plazo de permanencia concedido por la autoridad aduanera y no ha pagado la multa en el plazo establecido en el numeral 1 del literal N) de la Tabla I, o
- b) No ha retirado del país en el plazo establecido en el Reglamento conforme al segundo párrafo del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas.

<sup>35</sup> Según el numeral 1, Literal N) de la Tabla I de la Tabla de Sanciones aprobada por Decreto Supremo N° 031-2009-EF, modificada por el Decreto Supremo N° 295-2016-EF, la multa por no retirar del país el vehículo con fines turísticos al haber excedido el plazo de permanencia concedido por la autoridad aduanera y opte por retirar del país el vehículo en comiso conforme al segundo párrafo del Artículo 197 de la Ley General de Aduanas, asciende a 0.1 UIT el día calendario siguiente al vencimiento del plazo, más 0.025 UIT por cada día calendario adicional hasta el día del pago de la multa.

mercancía o el medio de transporte no fueran hallados o entregados a la autoridad aduanera.

Otro supuesto en el que se aplica la sanción de comiso es aquél previsto en el Artículo 59 de la Ley General de Aduanas, según el cual, procede el comiso de mercancías restringidas que habiendo ingresado bajo el régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado, no cuenten con autorización para permanecer de forma permanente en el país.

De ocurrir lo anterior, la Administración Aduanera informará al sector competente para que proceda su comiso de acuerdo a la normatividad vigente.

#### **4.2. El comiso según la Ley de los Delitos Aduaneros**

En nuestro ordenamiento jurídico, los delitos vinculados al despacho aduanero se encuentran tipificados en la Ley No. 28008, denominada Ley de los Delitos Aduaneros.

Esta Ley contempla la configuración de cinco delitos en materia aduanera, donde los bienes jurídicos tutelados son esencialmente el control aduanero, la recaudación aduanera, la salud, el cuidado del medio ambiente y la buena fe en los negocios. Tales delitos son los siguientes:

El contrabando, contrabando fraccionado y otras modalidades.

1. La defraudación de renta de aduanas y sus modalidades.
2. La receptación aduanera.
3. El financiamiento.
4. El tráfico de mercancías prohibidas o restringidas.

Las penas establecidas por la comisión de estos delitos oscilan entre los tres (03) y doce (12) años de pena privativa de la libertad.

Cabe indicar que, las mercancías, medios de transporte, bienes que constituyen objeto de delito,<sup>36</sup> así como los instrumentos utilizados para la comisión del mismo son incautados y secuestrados por el Fiscal, quedando en custodia de la Administración

---

<sup>36</sup> Mercancías que superan las 4 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

Aduanera. Posteriormente, es el Juez quien ordena su decomiso o dispone su devolución al propietario.

Ahora bien, en el caso del contrabando, receptación aduanera y tráfico de mercancías prohibidas o restringidas, se considera infracción administrativa cuando el valor de las mercancías es menor a cuatro (04) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

El Artículo 35 de la Ley de los Delitos Aduaneros establece cinco (05) tipos de sanciones cuando se incurre en infracción administrativa:

- a) Comiso de las mercancías.<sup>37</sup>
- b) Multa.
- c) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones o autorizaciones pertinentes.
- d) Cierre temporal o definitivo del establecimiento.
- e) Internamiento temporal del vehículo, con el que se cometió la infracción.

Dicho dispositivo normativo precisa que las citadas sanciones se aplican conjunta o alternativamente, salvo en aquellos casos en los cuales no se pueda identificar al infractor, donde bastará con aplicar la sanción de comiso.

Es menester señalar que, la Administración Aduanera<sup>38</sup> es la autoridad competente para declarar y sancionar la comisión de las infracciones administrativas vinculadas al contrabando, así como para decretar la devolución de las mercancías en los casos que corresponda.

La Policía Nacional del Perú (PNP) brinda apoyo a la Administración Aduanera y a las demás autoridades administrativas competentes para la represión de los delitos aduaneros e infracciones administrativas. Del mismo modo, la Fuerza Armada presta

---

<sup>37</sup> Conforme a lo dispuesto en el Artículo 38 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, el comiso es aplicable a las mercancías y bienes materia de la infracción administrativa. Las mercancías comisadas quedarán en poder de la Administración Aduanera, para su disposición de acuerdo a Ley.

<sup>38</sup> Ello, de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 45 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros.

colaboración cuando la capacidad de la Administración Aduanera o de la Policía Nacional supere las posibilidades de respuesta inmediata o éstas resulten insuficientes. Esta colaboración incluye, el almacenamiento temporal de mercancías y vehículos incautados, bajo responsabilidad.

## V. PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN - INCAUTACIÓN Y DETERMINACIÓN LEGAL DE MERCANCÍAS

La inmovilización<sup>39</sup> es una medida preventiva mediante la cual la autoridad aduanera ordena que las mercancías permanezcan en un lugar determinado, bajo responsabilidad de quien señale, a fin de someterlas a las acciones de control que estime necesarias.

Por su parte, la incautación<sup>40</sup> también es una medida preventiva adoptada por la autoridad aduanera que consiste en la toma de posesión forzosa y el traslado de la mercancía a los almacenes de la SUNAT, mientras se determina su situación legal definitiva.

Ahora bien, actualmente, la inmovilización, incautación y determinación legal de mercancías se encuentran reguladas a través del Procedimiento INPCFA-PE.00.01 (versión 6), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas No. 226-2013/SUNAT/300000.

Dicho procedimiento tiene como objetivo establecer las pautas que se deben seguir a efectos de inmovilizar e incautar mercancías, bienes y medios de transporte de conformidad a la Ley General de Aduanas y Ley de los Delitos Aduaneros, según corresponda.

Del mismo modo, precisa cuáles son los mecanismos para obtener el levantamiento de la inmovilización y la devolución de las mercancías incautadas.

A continuación, daremos a conocer cuál es la actuación de la Administración Aduanera y/o del Ministerio Público durante la ejecución de las citadas medidas preventivas, y explicaremos qué

---

<sup>39</sup> Definición establecida en el Artículo 2 de la Ley General de Aduanas.

<sup>40</sup> Definición establecida en el Artículo 2 de la Ley General de Aduanas.

acciones pueden realizar los intervenidos a efectos de obtener el levantamiento de las mismas.

### **a) De la inmovilización según la Ley General de Aduanas**

Según la norma en comentario, la Administración Aduanera procede a inmovilizar las mercancías, bienes o medios de transporte cuando detecta alguna incidencia durante la acción de control aduanero.<sup>41</sup> Cabe señalar que, los bienes inmovilizados quedan bajo custodia y responsabilidad de los locales<sup>42</sup> en donde se realizan las auditorías, intervenciones u operativos de prevención o represión de infracciones y/o delitos aduaneros.

Una vez efectuada la inmovilización, el funcionario encargado entrega copia del Acta de Inmovilización – Incautación al intervenido o responsable, el cual debe consignar sus datos y firma en señal de recepción. De existir negativa u otro hecho contrario a la recepción, se deja constancia de ello en el Acta, a efectos de que se realice la notificación conforme a lo establecido en el Código Tributario.

Asimismo, el funcionario dispone las medidas necesarias que garanticen la inviolabilidad de las mercancías, bienes y medios de transporte inmovilizados, tales como la colocación de precintos de seguridad, marcas o sellos, entre otros.

---

<sup>41</sup> El Artículo 2 de la Ley General de Aduanas define a las acciones de control extraordinario como aquéllas que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las acciones de fiscalización, entre otros. La realización de estas acciones no opera de manera formal ante un trámite aduanero regular, pudiendo disponerse antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias o las intendencias facultadas para dicho fin.

<sup>42</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3 del Rubro VI del Procedimiento INPCFA-PE.00.01, el responsable de custodiar las mercancías con medidas preventivas tiene la calidad de depositario conforme a las disposiciones establecidas en el Código Civil.

Luego de ello, registra el Acta de Inmovilización – Incautación en el SIGEDA,<sup>43</sup> dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de producida la inmovilización. Del mismo modo, clasifica arancelariamente, determina el valor en aduanas y los tributos dejados de pagar, y registra dichos datos en el referido sistema dentro de los tres (03) días hábiles de efectuada la medida preventiva.

Se debe tener presente que, el plazo de la inmovilización es de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación, prorrogable por un plazo igual. Excepcionalmente se puede disponer la prórroga por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles mediante la emisión de la respectiva Resolución de Intendencia.

#### **b) De la incautación según la Ley General de Aduanas**

El funcionario aduanero procede conforme a lo señalado en el inciso anterior en lo referido a la elaboración y entrega del Acta de Inmovilización – Incautación, a la disposición de medidas necesarias que garanticen la inviolabilidad de las mercancías, bienes y medios de transporte inmovilizados, el registro del Acta en el SIGEDA, así como la clasificación arancelaria, determinación del valor y tributos dejados de pagar.

Adicionalmente, debe entregar las mercancías, bienes y medios de transporte incautados al almacén de la SUNAT de la circunscripción o a la Gerencia de Almacenes tratándose de incautaciones realizadas en las provincias de Lima y Callao, dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de efectuada la incautación, salvo que por razones justificadas no pueda efectuarse en dicho plazo.

Es menester señalar que, el plazo de la incautación es de veinte (20) días hábiles contados a partir de la fecha de su notificación.

---

<sup>43</sup> Sistema de Gestión de Delitos e Infracciones Aduaneras y Tráfico Ilícito de Mercancías.

### **c) De la incautación según la Ley de los Delitos Aduaneros**

La incautación según la Ley de los Delitos Aduaneros puede ser efectuada por la autoridad aduanera o por otras entidades.

*- Cuando la incautación es efectuada por la autoridad aduanera*

En este caso, el funcionario aduanero incauta las mercancías, cuyo valor no supera las cuatro (04) UIT y formula el Acta de Inmovilización – Incautación. Cabe precisar que, también incauta medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto material de la presunta infracción administrativa.

Si el valor de las mercancías supera las cuatro (04) UIT, dicho funcionario comunica inmediatamente al representante del Ministerio Público para que éste ordene la incautación y secuestro de las mismas.

Para la entrega y registro de las mercancías incautadas se procede conforme a lo señalado en los incisos a) y b) arriba comentados.

Por otro lado, en lo que respecta al caso de los vehículos de personas inmersas en la sanción de internamiento, cabe indicar que, estos son remitidos a los depósitos del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) luego de haberse emitido el Acta de Inmovilización – Incautación y de haberse registrado la información en el módulo SIGEDA. Si la remisión la realiza la Policía Nacional del Perú (PNP), ésta comunica el acto a la Intendencia de Aduana de la circunscripción correspondiente.

Es de señalar que, durante la intervención, el funcionario aduanero retiene la licencia de conducir y la remite al MTC en un plazo no mayor a tres (03) días hábiles contados a partir del día siguiente de la incautación.

De no efectuarse la retención, la Administración Aduanera remite al MTC copia de la resolución que dispone la suspensión de la licencia de conducir, para su ejecución. El MTC una vez efectuada la ejecución de la sanción lo comunica a la Administración Aduanera.

*- Incautación efectuada por otras entidades*

La incautación realizada por otras entidades es comunicada a la autoridad aduanera dentro de las veinticuatro (24) horas de efectuada. Cabe precisar que, las mercancías, bienes y medios de transporte son puestos bajo custodia y a disposición del almacén de la SUNAT de la circunscripción, conjuntamente con el Acta de Inmovilización – Incautación o documento correspondiente, en un plazo no mayor de tres (03) días hábiles siguientes de realizada la intervención. Tratándose de incautaciones realizadas en las provincias de Lima y Callao, la mercancía, bienes y medios de transporte son entregados a la Gerencia de Almacenes.

