

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN DEL MAR DE GRAU"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2016-10

TEMA

DETERMINAR SI PROCEDE QUE EL TRIBUNAL FISCAL SE PRONUNCIE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LAS INFRACCIONES AL PROCEDIMIENTO QUE SE PRODUZCAN DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN.

FECHA

: 27 de mayo de 2016

HORA

: 12:30 p.m.

LUGAR

: Calle Diez Canseco Nº 258, Miraflores

Javier Prado Oeste Nº 1115, San Isidro

ASISTENTES

Licette Zúñiga D.
 Juana Pinto de A.
 Jorge Sarmiento D.
 Lorena Amico D.
 Marco Huamán S.

Marco Huaman S.
Doris Muñoz G.
Cristina Huertas L.
Caridad Guarníz C.

Sergio Ezeta C. Pedro Velásquez L.R. Ada Flores T.

Ada Flores T.
Gabriela Márquez P.
Elizabeth Winstanley P.
Patricia Meléndez K.
Gary Falconí S.

Lily Villanueva A.

Mariella Casalino M. Jesús Fuentes B. Carmen Terry R. José Martel S. Roxana Ruiz A. Rossana Izaquirre LI.

Zoraida Olano S.

Luis Ramírez M.

NO ASISTENTES

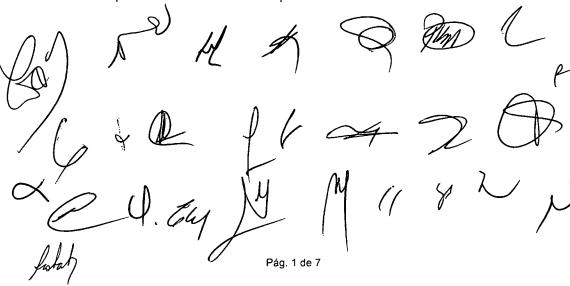
Víctor Castañeda A. Raúl Queuña D.

Rosa Barrantes T. Caridad Guarníz C. Vacaciones a la fecha de la suscripción. Licencia a la fecha de la suscripción. Vacaciones a la fecha de la suscripción. Vacaciones a la fecha de la suscripción.

I. ANTECEDENTES:

- Memorando Nº 330-2016-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.



II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF".