En estos casos, la autoridad aduanera competente verifica documentariamente que la incautación haya sido notificada al intervenido, caso contrario, procede a su notificación. Asimismo, registra en el SIGEDA la información contenida en el Acta de Inmovilización - Incautación dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de recibida la mercancía y remite las actas y sus actuados al área competente dentro del día hábil siguiente de realizado tal registro.

El funcionario aduanero reconoce físicamente las mercancías y realiza las demás acciones complementarias conforme a lo especificado en los incisos a) y b) arriba comentados.

**d) De las solicitudes de levantamiento de inmovilización y de devolución de mercancías incautadas**

El dueño de las mercancías inmovilizadas, o su representante debidamente acreditado, tiene el derecho de sustentar y acreditar ante la Administración Aduanera, la propiedad, posesión, tenencia y/o procedencia legal de las mercancías.

De acuerdo a lo establecido en el Procedimiento INPCFA-PE.00.01, la solicitud de levantamiento de inmovilización, dispuesta conforme a la Ley General de Aduanas, se debe presentar mientras dure la inmovilización.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Esto es, dentro del plazo de diez (10) días hábiles de efectuada la inmovilización, prorrogable por un plazo igual.

Por su parte, la solicitud de devolución de bienes incautados conforme a la Ley General de Aduanas o la Ley de los Delitos Aduaneros, se debe presentar dentro del plazo de veinte (20) días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada el Acta de Inmovilización – Incautación. También se puede solicitar la devolución de los medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto material de la presunta infracción administrativa.

Vencido el plazo de la inmovilización o incautación sin que el interesado presente la solicitud de levantamiento de inmovilización o de devolución de mercancías incautadas, la Administración Aduanera expide la resolución de comiso y otras sanciones de corresponder.

Ahora bien, para que la solicitud de levantamiento de inmovilización o devolución de mercancías incautadas sea admitida por la Administración Aduanera, debe cumplir los siguientes requisitos:

- Lugar y fecha.
- Intendencia que dispuso la medida preventiva.
- Nombres y apellidos completos, denominación o razón social del solicitante y, de corresponder, el nombre del representante legal.
- Número de RUC, o en su defecto, número de DNI. De ser extranjero, número de pasaporte, carné de extranjería, cédula de identidad de la CAN o tarjeta andina de migración.
- Domicilio fiscal o procesal.
- Número del Acta de Inmovilización – Incautación.
- Fundamentos que sustentan la solicitud.
- Firma del solicitante y/o representante legal, caso contrario, impresión de huella digital.
- Copia simple del documento de identidad del solicitante intervenido y de su representante legal.
- Poder, en caso de solicitudes presentadas por terceros.
- Documentos que acrediten la propiedad, posesión, tenencia y/o procedencia legal del bien inmovilizado, tales como comprobantes de pago, declaraciones aduaneras, etc. Si se presenta comprobantes de pago se debe indicar a qué mercancía pertenecen.

De no cumplirse con alguno de los requisitos señalados, el funcionario aduanero otorga tres (03) días hábiles para que el solicitante subsane las observaciones. Vencido dicho plazo sin que se efectúe la subsanación respectiva, se proyecta la resolución que declara la inadmisibilidad de la solicitud, se decreta el comiso y las demás sanciones que correspondan.

Es menester resaltar que, las solicitudes de levantamiento de inmovilización deben ser resueltas mientras dure la inmovilización.

Por otro lado, las solicitudes de devolución de bienes incautados, al amparo de la Ley General de Aduanas, deben resolverse dentro de los veinte (20) días hábiles computados a partir del día siguiente de notificada el Acta de Inmovilización – Incautación.

Finalmente, el plazo para resolver las solicitudes de devolución de mercancías incautadas conforme a la Ley de los Delitos Aduaneros es de sesenta (60) días hábiles contados a partir del día siguiente de su presentación.<sup>45</sup> Si las mercancías incautadas tienen un valor superior a cuatro (04) UIT, el citado plazo se suspende mientras:

- El Ministerio Público notifique a la SUNAT la disposición fiscal de archivamiento definitivo de la investigación fiscal y ésta se considere firme.
- El Poder Judicial emita sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento proveniente de resolución firme.

Cuando el Ministerio Público dispone el archivo de la investigación, la autoridad aduanera se pronuncia sobre las infracciones administrativas respectivas. Por otro lado, cuando el Poder Judicial emite sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento proveniente de resolución firme, la autoridad aduanera se pronuncia sobre las infracciones administrativas siempre que el Poder Judicial lo haya dispuesto o no haya emitido pronunciamiento sobre la situación legal de las mercancías.

---

<sup>45</sup> El plazo para el ofrecimiento y actuación de pruebas es de quince (15) días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud de devolución, sin perjuicio de las pruebas de oficio que pueda solicitar la autoridad aduanera.

Cabe precisar que, en el supuesto que las pruebas ofrecidas sustenten la propiedad, posesión, tenencia y/o procedencia legal de los bienes materia de inmovilización o incautación, el funcionario aduanero emitirá el Acta de Levantamiento de Inmovilización respectiva, con lo cual, el intervenido podrá disponer de sus mercancías.

No obstante, en caso las pruebas ofrecidas no sustenten la propiedad de las mercancías inmovilizadas o incautadas, el funcionario aduanero emitirá la Resolución que declare el comiso, así como las sanciones adicionales pertinentes.

Es menester señalar que, nuestro ordenamiento jurídico no precisa qué sucede en caso las autoridades competentes no cumplan con atender las solicitudes de levantamiento o devolución de mercancías incautadas dentro del plazo legal establecido. Tal parece que, el administrado debe esperar el levantamiento expreso de la medida preventiva o la imposición de la sanción de comiso, no operando el silencio administrativo negativo.

## VI. MEDIOS IMPUGNATORIOS FRENTE A LA SANCIÓN DE COMISO EN ADUANAS

Frente a la resolución que decreta el comiso de las mercancías, el administrado se encuentra facultado para interponer recurso de reclamación, dentro de los veinte (20) días hábiles computados a partir del día siguiente de su notificación.<sup>46</sup>

Según el criterio vertido por el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución de Observancia Obligatoria No. 207-A-2000,<sup>47</sup> la resolución que decreta el comiso de la mercancía constituye un acto administrativo sujeto a reclamación conforme a los lineamientos establecidos en el Artículo 135 del Código Tributario; en cambio,

---

<sup>46</sup> **Artículo 208.- Plazo para reclamar el comiso**

La sanción de comiso será reclamable dentro del plazo de veinte (20) días computados a partir del día siguiente de su notificación.

<sup>47</sup> En: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2000/A/2000\\_A\\_0207.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/A/2000_A_0207.pdf)

la reclamación contra las Incautaciones de Oficiales de Aduanas no se enmarcan dentro del supuesto de reclamación de dicho Código, sino que se trata de un trámite previo al comiso de la mercancía, al cual la normativa aduanera denomina “solicitud de devolución”.

En ese sentido, resulta factible colegir que, la interposición del recurso de reclamación contra la sanción de comiso marca el inicio al procedimiento contencioso tributario ordinario establecido en el Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

En palabras de la Dra. Lourdes Chau,<sup>48</sup> “se define como procedimiento contencioso tributario al procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunal Fiscal, que tiene como objetivo cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido tributario y obtener, de parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia”.

Es menester indicar que, el procedimiento contencioso tributario se fundamenta en el Derecho de Petición Administrativa contemplado en el Artículo 106<sup>49</sup> de la Ley No. 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, así como en la Facultad de Contradicción Administrativa establecida en el Artículo 109<sup>50</sup> del mismo cuerpo normativo.

---

<sup>48</sup> CHAU, Lourdes. “La Prueba en el Procedimiento Contencioso Tributario”. En: *Actualidad Empresarial* N° 191, Segunda Quincena, Setiembre 2009, p. I-2.

<sup>49</sup> “Artículo 106.- Derecho de petición administrativa

106.1 Cualquier administrado, individual o colectivamente, puede promover por escrito el inicio de un procedimiento administrativo ante todas y cualquiera de las entidades, ejerciendo el derecho de petición reconocido en el Artículo 2 inciso 20) de la Constitución Política del Estado.

106.2 El derecho de petición administrativa comprende las facultades de presentar solicitudes en interés particular del administrado, de realizar solicitudes en interés general de la colectividad, de contradecir actos administrativos, las facultades de pedir informaciones, de formular consultas y de presentar solicitudes de gracia.

106.3 Este derecho implica la obligación de dar al interesado una respuesta por escrito dentro del plazo legal”.

<sup>50</sup> “Artículo 109.- Facultad de contradicción administrativa

109.1 Frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma

De la lectura de los citados dispositivos normativos se desprende que, los administrados tienen el derecho de iniciar un procedimiento administrativo con la finalidad de contradecir los actos de la Administración que lesionen sus derechos o intereses. Por su parte, la Administración tiene la obligación de dar una respuesta al interesado por escrito, dentro del plazo legal establecido.

Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 124 del Código Tributario, son etapas del procedimiento contencioso tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

A continuación, explicaremos cómo se desarrolla cada una de estas etapas:

- a) La Reclamación: Es un medio impugnatorio que se presenta ante la misma entidad que emitió el acto administrativo, con la finalidad de que la autoridad aduanera lo revoque o deje sin efecto.

Como bien lo señala Fernando Cosío, citando a Bartra<sup>51</sup> “es un recurso que tiene por objeto dar oportunidad a la autoridad que lo emitió de revisar nuevamente el acto, tomando en cuenta las objeciones formuladas contra el mismo, antes de que la autoridad superior lo conozca o resuelva”.

En materia de comiso, las reclamaciones son presentadas ante la unidad orgánica de la Intendencia de Aduana que impuso la sanción, como es el caso de la Oficina de Oficiales, la División de Regímenes Suspensivos, entre otros.

De acuerdo a lo señalado en el Artículo 137 del Código Tributario, el plazo para presentar el Recurso de Reclamación es de

---

*prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos.*

*109.2 Para que el interés pueda justificar la titularidad del administrado, debe ser legítimo, personal, actual y probado. El interés puede ser material o moral.*

*109.3 La recepción o atención de una contradicción no puede ser condicionada al previo cumplimiento del acto respectivo”.*

<sup>51</sup> COSIO JARA, Fernando. *Manual de Derecho Aduanero. Doctrina y Jurisprudencia*. Lima: Editorial Rhodas, p. 531-532.

veinte (20) días hábiles computados a partir del día siguiente de su notificación.

Cabe advertir que, en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la RTF No. 08891-A-2015,<sup>52</sup> se ha establecido que el plazo para para interponer reclamaciones y apelaciones relacionadas con las sanciones de comiso resultan ser plazos de caducidad, por cuanto no cabe impugnarlas extemporáneamente.

Dentro de este orden de ideas, presentado el Recurso de Reclamación, la Administración Aduanera debe verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad, los cuales citamos a continuación:

- Escrito fundamentado.
- Firma de letrado con número de registro hábil.
- Hoja de Información Sumaria.
- Poder (de ser el caso) por documento público o privado con firma legalizada o autenticada.

Los requisitos de admisibilidad pueden ser subsanados en el plazo de quince (15) días hábiles. Vencido dicho plazo, se declara inadmisibile el recurso.

Una vez presentado el Recurso de Reclamación, la Administración Aduanera tiene un plazo de nueve (09) meses para resolverlo.

- b) La Apelación: Es un recurso impugnativo en segunda y última instancia administrativa, el cual debe ser conocido y resuelto por el Tribunal Fiscal.

El Recurso de Apelación se presenta ante la Intendencia de Aduana que dictó la resolución apelada, la cual, luego de verificados los requisitos de admisibilidad, elevará el expediente al Tribunal Fiscal para su resolución final.

De acuerdo a lo señalado en el Artículo 146 del Código Tributario, el plazo para presentar el Recurso de Apelación es de

---

<sup>52</sup> En: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/A/2015\\_A\\_08891.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/A/2015_A_08891.pdf)

quince (15) días hábiles computados a partir del día siguiente de su notificación.

Al igual que en el reclamo, el plazo para subsanar es de quince (15) días hábiles. Vencido dicho plazo, se declara inadmisibile el recurso.

Una vez realizada la alzada de apelación, el plazo para resolver es de doce (12) meses computados desde la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

Cabe resaltar que, el administrado puede solicitar el uso de la palabra dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar fecha y hora para la realización del mismo. Las partes intervinientes podrán presentar sus alegatos dentro de los tres (03) días posteriores a la realización del informe oral. Con la resolución del Tribunal Fiscal se pone fin a la instancia administrativa. Dicha resolución es remitida a la Intendencia de Aduana para que ésta notifique al administrado y disponga el cumplimiento de lo dispuesto por el citado Tribunal Administrativo.

En el supuesto que la resolución del Tribunal Fiscal confirme la resolución de comiso, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 157 del Código Tributario, el administrado puede iniciar la acción contencioso administrativa ante el Poder Judicial, dentro del plazo de tres (03) meses contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación.

Se debe tener presente que, la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Aduanera, razón por la cual, ésta podrá disponer de las mercancías caídas en comiso, conforme a lo dispuesto en la Sección Novena de la Ley General de Aduanas, la cual comentaremos a continuación.

## **VII. ACTOS DE DISPOSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA SOBRE LA MERCANCÍA CAIDA EN COMISO**

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 180 de la Ley General de Aduanas, la Administración Aduanera puede rematar, adju-

dicar, destruir o entregar al sector competente las mercancías en situación de abandono legal, abandono voluntario y las que hayan sido objeto de comiso, aun cuando se encuentren vinculadas a un proceso administrativo o judicial en trámite.

Del mismo modo, dicha entidad puede disponer de las mercancías incautadas si la naturaleza o estado de conservación lo amerita, o han transcurrido seis (06) meses desde la fecha de su ingreso a los almacenes aduaneros y continúan en trámite los procesos anteriormente mencionados.

Ahora bien, en el supuesto que se ordene administrativa o judicialmente la devolución de las mercancías que se haya dispuesto, el Ministerio de Economía y Finanzas<sup>53</sup> efectuará el pago del valor de las mercancías determinado en el avalúo más los intereses legales correspondientes, los cuales serán calculados desde la fecha de numeración.

A continuación, comentaremos respecto de los citados actos de disposición:

- Remate<sup>54</sup>: Es aquel procedimiento mediante el cual la Administración Aduanera, ofrece en venta mercancías, en pública subasta, y las adjudica al mejor postor, conforme al procedimiento establecido legalmente. El precio base del remate estará constituido por el valor de tasación de las mercancías conforme a su estado o condición. Es importante tener en cuenta que, salvo disposición contraria de la Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público de cada año fiscal, las mercancías vendidas en remate constituirán recurso propio de la SUNAT en un cincuenta por ciento (50 %).
- Adjudicación<sup>55</sup>: Las entidades del Estado, así como las Instituciones Asistenciales, Educativas o Religiosas, pueden ser beneficiadas con la adjudicación de mercancías que contribu-

---

<sup>53</sup> Previa resolución de la Administración Aduanera que autorice el pago.

<sup>54</sup> Conforme a lo dispuesto en los Artículos 182 y 183 de la Ley General de Aduanas.

<sup>55</sup> Conforme a lo dispuesto en los Artículos 239 y 240 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

yan al cumplimiento de sus fines, así como a la mejora en su equipamiento o infraestructura. Cabe señalar que, a partir del día siguiente de notificada la resolución que aprueba la adjudicación, la entidad o institución beneficiada tiene un plazo de veinte (20) días hábiles para recoger las mercancías adjudicadas. Vencido dicho plazo, la citada resolución queda sin efecto, encontrándose las mercancías nuevamente disponibles.

- Entrega al sector competente<sup>56</sup>: Se entiende por sector competente, al sector que otorga los permisos, autorizaciones, licencias y registros u otros documentos similares para el ingreso o salida de mercancías restringidas. En este caso, la Administración Aduanera pone a disposición de este sector las mercancías restringidas que se encuentren en situación de abandono legal, abandono voluntario o comiso. El sector competente cuenta con un plazo de veinte (20) días computados a partir del día siguiente de la recepción de la notificación para efectuar el retiro de las mercancías o pronunciarse sobre la modalidad de disposición de las mismas. Una vez vencido este plazo sin que el sector competente haya recogido las mercancías, o sin que haya emitido pronunciamiento, la Administración Aduanera procederá a su disposición. En caso de mercancías vencidas, la Administración Aduanera procederá a su destrucción.
- Destrucción<sup>57</sup>: Cuando existen mercancías que, por sus características propias, resulta imposible su remate o adjudicación, la Administración Aduanera opta por su destrucción. Esta

---

<sup>56</sup> Cabe resaltar que, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 186 de la Ley General de Aduanas, solo para el caso de las mercancías restringidas en situación de abandono legal, la entrega al sector competente se efectuará previa notificación al dueño o consignatario quien podrá recuperarlas si cumple con las formalidades de ley y paga la deuda tributaria aduanera y demás gastos que correspondan dentro de los 5 días siguientes a la fecha de notificación. Vencido este plazo la SUNAT procederá a su entrega al sector competente.

<sup>57</sup> Conforme a lo señalado en el Artículo 187 de la Ley General de Aduanas y en los Artículos 244 y 245 de su Reglamento.

comprende la inutilización de las mercancías que asegure la pérdida de su funcionalidad o de sus principales propiedades. Cabe indicar que, para la destrucción de mercancías, se deben cumplir las normas de cuidado del medio ambiente y la salud pública, siendo que, en aquellos casos en que la naturaleza de las mismas lo requiera, se solicitará opinión del sector competente.

Las mercancías objeto de destrucción son las siguientes:

a) Aquellas consideradas en el Artículo 187 de la Ley General de Aduanas:

- Las contrarias a la soberanía nacional.
- Las que atenten contra la salud Las que se encuentren vencidas o en mal estado.
- Los cigarrillos y licores.
- Las que deban ser destruidas según opinión del sector competente.
- Otras mercancías señaladas por decreto supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas

b) Aquellas consideradas en el Artículo 24 de la Ley de los Delitos Aduaneros

- Las que carecen de valor comercial.
- Las que sean nocivas para la salud o el medio ambiente.
- Las que atenten contra la moral, el orden público y la soberanía nacional.
- Bebidas alcohólicas y cigarrillos.
- Las prohibidas o restringidas.

Las demás que se señalen por norma expresa.

Respecto de los plazos de inmovilización, incautación y comiso y de los actos de disposición de las mercancías por parte de la Administración Aduanera, consideramos pertinente cuestionar dos temas:

- 1º En los casos de mercancías inmovilizadas, éstas suelen permanecer en el almacén aduanero (privado) donde se produce la intervención hasta que se determine su situación legal. En

muchas ocasiones, dichas mercancías permanecen en tales recintos durante todo el procedimiento contencioso tributario, incluso hasta después de que se declara y/o confirma el comiso de las mismas.

Bajo este escenario, surge la interrogante referida a quién debe asumir los costos de almacenamiento de las mercancías caídas en comiso: el administrado, o la Administración Aduanera?

- 2º En el supuesto que se determine la improcedencia de la incautación o comiso, y la mercancía no se haya trasladado a un almacén de la SUNAT (habiéndose quedado en un almacén privado), quién debe asumir los costos de almacenamiento de las mercancías: el administrado o la Administración Aduanera?

Asimismo, en tanto el administrado fue despojado irregularmente de sus mercancías, quién debe asumir los daños y perjuicios que dicha medida haya generado, como es el pago de penalidades por el incumplimiento de obligaciones frente a terceros?

Tanto el costo del almacenaje como el importe de daños y perjuicios se encuentran incluidos dentro del valor de las mercancías a devolver?

Cabe resaltar que, a la fecha, no existe una posición clara al respecto, siendo los administrados quienes, además de verse afectados por la pérdida de la propiedad de sus mercancías, deben responder por los costos de almacenamiento y asumir las penalidades por el incumplimiento de sus obligaciones frente a terceros.

## VIII. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL COMISO EN ADUANAS Y EL COMISO TRIBUTARIO

### 8.1. El comiso según el Código Tributario

La sanción de comiso de bienes que está regulada en el Artículo 184 del Código Tributario y en el Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes aprobado por Resolución de Superinten-

dencia No. 157-2004/SUNAT, es una sanción administrativa no pecuniaria que consiste en la afectación<sup>58</sup> de la posesión o propiedad de un bien, como consecuencia de la comisión de las infracciones previstas en los Artículos 173,<sup>59</sup> 174,<sup>60</sup> 177<sup>61</sup> y 178<sup>62</sup> del Código Tributario.

Es menester señalar que, dicha afectación se vuelve definitiva si el infractor no acredita con documentos fehacientes la propiedad o posesión del bien dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario.

Como referencia, debemos indicar que entre las infracciones más comunes que se sancionan con el comiso de bienes se encuentran las de remitir bienes sin el comprobante de pago y/o guía de remisión,<sup>63</sup> y remitir bienes portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago y/o guías de remisión.<sup>64</sup>

## 8.2. Sobre el procedimiento

### *a) Del levantamiento del Acta Probatoria*

Conforme a lo señalado en el Artículo 9 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por el Decreto Supremo No. 086-2003-EF, el fedatario fiscalizador tiene la facultad de intervenir los medios de transporte, así como de realizar la verificación, inspección y control de los bienes transportados. Ello, con la finalidad de

---

<sup>58</sup> Tal afectación se produce desde el momento en que el Fedatario Fiscalizador detecta la comisión de la infracción respectiva, considerándose desde ese momento que el bien se encuentra comisado.

<sup>59</sup> Numerales 1 y 5 del Artículo 173 del Código Tributario.

<sup>60</sup> Numerales 6, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 y 16 del Artículo 174 del Código Tributario.

<sup>61</sup> Numeral 21 del Artículo 177 del Código Tributario.

<sup>62</sup> Numerales 2 y 3 del Artículo 178 del Código Tributario.

<sup>63</sup> Conforme a lo dispuesto en el numeral 8 del Artículo 174 del Código Tributario.

<sup>64</sup> Conforme a lo dispuesto en el numeral 9 del Artículo 174 del Código Tributario.

constatar que estos correspondan con los datos consignados en las guías de remisión o comprobantes de pago y/o en los documentos complementarios exhibidos por el sujeto intervenido.

En ese contexto, conforme a lo estipulado en el Artículo 184 del Código Tributario, una vez que el fedatario fiscalizador haya detectado la infracción sancionada con el comiso,<sup>65</sup> procederá al levantamiento del Acta Probatoria en el lugar de la intervención o en el lugar donde se quedarán depositados los bienes comisados o, en el lugar que por razones climáticas, de seguridad u otras, considere adecuado.

Por consiguiente, culminada la elaboración del Acta Probatoria, el fedatario fiscalizador entregará una copia al sujeto infractor. En el supuesto que éste se negase a recibirla, el fedatario dejará constancia del mencionado hecho en el Acta Probatoria.

### ***b) Bienes materia de comiso***

El Código Tributario clasifica los bienes materia de comiso en dos (02) grupos de acuerdo a sus características: bienes no perecederos y bienes perecederos. Asimismo, ha establecido plazos para acreditar la propiedad de los bienes comisados y la emisión de la resolución de comiso respectiva.