SUB PROPUESTA 1.1 Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se producan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.	PROPU JESTA 1.1 el Tribunal nuncie, en ueja, sobre siones al o que se durante el o o de o de o de o ne tanto no notificado	PROPUESTA 1 SUB PROPUESTA 1.2 bunal Procede que el Tribunal e, en Fiscal se pronuncie, en la sobre via de la queja, sobre las al infracciones al infracciones al procedimiento que se e el procedimiento de de procedimiento o de fiscalización o de fiscalización, en tanto no se ciado hayan notificado de resoluciones de pago que, de caso, correspondan, conforme con el artículo 155° del Código Tributario	SUB PROPUESTA 2.1 No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento d	SUB PROPUESTA 2 SUB PROPUESTA 2.2 No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-	SUB PROPUESTA 2.3 No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el
Sub PROPL Procede que Fiscal se pro la vía de la q las infracc procedimient produzcan en procedimient fiscalización, es se hayan resoluciones determinación órdenes de ps ser el correspondan	el Tribunal nonuncie, en ueja, sobre siones al o que se durante el o o de o de o de n tanto no notificado	e que el Tribunal se pronuncie, en la la queja, sobre las ones al miento que se can durante el miento o de ción, en tanto no se notificado innes de pago que, de aso, correspondan, ne con el artículo	SUB PROPUESTA 2.1 No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	SUB PROPUESTA 2.2 No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, que contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-	SUB PROPUESTA 2.3 No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el
Procede que Fiscal se pro la vía de la que la vía de la que las infraccones procedimient produzcan en procedimient fiscalización verificación, es e hayan resoluciones determinación órdenes de pser el correspondan	el Tribunal nouncie, en ueja, sobre siones al o que se durante el o o de o de o de o ne tanto no notificado	e que el Tribunal la queja, sobre las ones al miento que se can durante el miento o de ción, en tanto no se notificado iones notificado iones de pago que, de aso, correspondan, ne con el artículo	No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento del Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, modificado por los Decretos Supremos Nº 207-2012-EF y ode) 2016-EF, que contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 381, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el
la vía de la qua de la correspondan Fundamento:	nuntucie, en ueja, sobre indones al o que se durante el o o de en tanto no notificado no multa u ago que, de caso,	se pronuncie, en la da queja, sobre las ones al miento que se can durante el miento o de ción, en tanto no se notificado innes o multa u s de pago que, de aso, correspondan, de con el artículo il código Tributario	riscal se profuncie, en la via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento del procedi	via de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 285-2007-EF, modificado por los por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-	Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación las que deberán ser alegadas en el
las infractory procedimiento procedimiento procedimiento procedimiento procedimiento procedimiento fiscalización verificación, ese hayan resoluciones determinación órdenes de poser el correspondan Fundamento:	iones al o que se durante el o o de o notificado no motificado ago que, de ago que, de caso.	miento que se can durante el miento que se can durante el miento o de ción, en tanto no se notificado lones de pago que, de aso, correspondan, de con el artículo el código Tributario de ción, de acon el artículo el código Tributario de con el artículo el código Tributario de con el artículo el código Tributario de con el artículo el código Tributario el con e	infracciones al procedimento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	que se produzcan durante en procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el articulo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo Nº 285-2007-EF, modificado por los Decretos Supremo Nº 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el
procedimiente produzcan o produzcan o procedimiente fiscalización, verificación, se hayan resoluciones determinación órdenes de ps ser el correspondan Fundamento:	o que se durante el o de en tanto no notificado no multa u ago que, de caso,	miento que se can durante el miento o de ción, en tanto no se ción, en tanto no se notificado lones notificado asó, correspondan, te con el artículo	que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo Nº 205-2007-EF, modificado por los por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	produzean durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el
produzcan o procedimient fiscalización verificación, se hayan resoluciones determinación órdenes de ps ser el correspondan	durante el co de co de continuo notificado no multa u ago que, de caso,	miento de	procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento del Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 285-2007-EF, modificado por los Decretos Supremo N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-	procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el
procedimient fiscalización verificación, es se resoluciones determinación órdenes de ps ser el correspondan Fundamento:	o de o de en tanto no notificado de o o de o de o o de o o de o o o de o o o o	de de de de ción, en tanto no de ción, en tanto no se ción, en tanto no se notificado de nación o multa u s de pago que, de aso, correspondan, de con el articulo de con el articulo de con el articulo de con el articulo de ción de ción de con el articulo de ción de con el articulo de ción de ción de con el articulo de ción d	o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 205-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-	de verificación, las que deberán ser alegadas en el
resolicación, ese resoluciones ese por	o de de notificado de no multa u ago que, de caso,	ción, en tanto no se ción, en tanto no se notificado lones ación o multa u s de pago que, de aso, correspondan, ne con el artículo	deberan ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo Nº 205-2007-EF, modificado por los Decretos Supremo Nº 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	alegadas en
se hadanasion, se hadanasion resoluciones determinación órdenes de ps ser el correspondan Fundamento:	notificado de n o multa u ago que, de caso,	notificado lones notificado lones ación o multa u s de pago que, de aso, correspondan, le con el artículo le con el artículo	tributario contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	Decreto Supremo N. 283-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N. 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N. 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	
resoluciones determinación órdenes de presenta de presenta de presenta de la correspondan Fundamento:	de n o multa u ago que, de caso,	de nación o multa u s de pago que, de aso, correspondan, ne con el artículo de con el art	Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	por contravenir la Décimo Tercera Disposicion Complementaria Final del Decreto Legislativo № 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo № 135-	procedimiento contencioso
determinació órdenes de ps ser el correspondan Fundamento:	n o multa u ago que, de caso,	nación o multa u s de pago que, de aso, correspondan, ne con el artículo de con el artícu	Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	Complementaria Final del Decreto Legislativo № 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo № 135-	Corresponde inaplicar el
ordenes de presentation de pre	ago que, de caso,	s de pago que, de aso, correspondan, ne con el artículo el Código Tributario	artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	el Reglamento d
correspondan Fundamento:		aso, correspondan, ne con el artículo il Código Tributario	del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto	Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-	Procedimiento de Fiscalización
Fundamento:	_	Il Código Tributario	aprobado por Decreto		de la SUNAT, aprobado por
Fundamento:		a coulgo ilibutalio	apionago boi Decieto	99-EF y normas modificatorias, el inciso c) de la Norma	Decreto Supremo N° 085-2007-
0,00	Ver sub		Supremo N° 085-2007, FF por 1	1V del Titulo Preliminar y el Inciso a) del aniculo 155 del Texto Tipico Ordenado del Código Tributado	do to Normal IV del Titulo
piopodo id	1.1 del	ento de	contravenir el inciso a) del	activities of the control of the con	Preliminar del Texto Ífnico
informe.	-	de la SUNAT		י בייטיטאיט אין ראייטיט טערפיין אין אין אין אין אין אין אין אין אין	
		aprobado por Decreto	Código	Fundamento: Ver propuesta 2.2 del informe.	aprobado por Decreto Supremo
			Decreto Supremo N° 133-		N 133-2013-EF.
			2013-EF.		Fundamento: Ver propuesta 2.3
-		propuesta 1.2 del informe.			del informe
			Fundamento: Ver propuesta		
Olano Silva X					
Zúñiga Dulanto		×			
Ezeta Carpio		×			
Ramirez Mio		×			
Pinto de Aliaga					×
Castañeda Altamirano					×
Velásquez L.R.				×	
Casalino Mannarelli			×		
Queuña Díaz			×		
Sarmiento Díaz			×		
Flores Talavera X					
Fuentes Borda X					
Amico de las Casas				×	