#### *1) Bienes no perecederos*

- Acreditación de propiedad: 10 días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el Acta Probatoria.
- Emisión del Resolución de Comiso: 30 días hábiles de acreditada la propiedad o posesión de los bienes comisados.

---

<sup>65</sup> Entendiéndose que, desde este momento, el bien se encuentra comisado según lo establecido en el Artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

## 2) *Bienes perecederos*<sup>66</sup>

- Acreditación de la propiedad: 2 días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el Acta Probatoria.
- Emisión de Resolución de Comiso: 15 días hábiles de acreditada la propiedad o posesión de los bienes comisados.

Para la recuperación de dichos bienes, el infractor debe exhibir y presentar lo siguiente:

- Comprobante de pago, documentos privados de fecha cierta, documentos públicos u otros documentos que a juicio de la Administración demuestre fehacientemente que el infractor es propietario o poseedor de los bienes comisados.
- Declaración Simplificada o la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM), en los casos que corresponda. Para la acreditación de bienes de origen extranjero no nacionalizados, se aceptarán los documentos que correspondan de acuerdo a las normas aduaneras.
- En el caso de los productores, estos deben exhibir los originales de los documentos que acrediten su derecho de propiedad o posesión con anterioridad a la fecha de la intervención.
- Tratándose de bienes sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), se debe adjuntar copia de la constancia de depósito del Banco de la Nación correspondiente a la SUNAT y de ser el caso, una copia de las boletas de pago de la multa que hubiera correspondido.

---

<sup>66</sup> Los bienes perecederos según la Resolución de la Superintendencia 157-2004/SUNAT los define de la siguiente manera:

- Bienes susceptibles de deterioro, descomposición o pérdida dentro de un periodo no mayor a 45 días calendarios computados a partir de la fecha en que se culmina el Acta Probatoria.
- Bienes cuya fecha de vencimiento o expiración se encuentre dentro de los 45 días calendarios siguientes a la fecha en que se culmina el Acta Probatoria.

Dentro de este orden de ideas, y según sea el caso, los citados documentos deberán ser presentados conjuntamente con un escrito donde se explicará las circunstancias en las que se adquirió la propiedad o posesión de los bienes objeto de comiso<sup>67</sup>.

Luego de presentados los documentos, la SUNAT los evalúa y emite la Resolución de Comiso dentro del plazo de quince (15) o treinta (30) días hábiles, según la naturaleza del bien. Una vez notificada la Resolución de Comiso, el infractor podrá recuperar los bienes siempre que cumpla con pagar<sup>68</sup> una multa<sup>69</sup> equivalente al 15% del valor de los mismos y los gastos originados durante la ejecución del comiso.

Si dentro de los plazos señalados no se paga la multa y los gastos vinculados al comiso, la SUNAT podrá rematar los bienes, destinarlos a entidades públicas o donarlos, aun cuando se hubiere interpuesto medio impugnatorio.

Por otro lado, si no se presentan los documentos que acreditan la propiedad o posesión de los bienes, la SUNAT los declara en abandono, emitiendo la resolución respectiva.<sup>70</sup>

### *c) Multa que sustituye al comiso*

Conforme a lo señalado en el Artículo 184 del Código Tributario, excepcionalmente, la SUNAT puede sustituir el comiso por una multa, cuando la naturaleza de los bienes lo amerite, o se requiera depósitos especiales para su conservación y/o almacenamiento que la SUNAT no disponga en el lugar donde se realiza la intervención.

---

<sup>67</sup> Conforme lo indica el Artículo 10.2 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

<sup>68</sup> Dentro del plazo establecido: 2 ó 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de emisión del Acta Probatoria.

<sup>69</sup> Dicha multa no puede superar las 6 UIT según lo dispuesto en el Artículo 184 del Código Tributario.

<sup>70</sup> Conforme a lo señalado en el Artículo 184 del Código Tributario y al Artículo 10 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

Para tal efecto, el Fedatario Fiscalizador deberá consignar en el Acta Probatoria el motivo que justifique dicha sustitución, caso contrario no se estaría sustentando el cambio de la sanción de comiso por la multa.<sup>71</sup>

#### *d) Impugnación*

Notificada la resolución de comiso de los bienes o de ser el caso, la resolución de multa que sustituye al comiso, el infractor podrá presentar su recurso de reclamación dentro del plazo de cinco (5) días hábiles computados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se notificó la resolución.

Dicho recurso de reclamación deberá cumplir los requisitos previstos en el Artículo 137 del Código Tributario, los cuales pueden ser subsanados en un plazo de cinco (05) días hábiles. De no interponerse el citado recurso en el plazo mencionado, la sanción quedara firme.

La Administración Tributaria tiene un plazo de veinte (20) días hábiles, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación para resolverlo.

Si como resultado de la reclamación, la resolución de comiso fuera revocada, la SUNAT procederá a devolver al deudor tributario:

- Los bienes comisados en el caso que se encuentren en los depósitos designados por la SUNAT.
- El producto del remate o el valor consignado en la Resolución de Donación o destino que figure en la resolución de comiso.
- El monto de la multa y/o los gastos que el infractor abonó para recuperar sus bienes.

Por el contrario, si como resultado de la reclamación se confirma la resolución de comiso, el deudor tributario puede

---

<sup>71</sup> Al respecto, en la RTF N° 04825-4-2015, el Tribunal Fiscal verificó que en el Acta Probatoria, el Fedatario Fiscalizador no señaló el literal aplicable previsto en el Artículo 5 de la R.S N° 157-2004/SUNAT para sustituir la sanción de comiso por la de multa, razón por la cual, procedió a dejar sin efecto esta última.

interponer recurso de apelación dentro de plazo de cinco (05) días hábiles computado a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución, debiendo subsanar los requisitos de admisibilidad en un plazo de cinco (05) días hábiles de recibida la notificación respectiva.

El apelante debe ofrecer y actuar las pruebas que juzgue conveniente dentro de los cinco (05) días hábiles siguientes a la fecha de interposición del recurso. Por su parte, la Administración Tributaria elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.

El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles contando a partir de la fecha de ingreso de los actuados a dicho Tribunal. El administrado podrá solicitar el uso de la palabra dentro de los cinco (05) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, pudiéndose presentar alegatos dentro de los tres (03) días posteriores a su realización.

Ahora bien, respecto de la resolución de abandono de bienes, ésta será impugnada conforme a lo establecido en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General,<sup>72</sup> no siendo el Tribunal Fiscal competente para pronunciarse.<sup>73</sup>

Finalmente, si la impugnación de la resolución de abandono se declara fundada, la SUNAT procederá a emitir la resolución de comiso respectiva.

---

<sup>72</sup> Según el Artículo 207.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, los Recursos administrativos son los siguientes: a) Recurso de reconsideración, b) Recurso de apelación y c) Recurso de revisión.

Asimismo, el artículo 207.2 de la misma ley, señala que el término para la interposición de los recursos es de quince (15) días perentorios, y deberán resolverse en el plazo de treinta (30) días.

<sup>73</sup> Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 03525-Q-2014, que la controversia relativa al abandono de bienes se encuentra relacionada con la propiedad del bien, asunto que no es de naturaleza tributaria, por lo que, no le corresponde pronunciarse.

### *8.3. Comparación entre el comiso en aduanas y el comiso tributario*

Luego de haber revisado las características del comiso en aduanas y del comiso tributario, procederemos a establecer sus principales semejanzas y diferencias.

- Semejanza:  
En ambos casos, la sanción de comiso recae sobre las mercancías y es aplicada como consecuencia de la comisión de infracciones tipificadas en las normas pertinentes.
  
- Diferencias:
  - Durante la intervención de mercancías al amparo de la Ley General de Aduanas y/o la Ley de los Delitos Aduaneros, el Oficial de Aduanas emite un Acta de Inmovilización – Incautación de Mercancías. En cambio, durante de la intervención de mercancías al amparo del Código Tributario, el Fedatario Fiscalizador emite un Acta Probatoria.
  - A efectos de acreditar la propiedad y/o procedencia legal de las mercancías inmovilizadas o incautadas según la Ley General de Aduanas y/o la Ley de los Delitos Aduaneros, el dueño debe presentar esencialmente los documentos que amparan el ingreso legal de las mismas al país, es decir, la DAM, factura, documento de transporte, documento de seguro, packing list, volante de despacho y otros documentos vinculados a la naturaleza de las mercancías. En cambio, a efectos de acreditar la propiedad y/o procedencia legal de las mercancías según el Código Tributario, el infractor debe presentar, entre otros, comprobantes de pago, guías de remisión, DAM y copia de la constancia de depósito del SPOT al Banco de la Nación y de ser el caso, una copia de las boletas de pago de la multa que hubiera correspondido.
  - Una vez decretada la sanción de comiso en aduanas, el administrado pierde la propiedad de sus mercancías en favor del Estado, de manera definitiva. Por el contrario, el comiso tributario opera como una suerte de incautación

de mercancías donde resulta factible recuperarlas luego de presentar la documentación requerida, así como el pago de una multa y de los gastos de ejecución de dicha medida.

- La impugnación de la sanción comiso en aduanas se rige por los plazos ordinarios establecidos en el Código Tributario. En cambio, la impugnación de la sanción del comiso tributario se rige por plazos especiales dispuestos en el mismo cuerpo normativo.
- La sanción de comiso tributario puede ser sustituida, excepcionalmente, por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite, o se requiera depósitos especiales para su conservación y/o almacenamiento que la SUNAT no disponga. En el caso del comiso en aduanas, se prevé que se impondrá al infractor además una multa igual al valor FOB de la mercancía cuando ésta o el medio de transporte no fueran hallados o entregados a la Administración Aduanera.

Ahora bien, tomando en consideración que, los efectos legales del comiso en aduanas implican la afectación del derecho de propiedad de las mercancías de manera definitiva en favor del Estado, lo cual constituye un grave perjuicio económico para el administrado, somos de la opinión que, sea la propia Ley General de Aduanas la que establezca plazos especiales tanto para su impugnación, como para la aplicación de las medidas preventivas, para la resolución de los casos, más aun cuando se traten de bienes perecederos.

Una vez que se hayan reducido tales plazos, también consideramos conveniente evaluar la posibilidad de modificar la Ley General de Aduanas en el sentido de permitir la disposición de las mercancías por parte de la Administración Aduanera, luego de haberse obtenido un pronunciamiento desfavorable en segunda instancia administrativa.

## IX. CONCLUSIONES

- El comiso en aduanas es una sanción que recae sobre la mercancía, siendo aplicada como consecuencia de incurrir

en una infracción por la violación de una norma aduanera (Ley General de Aduanas o Ley de los Delitos Aduaneros). El efecto inmediato es la pérdida del derecho de propiedad del dueño de la mercancía, la cual pasa a disposición del Estado, específicamente de la Administración Aduanera.

- Esta sanción se impone, por lo general, luego de la ejecución de las medidas preventivas de inmovilización o incautación de mercancías dispuestas por la Administración Aduanera como parte de las acciones de control extraordinario.
- Para la imposición de la sanción de comiso, resulta necesario que la Administración Aduanera emita una resolución administrativa en dicho sentido, la cual puede ser objeto de reclamo al amparo de lo dispuesto en el Artículo 208 de la Ley General de Aduanas, así como de los lineamientos establecidos en el Título III del Libro Tercero del Código Tributario, rigiéndose por los plazos ordinarios estipulados en el mismo.
- El comiso en aduanas se diferencia del comiso tributario en cuanto a sus efectos legales, los documentos requeridos para la acreditación de la propiedad y/o procedencia legal de las mercancías, los plazos establecidos para su impugnación, así como la posibilidad de sustituir la sanción de comiso por multa.