Inaplicación que opera únicamente para el caso de los procedimientos de fiscalización regulados por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF y 049-2016-EF.

A Pag. 3 de 7

																V
			×	×	×	×	×	×						«		
×	×	×	THE REAL PROPERTY AND ADDRESS OF THE PERTY ADDRESS OF THE PERTY ADDRESS OF THE PERTY AND ADDRESS OF THE PERTY ADDR								1000			i i	9	
														6		A CHILLIAN CONTRACTOR OF THE C
									×	×	×		×	4	7-7-	A R
												×		4		
Marquez Pacheco	Barrantes Takata	Terry Ramos	Huamán Sialer	Winstanley Patio	Martel Sánchez	Muñoz García	Meléndez Kohatsu	Ruiz Abarca	Huertas Lizarzaburu	Falconí Sinche	Izaguirre Llampasi	Guarníz Cabell	Villanueva Aznarán	SUB TOTAL	TOTAL	

TEMA:	DETERMINAR SI PROCEDE QUE EL TRIBUNAL FISCAL SE PRONUNCIE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LAS INFRACCIONES AL PROCEDIMIENTO QUE SE PRODUZCAN DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN.											
	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO											
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2										
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario.										
Olano Silva	X											
Zúñiga Dulanto	X											
Ezeta Carpio	X											
Ramírez Mío	X											
Pinto de Aliaga	X											
Castañeda Altamirano	X											
Velásquez L.R.	X											
Casalino Mannarelli	X											
Queuña Díaz	X											
Sarmiento Díaz	X											
Flores Talavera	X											
Fuentes Borda	. X											
Amico de las Casas	X											
Márquez Pacheco	X											
Barrantes Takata	X											
Terry Ramos	X											
Huamán Sialer	X											
Winstanley Patio	X											
Martel Sánchez	Х											
Muñoz García	X											
Meléndez Kohatsu	X											
Ruiz Abarca	X											
Huertas Lizarzaburu	X											
Falconí Sinche	X											
Izaguirre Llampasi	X											
Guarniz Cabell	X											
Villanueva Aznarán	X											
TOTAL	27											

TOTAL

PÁG. 5 de 7

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad. Licette Zuniga Dulanto Sergio Ezeta Carpio Juaha Pinto de Aliaga Ramirez Mio astañeda Altamirano மிடு பூரிக் Pedro Velásquez Lopez Raygade Mariella Casalino Mannarelli Raúl Queuña Díaz 21612016 Jorge Sarmiento Díaz Talavera Lorena Ámico de las Casas Jesús Fuentes Borda Gabriela M Takata Carmen Ter **√** Ramos Marco Huamán Sialer Elizabeth Winstanley Platio José Martel Sánchez

Doris Munoz Garcia

Roxana Ruiz Abarca

Gary Falconi Sinche

Caridad Guarniz Cabell

Oa | 06 | 15

Zoraida Olano Silva

Patricia Meléndez Kohatsu

Cristina Huertas Lizarzaburu

Rossana Izaguirre Llampasi

Lily Villanueva Aznarán

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2016-10

INFORME DE SALA PLENA

TEMA:

DETERMINAR SI PROCEDE QUE EL TRIBUNAL FISCAL SE PRONUNCIE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LAS INFRACCIONES AL PROCEDIMIENTO QUE SE PRODUZCAN DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

Entre los procedimientos tributarios, el artículo 112° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se prevé al de fiscalización, el que se sustenta en la facultad de fiscalización prevista por el capítulo II del título II del citado código.

La fiscalización y verificación se rigen por las normas del Código Tributario, siendo que adicionalmente, el procedimiento de fiscalización ha sido reglamentado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT¹.

Es así que las citadas normas prevén, por ejemplo, normas referidas al inicio, duración y fin del procedimiento, a los requisitos de los documentos que emite la Administración y su notificación, a plazos que deben observarse para requerir la presentación de documentos, información, entre otros aspectos.

Ahora bien, el numeral 5) del artículo 101° Código Tributario prevé entre las atribuciones del Tribunal Fiscal, atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable, lo que será efectuado por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

Por su parte, el artículo 155° del citado código señala que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el referido código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

En relación con la fiscalización, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2015-08 de 12 de junio de 2015, se acordó que procede reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004, según el cual: "El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las Resoluciones de Determinación o Multa u Órdenes de Pago que, de ser el caso, correspondan".

En efecto, en el artículo I del citado reglamento se dispone que no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.



AT E F

En tal sentido, ahora debe interpretarse con carácter general si corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación.

Sobre el particular, es necesario precisar que si bien el citado Acuerdo de Sala Plena N° 2004-11 solo hacía referencia a la legalidad de los requerimientos, tras ser adoptado, se han modificado normas del Código Tributario referidas a la fiscalización tales como los artículos 112° (para considerarla como un procedimiento), 61° y 62°. Así también, se han incorporado nuevas normas como los artículos 62°-A y 62°-B y se ha aprobado un reglamento para el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, de manera que al ser la fiscalización un procedimiento respecto del cual, se han regulado diversos aspectos cuya infracción podría suponer una afectación a los derechos de los administrado, es conveniente que en el presente caso no solo se haga referencia a la legalidad de los requerimientos en particular sino que el tema sea abordado de forma integral, aludiéndose a las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación² en general.

Asimismo, es pertinente precisar que no se incluye en el análisis a las conclusiones u observaciones a las que arribe la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación. En efecto, conforme se ha señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, la queja no es la vía para cuestionar las observaciones que, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de los contribuyentes, formulan los funcionarios de la Administración en uso de sus facultades en un procedimiento de fiscalización y/o verificación y que constan en los requerimientos o en sus resultados, al no ser un tema de carácter procedimental³.

En tal sentido, el alcance del presente análisis se circunscribe a las infracciones de tipo procedimental que se incurra durante el procedimiento de fiscalización o verificación.

En relación con el tema planteado se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera, procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre el particular en la vía de la queja siempre que

Al respecto, véase, entre otras, las RTF N° 16864-1-2012, 06112-3-2013 y 11004-8-2013.





En cuanto a la verificación, específicamente, en relación con la verificación de obligaciones formales, si bien no resulta aplicable el citado reglamento de fiscalización, sí son aplicables las normas del Código Tributario en lo que sea pertinente. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado:

[&]quot;Sobre el particular, en cuanto a la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales, existe escasa regulación o programación de la actuación administrativa que defina exactamente lo que debe decidir la Administración en cada supuesto, lo que no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho. En tal sentido, como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

En efecto, conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

Por su parte, según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla, entre otros, al principio de legalidad, 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 les fueron conferidas. Asimismo, conforme con el principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros"

no se hayan notificado valores como resultado de dichos procedimientos, pues en ese supuesto, cualquier afectación al procedimiento deberá ser alegada al interponer los recursos de impugnación. Por otro lado, conforme con la segunda interpretación, no corresponde que el Tribunal Fiscal emita tal pronunciamiento dado que dichas infracciones al procedimiento deberán ser alegadas al impugnarse los valores que se emitan como consecuencia de los referidos procedimientos.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, modificado por Ley N° 30296, según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

II. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

III. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

3.1.1 SUB PROPUESTA 1.1

DESCRIPCIÓN

Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.