## X. ANEXO:

### *Plazos De Medidas Preventivas*

MEDIDA	BASE LEGAL	SOLICITUD DE LEVANTAMIENTO / DEVOLUCIÓN	RESOLUCIÓN
Inmovilización	Artículo 225 del Reglamento de la LGA	10 días hábiles, prorrogables por plazo igual.  Excepcionalmente, 60 días hábiles.	Mientras dure la inmovilización

Incautación	Artículo 225 del Reglamento de la LGA	20 días hábiles	20 días hábiles
Incautación	Artículo 47 de la Ley No. 28008	20 días hábiles	60 días hábiles

### *Plazos de impugnación<sup>74</sup>*

ACTO	BASE LEGAL CODIGO TRIBUTARIO	PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
		COMISO EN ADUANAS	COMISO TRIBUTARIO
Interponer reclamación	Artículo 137	20 días hábiles	05 días hábiles
Subsanar requisitos de admisibilidad	Artículo 140	15 días hábiles	05 días hábiles
Actuación de medios probatorios	Artículo 125	30 días hábiles	05 días hábiles
Resolver el reclamo	Artículo 142	09 meses	20 días hábiles
Interponer apelación	Artículo 146	15 días hábiles	05 días hábiles
Subsanar requisitos de admisibilidad	Artículo 146	15 días hábiles	05 días hábiles
Elevar apelación	Artículo 145	30 días hábiles	15 días hábiles
Informe oral	Artículo 150	45 días hábiles	5 días hábiles
Alegatos	Artículo 150	3 días hábiles	3 días hábiles
Resolver apelación	Artículo 150	12 meses	20 días hábiles

<sup>74</sup> Elaborado tomando como referencia el Informe N° 36-2009-SUNAT/2B4000.



## La demanda contencioso administrativa en materia tributaria

*Javier Gustavo Oyarse Cruz*

*Abogado de la Universidad San Martín de Porres, Magister en Derecho, Especialista en Aduanas, y Doctor en Educación. Docente en Post-Grado de la Universidad ESAN, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Universidad San Martín de Porres, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y Universidad San Ignacio de Loyola. Columnista invitado en las Revistas Logista, Guía Marítima, AELE Tributario y Logística 360. Administrador del blog académico "Magoyarse" donde difunde sus artículos vinculados al comercio exterior, logística internacional y gestión aduanera.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.– II. ASPECTOS CONSTITUCIONALES.– III. PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO ADUANERO.– IV. PRINCIPIOS DEL PROCESO CONTENCIOSO. 4.1. Principio de integración. 4.2. Principio de igualdad procesal. 4.3. Principio de favorecimiento del proceso. 4.4. Principio de suplencia de oficio.– V. ACTUACIONES IMPUGNABLES.– VI. PRETENSIONES.– VII. PLAZO PARA INTERPONER LA DEMANDA.– VIII. AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA.– IX. IMPROCEDENCIA DE LA DEMANDA.– X. EFECTO DE LA ADMISIÓN DE LA DEMANDA.– XI. RESPECTO A LA MEDIDA CAUTELAR.– XII. PLAZOS DEL PROCEDIMIENTO ESPECIAL.– XIII. ACTIVIDAD PROBATORIA.– XIV. SENTENCIAS ESTIMATORIAS.– XV. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.– XVI. FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS EN DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.– XVII. CONCLUSIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

Una de las garantías constitucionales que todo contribuyente u operador de comercio exterior tiene dentro de cualquier procedimiento tributario<sup>1</sup>, es la seguridad de poder impugnar cualquier acto administrativo que emita la Administración Aduanera, para oponerse al cobro de algún tributo o contradecir alguna sanción que se le pretenda imponer.

Es así que, desde el punto de vista contencioso tributario, existe el principio de la doble instancia administrativa, razón por la cual, primero se debe presentar un reclamo ante la autoridad aduanera competente, quien a su vez emitirá una decisión, la misma que de no encontrarlo conforme, le permitirá al operador de comercio exterior, interponer el recurso de apelación, que debe ser resuelto en segunda y última instancia administrativa por el Tribunal Fiscal.

Aparentemente, allí debiera culminar la pretensión del contribuyente, pero no es así. En caso, la máxima instancia administrativa no le conceda la razón respecto al reclamo y/o la apelación planteada, entonces, queda agotada la vía administrativa, y surge la posibilidad de recurrir a la vía judicial, mediante la demanda contencioso administrativa.

En las siguientes líneas, vamos a exponer los aspectos doctrinarios y legales de este proceso que se ventila en el fuero judicial, y que nos permitirá conocer la forma o modo en que debe tramitarse este recurso.

---

<sup>1</sup> Los procedimientos tributarios son: el Procedimiento contencioso tributario, el Procedimiento no contencioso y el Procedimiento de cobranza coactiva, de conformidad con el artículo 112º del Código Tributario.

## II. ASPECTOS CONSTITUCIONALES

La acción contencioso administrativa, prevista en el Artículo 148° de la Constitución Política, tiene por finalidad ejercer el control jurídico por parte del Poder Judicial frente a las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Es así que, dentro del Capítulo VIII de la referida Carta Magna, se regulan las actuaciones y competencias del Poder Judicial, y se contempla la posibilidad real que un administrado o contribuyente pueda recurrir a la vía judicial, para solicitar que se revise o evalúe algún aspecto de su pretensión que considera vulnerado o no atendido en la vía administrativa.

El derecho del contribuyente para recurrir al Poder Judicial, se encuentra protegido por el artículo 139° de la Constitución Política, norma donde se regulan los principios de la administración de justicia, siendo importante destacar los siguientes:

- La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, que consiste en que ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a proceso distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación<sup>2</sup>.
- La pluralidad de instancia<sup>3</sup> y
- La obligación del Poder Ejecutivo de prestar la colaboración que en los procesos le sea requerida<sup>4</sup>.

Mencionamos estos principios, debido a que el administrado puede, en esta vía judicial, acceder a la posibilidad que se le juzgue con mayor imparcialidad y aplicando principios legales que son de máxima jerarquía. Así tenemos, por ejemplo, que el numeral 8 del artículo 139° de la Constitución Política, menciona que el juez no puede dejar de administrar justicia por deficiencia o vacío de la

---

<sup>2</sup> Numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política.

<sup>3</sup> Numeral 6 del artículo 139° de la Constitución Política

<sup>4</sup> Numeral 18 del artículo 139° de la Constitución Política

ley, en tal caso, debe aplicar los principios generales del derecho y del derecho consuetudinario.

Tenemos entonces, que el sustento fundamental de la acción contencioso administrativa se encuentra en la Carta Magna, y como tal, debe ser cumplida por todas las autoridades del sector público, en el marco de la Ley No. 27584, Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo No. 1067 (en adelante Ley N° 27584).

### III. PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO ADUANERO

La Administración Aduanera se rige por las reglas del Código Tributario<sup>5</sup>, cuando tramita los procedimientos tributarios, lo cual se explica actualmente, debido a la fusión por absorción al que fue sometida con la SUNAT<sup>6</sup>.

Es oportuno mencionar, que desde antes de producirse la fusión entre la Administración Tributaria y la Administración Aduanera, ya se contemplaba la aplicación supletoria del Código Tributario, para efecto de tramitar los recursos de reclamación y apelación que planteaban los contribuyentes u operadores de comercio exterior. Lo cual, desde el punto de vista del debido procedimiento y la transparencia en las reglas de juego, permitió que todos los contribuyentes tengan una sola norma con plazos, requisitos y documentos definidos para cada tipo de procedimiento.

Actualmente, el artículo 205° de la Ley General de Aduanas<sup>7</sup>, siguiendo la misma tradición, regula los procedimientos aduaneros del siguiente modo:

#### *“Artículo 205°- Procedimientos Aduaneros*

*El procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva se rigen por lo establecido en el Código Tributario.*

---

<sup>5</sup> Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante D.S. No. 133-2013-EF.

<sup>6</sup> Fusión que se dispuso mediante el Decreto Supremo No. 061-2002-PCM

<sup>7</sup> Artículo modificado por el Decreto Legislativo No. 1122.

*Las multas administrativas de la presente Ley se rigen por las normas que regulan los procedimientos referidos en el párrafo anterior”.*

Es así, que el procedimiento contencioso tributario se inicia con el recurso de reclamación, el mismo que es presentado dentro del plazo de veinte días hábiles de haberse notificado el acto administrativo, con el cual se le pretende cobrar al contribuyente un determinado tributo o multa, conforme a lo previsto en el artículo 137° del Código Tributario.

La Administración Aduanera por su parte, tiene el plazo de nueve meses para resolver dicho recurso, incluido el término probatorio, y si la decisión consiste en declarar fundado el recurso, entonces culmina el procedimiento a satisfacción del contribuyente, conforme a lo estipulado en el artículo 142° del Código Tributario.

En cambio, si el resultado le fuera adverso al contribuyente, es decir, si se declara infundado o improcedente el recurso de reclamación, entonces el operador de comercio exterior, puede interponer el recurso de apelación dentro de los quince días de haber sido notificada la resolución que resolvió su reclamo, conforme a lo estipulado en el artículo 146° del Código Tributario.

Dicha apelación es resuelta por el Tribunal Fiscal en el plazo de doce meses, actuando como un órgano colegiado que se organiza mediante salas especializadas integradas por tres vocales cada una, quienes adoptan la resolución por mayoría simple y sus decisiones ponen fin o agotan la vía administrativa.

Es en esta instancia, que el operador de comercio exterior debe adoptar una decisión, dependiendo del resultado obtenido en la apelación. Lo cual nos induce a pensar que el operador de comercio exterior, evaluará los alcances de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal y analizará, con la debida asesoría legal, si resulta factible continuar con la controversia tributaria hasta llegar a la vía judicial, mediante otro proceso denominado contencioso administrativo.

Para tal efecto, recogemos la opinión de Carlos Giuliani (1997)<sup>8</sup>, quien distingue el procedimiento administrativo del proceso contencioso administrativo, en los siguientes términos: *“En efecto, Fiorini ha marcado con claridad ambas etapas, al mostrar que el proceso administrativo es algo diferente al proceso contencioso o jurisdiccional administrativo, este tiende a aplicar el derecho a la contienda, en tanto que aquel ejecuta la legislación de manera – agrega el autor – que hay un proceso administrativo que se realiza mediante un procedimiento que significa un orden regulado y que constituye un medio de realización, y luego hay un proceso contencioso administrativo que supone enjuiciamiento de la administración ante un órgano independiente, con su correspondiente procedimiento. Existen pues, dos proceso y dos procedimientos”*.

#### IV. PRINCIPIOS DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Dentro del análisis que debe realizar el operador de comercio exterior para decidir si le conviene recurrir al Poder Judicial, es oportuno mencionar que, a diferencia del procedimiento contencioso tributario desarrollado ante la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal, este procedimiento contencioso administrativo se rige por principios; los cuales de alguna forma ofrecen las garantías del debido procedimiento.

Así tenemos que, el artículo 2º de la Ley No. 27584, señala que dicho procedimiento se rige por los principios que se enumeran a continuación, y por los del derecho procesal; sin perjuicio de la aplicación supletoria de los principios del derecho procesal civil en los casos en que sea compatible:

##### 4.1. Principio de integración

Los jueces no deben dejar de resolver el conflicto de intereses o la incertidumbre con relevancia jurídica por defecto o deficiencia

---

<sup>8</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. II. 6ta Edición. Editorial Depalma. 1997, p. 800.

de la ley. En tales casos deberán aplicar los principios del derecho administrativo.