FUNDAMENTO

Entre los procedimientos tributarios, el artículo 112° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se prevé al de fiscalización, el que se sustenta en la facultad de fiscalización prevista por el capítulo II del título II del citado código.

Así, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Asimismo, se precisa que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y





Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial, siendo que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El referido código prevé reglas que deben observarse durante el procedimiento de fiscalización ya sea parcial o definitiva, las que han sido reglamentadas por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁴.

Así, el anotado artículo 61° del Código Tributario, regula la comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial, su plazo y su ampliación (ya sea a otros aspectos o a una fiscalización definitiva) y asimismo, señala cuándo se puede iniciar una fiscalización parcial electrónica⁵.

Por su parte, el artículo 62° del citado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar⁶, siendo que 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 y regula un conjunto de facultades discrecionales, como por ejemplo, exigir a los administrados la exhibición o presentación de libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o la presentación de informes y análisis, previéndose plazos mínimos a otorgar para tal fin. Adicionalmente, se regulan otras facultades tales como: exigir la comparecencia, inmovilización de libros, archivos, documentos, entre otros, incautaciones, práctica de inspecciones, entre otros, previéndose formas y requisitos previos en algunos casos (por ejemplo, autorizaciones judiciales).

Asimismo, el artículo 62°-A del referido código regula el plazo de la fiscalización definitiva, el inicio de su cómputo, las situaciones en las que puede ser prorrogado, excepciones al plazo, sus efectos, el vencimiento y los supuestos en los que puede suspenderse. Finalmente, el artículo 62°-B regula a la fiscalización parcial electrónica y los plazos aplicables.

En concordancia con lo expuesto, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT ha desarrollado las normas citadas, regulándose aspectos como:

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



M E F

Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012. Conforme con el artículo I del citado reglamento, éste no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancias.

Al respecto, se señala que: "Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B".

- 1. Los datos mínimos que deben tener los documentos (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) que emite la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización⁷.
- 2. Finalidad de las cartas que emite SUNAT8.
- 3. Finalidad de los requerimientos que emite la citada entidad9.
- 4. Finalidad de las actas emitidas durante la fiscalización 10.
- 5. Finalidad del resultado del requerimiento¹¹.
- 6. La exhibición y/o presentación de documentación, previéndose la posibilidad de solicitar plazos y prórrogas, los plazos mínimos que debe otorgar la Administración y el plazo máximo que tiene la Administración para notificar la carta mediante la que se responda lo solicitado por el sujeto fiscalizado¹².
- 7. El cierre del requerimiento, tanto en el caso del primer requerimiento como en el de los demás que se emitan durante el procedimiento.
- 8. La finalización del procedimiento.
- 9. Los plazos que deben observarse, remitiéndose a lo previsto por los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario¹³ así como sus efectos¹⁴.
- 10.La suspensión del procedimiento¹⁵.

En tal sentido, se ha previsto un marco normativo que debe ser observado por la Administración al llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, pues de lo contrario se producirían afectaciones al debido procedimiento, tales como las siguientes:

- 1. Autoridad competente para iniciar la fiscalización 16.
- 2. Notificación de documentos tales como cartas, esquelas y requerimientos que no es realizada conforme a ley¹⁷.

Véase el artículo 2° del citado reglamento.

- Véase el artículo 3° del referido reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante las cartas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización (parcial o definitiva), se presenta al agente fiscalizador, se indica los períodos, tributos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del agente fiscalizador, la suspensión del plazo de fiscalización, entre otros.
- Sobre este aspecto, véase el artículo 4° del citado reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros, libros contables y otros documentos e información susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la sustentación legal respecto de observaciones efectuadas durante el procedimiento, comunicar conclusiones, entre otros. Asimismo, se prevé que además de lo previsto por el artículo 2°, el requerimiento debe contender datos adicionales, tales como el lugar y la fecha en que el sujeto debe cumplir la obligación.