Al respecto, Enrique Bernales (1996) señala que *“En buena cuenta, y como lo anota Quiroga, esta es una norma (artículo 139° inciso 8 de la Constitución) que garantiza la tutela judicial efectiva y que obliga al juez a otorgar siempre esa tutela sin que pueda eximirse en la ausencia de una norma material que le permita resolver meritum causae la controversia”*.<sup>9</sup>

Este principio consagrado en la Constitución Política, también permite que los jueces tengan la facultad de resolver cualquier controversia tributaria, aun cuando no exista una norma positiva que regule alguna materia en discusión. Siendo esta amplia prerrogativa de los jueces, lo que hace la diferencia con la Administración Aduanera, donde los funcionarios públicos, usualmente, no aplican este mecanismo o herramienta, debido a que no son los encargados de administrar justicia.

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, cabe precisar que, el artículo 128° del Código Tributario estipula que, los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley. Vale decir, que la Administración Aduanera se encuentra obligada a resolver el recurso de reclamación planteado por el contribuyente u operador del comercio exterior, dentro del marco de la legislación existente, y de existir alguna deficiencia de la ley, cabe aplicar algunos principios del derecho administrativo o tributario.

#### **4.2. Principio de igualdad procesal**

Las partes en el proceso contencioso administrativo deberán ser tratadas con igualdad, independientemente de su condición de entidad pública o administrado.

Este aspecto es muy importante, porque denota el justo equilibrio que debe existir entre la Administración Aduanera y el operador de comercio exterior. Lo cual, no resulta claro en la etapa previa de la reclamación, donde todo el procedimiento se

---

<sup>9</sup> BERNALES, Enrique. *La Constitución de 1993*. CIEDLA. Lima 1996, p. 561

basa únicamente en la presentación de documentos, escritos o notificaciones, sin la posibilidad que el contribuyente pueda exponer los argumentos, de manera presencial u oral, ante el funcionario encargado de resolver su recurso.

Asimismo, el propio operador de comercio exterior percibe el jus imperium del Estado, al recibir las notificaciones que le emite la Administración Aduanera, requiriéndole la presentación de alguna información o documentos en un plazo perentorio, o simplemente, ordenando su comparecencia para que brinde su declaración, respecto a determinada obligación tributaria aduanera incumplida.

### **4.3. Principio de favorecimiento del proceso**

El Juez no podrá rechazar liminarmente la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal, exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa.

Asimismo, en caso de que el Juez tenga cualquier otra duda razonable sobre la procedencia o no de la demanda, deberá preferir darle trámite a la misma.

Un requisito obligatorio para presentar la demanda contencioso administrativa consiste en demostrar que, respecto al asunto que se mantiene en controversia, el propio operador de comercio exterior ha cumplido con el agotamiento de la vía previa. Lo cual, significa que no es factible recurrir a la vía judicial, si es previamente no se agotaron los recursos tributarios que contempla la ley (reclamo y apelación). Empero, se señala que podría existir algunos casos, en los cuales por falta de precisión normativa, el juez tenga dudas respecto a si se ha cumplido con este requisito del agotamiento de la vía previa. En cuyo caso, deberá darle trámite a la misma, teniendo en cuenta que esta incertidumbre favorece, de manera directa, a la pretensión del contribuyente.

### **4.4. Principio de suplencia de oficio**

El Juez deberá suplir las deficiencias formales en las que incurran las partes, sin perjuicio de disponer la subsanación de las

mismas en un plazo razonable, en los casos en que no sea posible la suplencia de oficio.

Este principio, se aplica también en la etapa previa de la reclamación y apelación, donde se estipula que los defectos u omisiones en la presentación de los recursos, pueden ser subsanados por el propio contribuyente, Así tenemos que el artículo 140° del Código Tributario, estipula que la Administración Aduanera notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir, cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite.

Desde el punto de vista administrativo, cabe precisar que el artículo 124° de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que es obligación de las unidades de recepción documental, orientar a los administrados en la presentación de sus solicitudes y formularios, quedando obligadas a recibirlos y darles ingreso para iniciar o impulsar los procedimientos, sin que en ningún caso pueda calificar, negar o diferir su admisión; pudiendo formular observaciones durante la recepción de los formularios o escritos, y concediéndole un plazo al administrado para que efectúe las subsanaciones respectivas.

## V. ACTUACIONES IMPUGNABLES

La demanda contencioso administrativa, según el artículo 4° de la Ley No. 27584, procede contra toda actuación realizada en ejercicio de potestades administrativas.

Vale decir, que se encuentra perfectamente habilitada la posibilidad de interponer la demanda contencioso administrativa frente a cualquier acto administrativo, emitido por algún funcionario público, sea que pertenezca al Gobierno Central, Regional o Local, incluido los demás organismos públicos descentralizados, tales como la Administración Aduanera (léase SUNAT), para lo cual deben cumplirse con los requisitos y previsiones establecidas en la propia ley.

En ese sentido, es que debe entenderse los aspectos regulados en el artículo 4° de la Ley No. 27584, donde se señala que: *“son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas:*

1. *Los actos administrativos y cualquier otra declaración administrativa.*
2. *El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública.*
3. *La actuación material que no se sustenta en acto administrativo.*
4. *La actuación material de ejecución de actos administrativos que transgrede principios o normas del ordenamiento jurídico.*
5. *Las actuaciones u omisiones de la administración pública respecto de la validez, eficacia, ejecución o interpretación de los contratos de la administración pública, con excepción de los casos en que es obligatorio o se decida, conforme a ley, someter a conciliación o arbitraje la controversia.*
6. *Las actuaciones administrativas sobre el personal dependiente al servicio de la administración pública”.*

Como puede observarse, el operador de comercio exterior debe identificar alguno de estos seis supuestos, antes de plantear la acción contencioso administrativa ante el Poder Judicial, habida cuenta que se trata de acudir en defensa de sus propios derechos, los cuales debe identificar y fundamentar convenientemente en su demanda.

Dentro de las actuaciones administrativas que se consideran impugnables, mediante la demanda contencioso administrativa, llama la atención el silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública. Lo cual rompe el paradigma que estas omisiones o demoras puedan ser materia de un recurso de queja, facultando al operador de comercio exterior a recurrir al Poder Judicial, cuando percibe que se vulneran sus derechos debido a la inercia de la Administración Aduanera.

## VI. PRETENSIONES

La pretensión, desde el punto de vista del derecho, es el objetivo fundamental de un determinado procedimiento judicial, dado que se utiliza para requerir el pronunciamiento del órgano jurisdiccional. Mediante la pretensión, se ejerce una acción jurídica

que se materializa en una **demanda** presentada, para solicitar el reconocimiento de un derecho o la declaración de nulidad de un determinado acto administrativo, tal como ocurre en la acción contencioso administrativa.

Para Caballero Bustamante (2001)<sup>10</sup> *“El objeto principal del procedimiento contencioso administrativo no es buscar una declaración de nulidad o ineficacia del acto administrativo impugnado, si no que el juez aprecie las pretensiones del particular contra la administración para que se restablezca la legalidad conculcada. Por todo lo expuesto, la acción contencioso administrativa se convierte en un medio de defensa de ciudadanos frente a los actos y resoluciones arbitrarias que expida la Administración Pública en el ejercicio de sus funciones”*.

De modo que si nos referimos al tipo de pretensiones que pueden invocarse en una demanda contencioso administrativa, recurrimos al artículo 5° de la Ley No. 27584, donde se señala que en el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:

1. *La declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos.*
2. *El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.*
3. *La declaración de contraria a derecho y el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo.*
4. *Se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme.*
5. *La indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238 de la Ley No. 27444, siempre y cuando se plantee acumulativamente a alguna de las pretensiones anteriores.*

---

<sup>10</sup> *“El Procedimiento Contencioso Administrativo: Medio de defensa de las empresas contra los excesos de los órganos del Estado”*. Suplemento del Informativo Caballero Bustamante. Año VIII, No. 6, Marzo 2001, pp. 3-4.

Respecto a la nulidad, debemos mencionar que el numeral 201.1 del artículo 202° de la Ley No. 27444, precisa que la nulidad de oficio de los actos administrativos que han quedado firmes, sólo puede ser declarada cuando se agravie el interés público, conforme al criterio expuesto por el Tribunal Constitucional<sup>11</sup>. Siendo que el plazo para declarar la nulidad de oficio de un acto administrativo prescribe el año contado a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos, de conformidad con lo estipulado en el inciso 202.3 del artículo 202° de la Ley No. 27444. El desconocer este plazo o actuar en contrario podría devenir en una acción de inconstitucionalidad<sup>12</sup>.

Razón por la cual, la Administración Aduanera se encuentra obligada a plantear la demanda contencioso administrativa para solicitar la nulidad de alguno de sus propios actos, cuando se ha vencido el plazo de un año de quedar firme o consentida alguna resolución emitida que agravie el interés público.

## VII. PLAZO PARA INTERPONER LA DEMANDA

El artículo 157° del Código Tributario precisa que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en dicho Código y, supletoriamente, por la Ley No. 27584.

En cuanto al plazo para interponer la demanda presentada por el contribuyente u operador de comercio exterior ante la autoridad judicial competente, se ha fijado el plazo de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, debiendo contener peticiones concretas.

---

<sup>11</sup> Sentencia recaída en el Expediente No. 0884-2004-AA/TC de fecha 17 de agosto de 2004.

<sup>12</sup> Sentencia recaída en el Expediente No. 004-2000-AI/TC de fecha 27 de junio de 2001.

Un aspecto que es importante mencionar, es que la sola presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria. De allí que surge la alternativa de parte del demandante de presentar una medida cautelar para efecto de impedir que la autoridad aduanera ejecute la resolución del Tribunal Fiscal, la misma que puede contener una acción de cobranza coactiva<sup>13</sup>.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa, dado que en caso de los tributos de alcance nacional, es el Ministerio de Economía y Finanzas quien tiene tal legitimidad. Pero de modo excepcional, la Administración Tributaria se encuentra facultada para impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

### VIII. AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA

El artículo 20° de la Ley No. 27584 precisa que es requisito para la procedencia de la demanda el agotamiento de la vía administrativa conforme a las reglas establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales.

Para identificar el tipo de actos administrativos que se reconocen como aquellos que realmente agotan la vía administrativa, nos remitimos al artículo 218° de la Ley No. 27444, donde se mencionan expresamente a los siguientes:

- a) El acto respecto del cual no proceda legalmente impugnación ante una autoridad u órgano jerárquicamente superior en la vía administrativa o cuando se produzca silencio administra-

---

<sup>13</sup> Cabe precisar que tratándose de tributos municipales, no resulta ejecutable la resolución emitida por la Administración Tributaria, debido a que se suspende cualquier acto de cobranza con la sola interposición de la demanda contencioso administrativa dentro del plazo de ley.

tivo negativo, salvo que el interesado opte por interponer recurso de reconsideración, en cuyo caso la resolución que se expida o el silencio administrativo producido con motivo de dicho recurso impugnativo agota la vía administrativa;

o

- b) El acto expedido o el silencio administrativo producido con motivo de la interposición de un recurso de apelación en aquellos casos en que se impugne el acto de una autoridad u órgano sometido a subordinación jerárquica; o
- c) El acto expedido o el silencio administrativo producido con motivo de la interposición de un recurso de revisión, únicamente en los casos a que se refiere el Artículo 210 de la presente Ley; o
- d) El acto que declara de oficio la nulidad o revoca otros actos administrativos en los casos a que se refieren los Artículos 202 y 203 de esta Ley; o
- e) Los actos administrativos de los Tribunales o Consejos Administrativos regidos por leyes especiales

En materia aduanera podemos mencionar que frente a cualquier requerimiento de cobranza de un determinado tributo o multa que se le formule al operador de comercio exterior, éste optará por impugnar o pagar. Si decide lo primero, entonces deberá interponer el recurso de reclamación y esperar el resultado del mismo, para presentar el recurso de apelación.

Siguiendo esta misma línea de pensamiento, tenemos el supuesto que el Tribunal Fiscal emita su resolución que confirme la deuda por tributo o multa, en cuyo caso se agota la vía administrativa, y queda expedito el derecho del precitado contribuyente para plantear la demanda contencioso administrativa.

Como puede observarse, se trata de brindarle la oportunidad al operador de comercio exterior de ejercer su derecho a la defensa e impugnar primero en la vía administrativa, antes de recurrir a la vía judicial, en el entendido que por lo general se trata de aspectos técnicos que son competencia y especialización de la administración aduanera. Tales como por ejemplo, la controversia que puede surgir respecto a la clasificación arancelaria de una

determinada mercancía, la cual determina un mayor pago de la deuda tributaria aduanera.

Es oportuno mencionar que este requisito no se aplica de manera exclusiva o excluyente al momento de calificar la admisibilidad de la demanda contencioso administrativa, dado que el artículo 21° de la Ley 27584 señala como excepciones al agotamiento de la vía administrativa, los siguientes casos:

1. Cuando la demanda sea interpuesta por una entidad administrativa en el supuesto contemplado en el segundo párrafo del Artículo 13 de la presente Ley.
2. Cuando en la demanda se formule como pretensión la prevista en el numeral 4 del Artículo 5 de esta Ley. En este caso el interesado deberá reclamar por escrito ante el titular de la respectiva entidad el cumplimiento de la actuación omitida. Si en el plazo de quince días a contar desde el día siguiente de presentado el reclamo no se cumpliera con realizar la actuación administrativa el interesado podrá presentar la demanda correspondiente.
3. Cuando la demanda sea interpuesta por un tercero al procedimiento administrativo en el cual se haya dictado la actuación impugnada.
4. Cuando la pretensión planteada en la demanda esté referida al contenido esencial del derecho a la pensión y, haya sido denegada en la primera instancia de la sede administrativa

## **IX. IMPROCEDENCIA DE LA DEMANDA**

La demanda contencioso administrativa es un medio de defensa válido para cualquier contribuyente u operador de comercio exterior que tenga como pretensión que se revise la actuación de la Administración Aduanera en algún determinado procedimiento tributario, pero debe cumplir con todas las formalidades, requisitos y plazos que estipula la Ley N° 27584. En caso contrario, corre el riesgo que el juez lo pueda declarar improcedente en los siguientes supuestos:

1. Cuando sea interpuesta contra una actuación no contemplada en el Artículo 4 de la precitada Ley.
2. Cuando se interponga fuera de los plazos exigidos en la Ley No. 27584. El vencimiento del plazo para plantear la pretensión por parte del administrado, impide el inicio de cualquier otro proceso judicial con respecto a la misma actuación impugnada.
3. Cuando el administrado no haya cumplido con agotar la vía administrativa, salvo las excepciones contempladas en la Ley No. 27584.
4. Cuando exista otro proceso judicial o arbitral idéntico, conforme a los supuestos establecidos en el Artículo 452° del Código Procesal Civil.
5. Cuando no se haya vencido el plazo para que la entidad administrativa declare su nulidad de oficio en el supuesto del segundo párrafo del Artículo 13 de la Ley No. 27584.
6. Cuando no se haya expedido la resolución motivada a la que se hace referencia en el segundo párrafo del Artículo 13 de la Ley No. 27584.
7. En los supuestos previstos en el Artículo 427° del Código Procesal Civil.

## **X. EFECTO DE LA ADMISIÓN DE LA DEMANDA**

A diferencia de los tributos municipales, en el caso de controversias surgidas respecto al cobro de la deuda tributaria aduanera, la admisión de la demanda contencioso administrativa no impide la vigencia ni la ejecución del acto administrativo, salvo que el Juez mediante una medida cautelar o la ley, dispongan lo contrario.

En consecuencia, tenemos que una vez que se haya agotado la vía administrativa, el contribuyente u operador de comercio exterior, debe pagar la deuda o presentar garantías como requisito para interponer la demanda contencioso administrativa, lo cual equivale a aplicar la regla solve et repet (paga y después reclama).

Al respecto, existe una jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>14</sup> que ha fijado el siguiente criterio: *“La regla solver et repet contemplada en el artículo 158º del Código Tributario, según el cual el demandante debe acreditar el pago de la deuda tributaria o presentar una carta fianza bancaria o financiera para la admisión de una demanda contencioso administrativa, impide irrazonablemente el derecho de justicia, en base a los siguientes fundamentos:*

1. *Condicionar la admisión de la demanda al pago de la obligación tributaria constituye un obstáculo desproporcionado al derecho constitucional de acceso a la justicia, toda vez que tiene el propósito de desalentar el cuestionamiento judicial de los actos administrativos de contenido tributario;*
2. *Asimismo, se trata de una regla incompatible con el principio de seguridad jurídica, toda vez que propicia un tratamiento diferenciado entre el contribuyente que se encuentra en condiciones de pagar la deuda tributaria y el que no tiene los medios para hacerlo”.*

Sin perjuicio de aceptar la coherencia del criterio emitido por el Poder Judicial, somos de la modesta opinión que dejar al libre albedrío del contribuyente u operador de comercio exterior, la posibilidad de pagar o afianzar la deuda que pretende seguir impugnando en la vía judicial, podría ser utilizado simplemente para generar mayor morosidad y cartera incobrable de deudas tributarias, como lo tuvimos en el pasado.

No dudamos que existen contribuyentes formales con marcada conciencia tributaria, que recurren al procedimiento contencioso administrativo con la firme convicción que les asiste el derecho y piden justicia para su caso. Pero no podemos dejar de mencionar el riesgo de incrementar el volumen de deudas impagas que se mantendrán en dicho estado durante todo el tiempo que demore en resolver el Poder Judicial.

Lo cual significa que en el futuro mediano se registren contablemente en la Administración Aduanera, aquellas expectativas ficticias de cobro, habida cuenta que los contribuyentes u operadores de comercio exterior, luego del largo y prolongado proceso

---

<sup>14</sup> Sentencia recaída en el Expediente No. 3548-2003-AA/TC.

judicial, a lo mejor decidan dejar de operar y pasar a la clandestinidad o declararse en insolvencia.

## XI. RESPECTO A LA MEDIDA CAUTELAR

Para evitar que se utilice la demanda contencioso administrativa como un medio para incurrir en la morosidad del pago, o simplemente dejar de pagar la deuda tributaria aduanera, es que se incorporaron modificaciones al artículo 159° del Código Tributario, mediante el artículo 5° del Decreto Legislativo No. 1121 y artículo 7° de la Ley No. 30230.

Así tenemos que si el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, resultan aplicables las siguientes reglas:

1. Para la concesión de la medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real. En ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria.
2. Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe sea el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La carta fianza deberá ser renovada antes de los diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento, considerándose para tal efecto el monto actualizado hasta la fecha de la renovación.
3. En caso de que no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad.
4. Si se ofrece contracautela real, esta deberá ser de primer rango y cubrir el sesenta por ciento (60%) del monto por el

cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar.

5. La Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar a la autoridad judicial que se varíe la contracautela, en caso ésta haya devenido en insuficiente con relación al monto concedido por la generación de intereses. Esta facultad podrá ser ejercitada al cumplirse seis (6) meses desde la concesión de la medida cautelar o de la variación de la contracautela. El Juez deberá disponer que el solicitante cumpla con la adecuación de la contracautela ofrecida, de acuerdo a la actualización de la deuda tributaria que reporte la Administración Tributaria en su solicitud, bajo sanción de dejarse sin efecto la medida cautelar.
6. El Juez deberá correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria por el plazo de cinco (5) días hábiles, acompañando copia simple de la demanda y de sus recaudos, a efectos de que aquélla señale el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar y se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso.
7. Vencido dicho plazo, con la absolución del traslado o sin ella, el Juez resolverá lo pertinente dentro del plazo de cinco (5) días hábiles.
8. Excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria.
9. En el caso que, mediante resolución firme, se declare infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con una medida cautelar, el juez que conoce del proceso dispondrá la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso.

10. En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el artículo 159° del Código Tributario.
11. Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

Cuando analizamos estas reglas, podemos inferir que existe la participación de dos partes claramente diferenciadas, con derechos y obligaciones distintas, tal como lo expone Julio Fernandez (2003)<sup>15</sup>, *“En el proceso contencioso – administrativo se enfrentan dos partes. Por regla general estos papeles están previamente asignados. El particular, titular del derecho o interés legítimo lesionado por el acto o actuación administrativa, asume la carga de ser demandante y la Administración, productora del acto o actuación recurrida, la más cómoda posición de demandada”*

En ese sentido, resulta válido suponer que estando el operador de comercio exterior obligado a garantizar la deuda tributaria aduanera, la cobranza de la misma se encuentra plenamente respaldada con una contracautela de naturaleza personal o real, siempre que su monto pendiente de pago supere las quince unidades impositivas tributarias.

Dentro del nuevo enfoque que se le pretende dar a la Administración Tributaria al inicio del quinquenio 2016-2021, podría revisarse la vigencia de la regla solve et repet, para los diferentes actos administrativos que se emiten durante los procedimientos de fiscalización y control aduanero, pero dudamos mucho si resultaría conveniente eliminarlo como requisito para conceder la medida cautelar en la demanda contencioso administrativa.

Nuestra posición se basa en el hecho que, esta acción judicial, debe estar premunida de las garantías constitucionales tanto para el contribuyente u operador de comercio exterior, como para la Administración Aduanera, teniendo en cuenta que se podría debilitar la facultad de fiscalización y recaudación de los tributos

---

<sup>15</sup> FERNANDEZ CARTAGENA, Julio A. “El Proceso Contencioso Administrativo”, En *El Peruano* publicado el 10 de setiembre de 2003.P. 13.

para el fisco. Atentando de manera directa con el objetivo de crear y fortalecer la conciencia tributaria.

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, consideramos que la medida cautelar solicitada desde el inicio del proceso contencioso administrativo, tiene como principal objetivo, impedir que la Administración Aduanera pueda ejercer las acciones de cobranza coactiva respecto a la deuda que ha quedado firme y con autoridad de cosa decidida, dentro del fuero netamente administrativo.

Por ese motivo es que el artículo 38° de la Ley N° 27584 señala que la medida cautelar podrá ser dictada antes de iniciado un proceso o dentro de éste, siempre que se destine a asegurar la eficacia de la decisión definitiva. Para tal efecto, se seguirán las normas del Código Procesal Civil con las especificaciones establecidas en esta Ley.

Asimismo, el artículo 39° de la Ley N° 27584 establece que la medida cautelar se dictará en la forma que fuera solicitada o en cualquier otra forma que se considere adecuada para lograr la eficacia de la decisión definitiva, siempre que de los fundamentos expuestos por el demandante se puedan identificar los siguientes requisitos:

1. Se considere verosímil el derecho invocado. Para tal efecto, se deberá ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y, el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.
2. Se considere necesaria la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso, o por cualquier otra razón justificable. No es exigible este requisito cuando se trate de pretensiones relacionadas con el contenido esencial del derecho a la pensión.
3. Se estime que resulte adecuada para garantizar la eficacia de la pretensión.
4. Para la ejecución de la medida cautelar el demandante deberá ofrecer contracautela atendiendo a la naturaleza de la pretensión que se quiere asegurar.

5. Tratándose de pretensiones contra actuaciones administrativas con contenido pecuniario, el Juez podrá requerir de una contracautela distinta a la caución juratoria.

El precitado artículo también señala que si la resolución final no reconoce el derecho reclamado por el demandante, a pedido de la parte interesada se procede conforme a las reglas establecidas en el Código Procesal Civil para la ejecución de la contracautela. Lo cual significa que la Administración Aduanera se encuentra facultada para solicitar la ejecución de la garantía cuando culmine el proceso y la sentencia no favorezca al demandante.