El artículo 5º del mencionado reglamento dispone que mediante las actas, se deja constancia de la solicitudes de plazos y prórrogas conforme con el artículo 7º, de su evaluación y de los hechos constatados durante el procedimiento, salvo de aquéllos que deben constar en el resultado del requerimiento.

- El artículo 6° del anotado reglamento prevé, entre otro, que es el documento mediante el que se comunica al sujeto fiscalizador el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede usarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiere presentado respecto de observaciones formuladas durante la fiscalización.
- En este sentido, véase el artículo 7° del citado reglamento.
- Al respecto, véase el artículo 12° del mencionado reglamento.
- Véase el artículo 16° del referido reglamento.
- Véanse los artículos 13° y 14° del anotado reglamento.
- Mediante RTF N° 109589-2-2011 se declaró fundada una queja dado que la autoridad que inició la fiscalización no era la competente para ello.
- Al respecto, mediante la RTF 10879-7-2012 se declaró fundada una queja por no haberse efectuado la notificación de una carta y un requerimiento conforme a ley, ordenándose a la Administración que los notifique en el domicilio fiscal de





- Inobservancia de los plazos previstos¹⁸.
- 4. Fiscalización de tributos y períodos que ya han sido fiscalizados previamente sin que se haya configurado el numeral 2) del artículo 108° del Código Tributario¹⁹.
- 5. Pérdida de fehaciencia de actas por enmendaduras²⁰.
- 6. Irregularidades al solicitar la comparecencia²¹.
- 7. Presentación del auditor en el lugar señalado en el requerimiento en fecha u hora distintas a las previstas en éste²².
- 8. Falta de comunicación de observaciones o resultados una vez analizada la documentación presentada²³.
- 9. Prórrogas del plazo de fiscalización dispuestas indebidamente²⁴.
- Afectaciones relacionadas con solicitudes de prórroga presentada por el administrado²⁵, entre otras afectaciones.

Cabe precisar que si bien el citado reglamento de fiscalización no es aplicable a determinados procedimientos como el de verificación del cumplimiento de obligaciones formales, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que ello no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho y que como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

la quejosa conforme con el artículo 104° del Código Tributario. De igual forma, mediante la RTF N° 3573-11-2012 se declaró fundada la queja porque la notificación de una esquela se realizó mediante publicación pero la Administración no demostró las razones por las que consideró que la quejosa tenía la condición de no hallada, ordenándose la notificación conforme a ley.

Sobre el particular, por ejemplo, en cuanto al requerimiento de documentación cuando ya había culminado el plazo previsto para ello mediante la RTF N° 16761-7-2011 se declaró fundada una queja porque la Administración ya no estaba facultada para emitir requerimientos al haber transcurrido el plazo previsto por el artículo 62°-A del Código Tributario. En igual sentido, véase la RTF N° 20910-4-2011. Por otro lado, por ejemplo, también se presenta una afectación al debido procedimiento cuando no se consideran los plazos previstos por las normas y que deben ser brindados a los administrados a efecto de cumplir lo que requiera la Administración.

Sobre este aspecto, mediante la RTF N° 09077-1-2013 se declaró fundada una queja por iniciarse nuevamente la fiscalización de un tributo y período fiscalizados anteriormente sin que se haya configurado la citada causal.

Al respecto, véase la RTF N° 00313-11-2013.

Sobre el particular, en la RTF N° 17900-9-2012 se ha señalado que en el caso de personas jurídicas la Administración no puede exigir su comparecencia, sino únicamente la de personas naturales que, por su vinculación con éstas, pueden ayudarla a esclarecer los hechos investigados. Por otro lado, mediante la RTF N° 5664-8-2012 se declaró fundada la queja porque de los documentos emitidos por la Administración, no quedaba claro la fecha en la que debía cumplirse la obligación de comparecer.