Otro aspecto que es necesario precisar respecto a las medidas cautelares es que son especialmente procedentes en el proceso contencioso administrativo las medidas cautelares de innovar y de no innovar. Para Alsina (1998)<sup>16</sup>, *“La prohibición de innovar puede ser definida como la medida precautoria por la cual se tiende al mantenimiento de la situación de hecho o de derecho al momento de ser decretada”*.

Ponemos como ejemplo, para este tipo de medida cautelar, la solicitud que pudiera hacer el operador de comercio exterior para que la Administración Aduanera no proceda al remate o disposición de las mercancías que se encuentran incautadas o comisadas en los almacenes aduaneros, hasta que se resuelva el fondo de la demanda contencioso administrativa<sup>17</sup>.

## XII. PLAZOS DEL PROCEDIMIENTO ESPECIAL

Teniendo en cuenta que se trata de un proceso judicial, cuyos plazos se computan desde el día siguiente de recibida la notificación, operando en todo momento el principio de la

---

<sup>16</sup> Citado por HINOSTROZA MÍNGUEZ, Alberto; *El embargo y otras medidas cautelares*. Librería y Ediciones Jurídicas, Lima, 1998, p. 231

<sup>17</sup> De conformidad con el artículo 180° de la Ley General de Aduanas, la Administración Aduanera se encuentra facultada para disponer de las mercancías pasados los seis meses desde que se inició el procedimiento administrativo o judicial.

preclusión,<sup>18</sup> es que nos permitimos compartir en las siguientes líneas, los plazos previstos en el artículo 28.2 de la Ley No. 27584; los cuales deben tenerse en cuenta al momento de tramitar el procedimiento especial:

- a) Tres días para interponer tacha u oposiciones a los medios probatorios, contados desde la notificación de la resolución que los tiene por ofrecidos;
- b) Cinco días para interponer excepciones o defensas, contados desde la notificación de la demanda;
- c) Diez días para contestar la demanda, contados desde la notificación de la resolución que la admite a trámite;
- d) Quince días para emitir el dictamen fiscal o devolver el expediente al órgano jurisdiccional, contados desde su recepción;
- e) Tres días para solicitar informe oral, contados desde la notificación de la resolución que dispone que el expediente se encuentra en el estado de dictar sentencia;
- f) Quince días para emitir sentencia, contados desde la vista de la causa. De no haberse solicitado informe oral ante el Juez de la causa, el plazo se computará desde la notificación a las partes del dictamen fiscal o de la devolución del expediente por el Ministerio Público.
- g) Cinco días para apelar la sentencia, contados desde su notificación.

### XIII. ACTIVIDAD PROBATORIA

En todo proceso judicial es de vital importancia la actividad probatoria, basado en el principio que reza así: “quien alega un hecho tiene que probarlo”. Esto nos conduce a pensar que la sola presentación de la demanda contencioso administrativa por sí misma no garantiza la obtención de cualquier pretensión del

---

<sup>18</sup> “Por el Principio de Preclusión Procesal el proceso se va desarrollando por etapas, de modo que si se supera una etapa o fase procesal, se pasa a la siguiente y no existe posibilidad de retroceder” (Casación N° 2259-2009 – LIMA).

demandado, si es que no va acompañada de medios probatorios que le sirvan de fundamento.

Cabe precisar que específicamente en el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas durante el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios. Y en el caso de acumularse la pretensión indemnizatoria, podrán alegarse todos los hechos que le sirvan de sustento, ofreciendo los medios probatorios pertinentes.

Esta regla se entiende debido a que el juez debe evaluar o merituar los mismos medios probatorios que el demandante estuvo presentando en la etapa administrativa anterior (procedimiento contencioso tributario), para efecto que pueda revisar con imparcialidad todos los fundamentos de la demanda contencioso administrativa.

Un requisito similar existe cuando se tramita la apelación ante el Tribunal Fiscal, según lo estipulado en 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. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

El artículo 31° de la Ley No. 27584 señala que los medios probatorios deberán ser ofrecidos por las partes en los actos postulatorios, acompañándose todos los documentos y pliegos interrogatorios. Siendo admisibles de manera excepcional los medios probatorios extemporáneos, cuando estén referidos a hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del

proceso, vinculados directamente a las pretensiones postuladas. En cuyo caso, el Juez correrá traslado a la parte contraria por el plazo de tres días.

Asimismo, añade el precitado artículo que si el particular que es parte del proceso no tuviera en su poder algún medio probatorio y éste se encuentre en poder de alguna entidad administrativa, deberá indicar dicha circunstancia en su escrito de demanda o de contestación, precisando el contenido del documento y la entidad donde se encuentra con la finalidad de que el órgano jurisdiccional pueda disponer todas las medidas necesarias destinadas a la incorporación de dicho documento al proceso.

#### XIV. SENTENCIAS ESTIMATORIAS

El resultado final del proceso contencioso administrativo podría ser adverso al demandante, en cuyo caso tiene la posibilidad de presentar la apelación ante una segunda instancia en el plazo de cinco días de notificada siguiendo el procedimiento especial, con el objetivo de lograr una nueva revisión de los actuados que le permitan acceder a su pretensión inicial.

En cambio, si la sentencia le resulta favorable al demandante, podemos decir que termina siendo declarada fundada la demanda, y por lo tanto, el juez podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente:

1. La nulidad, total o parcial, o ineficacia del acto administrativo impugnado, de acuerdo a lo demandado.
2. El restablecimiento o reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de cuantas medidas sean necesarias para el restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda.
3. La cesación de la actuación material que no se sustente en acto administrativo y la adopción de cuanta medida sea necesaria para obtener la efectividad de la sentencia, sin perjuicio de poner en conocimiento del Ministerio Público el incumplimiento para el inicio del proceso penal correspondiente y la

determinación de los daños y perjuicios que resulten de dicho incumplimiento.

4. El plazo en el que la administración debe cumplir con realizar una determinada actuación a la que está obligada, sin perjuicio de poner en conocimiento del Ministerio Público el incumplimiento para el inicio del proceso penal correspondiente y la determinación de los daños y perjuicios que resulten de dicho incumplimiento.
5. El monto de la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados.

Sin perjuicio de lo expuesto, debemos precisar que si lo estima conveniente para los intereses del fisco, el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas se encuentra facultado para interponer la apelación, frente a la sentencia que en primera instancia ha declarado fundada la demanda contencioso administrativa.

## **XV. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN**

Conforme a lo estipulado en el Código Tributario, se considera deuda exigible a la establecida por el Tribunal Fiscal al momento de emitir la resolución que confirma la deuda tributaria aduanera, agotando la vía administrativa. Pero hemos expuesto en los numerales anteriores que el contribuyente u operador de comercio exterior, puede interponer una demanda contencioso administrativa, teniendo en cuenta que la sola presentación de la citada demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, por lo que debe solicitar la medida cautelar para impedir las acciones de cobranza coactiva.

Bajo el supuesto mencionado anteriormente, podemos afirmar que durante 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 a lo previsto en el inciso b) del numeral

2 del artículo 46° del Código Tributario, únicamente en el caso que el administrado solicite y se le conceda la medida cautelar<sup>19</sup>.

## **XVI. FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS EN DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA**

El otorgamiento, registro y control del aplazamiento y/o fraccionamiento de una deuda tributaria aduanera con carácter particular, dispuesto por el artículo 36° del Código Tributario se rige por el Procedimiento IFGRA-PE.23. Adicionalmente, la Tercera Disposición Transitoria Final del Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento<sup>20</sup>, establece que el aplazamiento y/o fraccionamiento de una deuda aduanera se regirá por sus normas especiales, siendo de aplicación supletoria lo dispuesto en el mismo en cuanto no contradiga o se oponga a dichas normas especiales.

Es así que revisando el numeral 2) del Rubro VI, Normas Generales, del Procedimiento IFGRA-PE.23 donde se detallan las deudas aduaneras que no pueden acogerse al aplazamiento y/o fraccionamiento previsto en el artículo 36° del Código Tributario, observamos que no están incluidas las deudas que han sido objeto de una demanda contencioso administrativa o de una acción de amparo tengan o no medida cautelar notificada a la SUNAT, por lo que, al no existir prohibición expresa que las excluya, consideramos pueden ser aplazadas y/o fraccionadas las deudas tributarias aduaneras que son objeto de demanda contencioso administrativa o de una acción de amparo tengan o no medida cautelar notificada a la SUNAT.

En el caso del aplazamiento y/o fraccionamiento de una deuda tributaria aduanera que es objeto de una acción de amparo que tiene medida cautelar notificada a la SUNAT, cabe indicar

---

<sup>19</sup> Informe No. 087-2016-SUNAT/5D1000 publicado en el Portal Institucional de la SUNAT.

<sup>20</sup> Aprobado por Resolución de Superintendencia No. 199-2004/SUNAT y normas modificatorias.

que dado que el Procedimiento IFGRAPE.<sup>23</sup> no prevé la forma de acreditar su desistimiento, y siendo que en el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento tampoco se regula el desistimiento para este supuesto, entonces puede deducirse que para otorgar el fraccionamiento a dicha deuda no debería exigírsele al solicitante la acreditación del referido requisito.

En tal sentido, sólo corresponde exceptuar del cumplimiento del requisito de desistimiento cuando la deuda tributaria aduanera es objeto de una acción de amparo que tiene una medida cautelar notificada a la SUNAT, por no haberse previsto normativamente este supuesto. Si la deuda aduanera ha sido objeto de demanda contencioso administrativa con o sin medida cautelar o de una acción de amparo que no tiene medida cautelar notificada a la SUNAT; en estos casos si corresponde exigirle al contribuyente u operador de comercio exterior, que cumpla con el requisito del desistimiento.

## XVII. CONCLUSIONES

La demanda contencioso administrativa es un recurso que tiene principalmente el contribuyente u operador de comercio exterior para impugnar judicialmente alguna resolución emitida por el Tribunal Fiscal, con la cual se agota la vía administrativa, dado que la Administración Aduanera no tiene legitimidad para obrar activa, siendo que en caso de los tributos de alcance nacional, es el Ministerio de Economía y Finanzas quien tiene tal legitimidad.

Partiendo del principio que la sola interposición de la demanda contencioso administrativa no impide que la Administración Aduanera ejecute las acciones de cobranza coactiva, respecto a una deuda confirmada por el Tribunal Fiscal, se necesita presentar una contracautela de naturaleza personal o real cuando dicha deuda supera el valor de 15 UIT como requisito para solicitar al juez que le conceda una medida cautelar.

En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas durante el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos

hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso

El tiempo que dure la tramitación de la acción contenciosa 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.

El contribuyente u operador de comercio exterior puede solicitar el fraccionamiento y/o aplazamiento particular de una deuda que ha sido objeto de demanda contencioso administrativa con o sin medida cautelar o de una acción de amparo que no tiene medida cautelar notificada a la SUNAT; siendo necesario precisar que en estos casos corresponde exigirle al administrado, que cumpla con el requisito del desistimiento.

Finalmente, coincido con la doctrina mayoritaria en el sentido que el objeto principal de la demanda contencioso administrativa no es buscar la declaración de nulidad o ineficacia del acto administrativo impugnado, sino que el juez aprecie las pretensiones del contribuyente u operador de comercio exterior y restablezca la legalidad conculcada.

*Este libro se terminó de diagramar  
y editar en Palestra Editores SAC  
el mes de diciembre de 2016  
[www.palestraeditores.com](http://www.palestraeditores.com)  
Teléf.:(511) 6378902*



Defensoría  
del Contribuyente  
y Usuario Aduanero

---

[www.mef.gob.pe/defensoria](http://www.mef.gob.pe/defensoria)