En tal sentido, en a RTF Nº 10733-8-2012 se ha indicado que si bien la Administración en ejercicio de su función fiscalizadora, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 62º del Código Tributario, está facultada para solicitar a la quejosa la documentación que considere pertinente, debe presentarse a efectuar las verificaciones o controles correspondientes en el lugar, día y hora indicados, pues lo contrario implica una vulneración de los derechos de los contribuyentes.

Sobre el particular, véase la RTF N° 6604-2-2012, mediante la que se ordenó a la Administración comunicar las observaciones al administrado.

Al respecto, mediante la RTF N° 6604-2-2012 se declaró fundada una queja debido a que la Administración notificó que se ampliaría el plazo de fiscalización sin que hubiera vencido el plazo inicial que tenía para ello. Otro supuesto de afectación analizado por este Tribunal es de las prórrogas del plazo de fiscalización que no se encuentran debidamente motivadas en los supuestos previstos por el Código Tributario para tal efecto. Al respecto, véase la RTF N° 11473-5-2011.

Mediante la RTF N° 15284-8-2011 se declaró fundada una queja porque la Administración no notificó a tiempo la respuesta a una solicitud de prórroga, por lo que ésta se entendía otorgada y en tal sentido, correspondía que se tuviera por presentada la documentación requerida.





Por otro lado, el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario señala que los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por "cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código".

En cuanto a la queja, el numeral 5) del artículo 101° Código Tributario prevé entre las atribuciones del Tribunal Fiscal, atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable, lo que será efectuado por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

En concordancia con ello, el artículo 155° del citado código dispone que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el referido código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

En este contexto, se determinará si corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación.

Al respecto, es criterio de este Tribunal que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados por los artículos 137º y 145º del citado código, por lo que no resulta procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos²6.

Así, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2632-2-2005, publicada como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que basta que las actuaciones de la Administración afecten indebidamente al deudor tributario o constituyan una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria para que tales asuntos puedan ser ventilados en la vía de la queja, agregándose que en la queja se evalúa si las actuaciones o procedimientos realizados por la Administración Tributaria se encuentran conforme a ley.

Por consiguiente, al ser la fiscalización y verificación procedimientos administrativos en los que debe observarse un marco normativo y los principios generales del procedimiento administrativo para no afectar los derechos e intereses del deudor tributario ni contravenir las normas que inciden en la relación jurídico tributaria, correspondería que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la

Este criterio se encuentra recogido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal como la Resolución Nº 2632-2-2005 de 27 de abril de 2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.





queja cuando al tramitarse dichos procedimientos se infrinja el referido marco, con el fin de corregir y reencauzarlo.

Ello ha sido recogido en forma expresa por el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, según el cual: "En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario"²⁷, lo que guarda concordancia con los artículos 92° (inciso h), 101° y 155° del citado código.

En tal sentido, según lo previsto por el Código Tributario, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación de este Tribunal, la vía adecuada para cuestionar las actuaciones de la Administración Tributaria que impliquen una infracción procedimental durante la fiscalización o verificación es la queja (se entiende que ello es así en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o resoluciones de multa, tal como lo señala el citado reglamento²⁸).

Es pertinente precisar que ello no incluye el análisis de las conclusiones u observaciones a las que arribe la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación. En efecto, conforme se ha señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, la queja no es la vía para cuestionar las observaciones que, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de los contribuyentes, formulan los funcionarios de la Administración en uso de sus facultades en un procedimiento de fiscalización y/o verificación y que constan en los requerimientos o en sus resultados, al no ser un tema de carácter procedimental²⁹. En efecto, en la referida vía no es posible cuestionar aspectos de fondo pues corresponde que ello sea resuelto en el procedimiento contencioso tributario.

Ahora bien, podría señalarse que conforme con el artículo 75° del Código Tributario, culminado el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, por lo que la vía idónea para alegar las infracciones al procedimiento son los recursos de impugnación.

Sobre el particular, además de los argumentos normativos y jurisprudenciales anotados, cabe agregar que si durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación, esto es, antes de la notificación de los valores respectivos, la Administración mediante su actuación no observa las normas procedimentales que rigen al procedimiento de fiscalización o verificación, se producirá una afectación al debido procedimiento³⁰ y a los derechos del administrado, quien no cuenta con

Conforme con el punto 1.2 de la norma IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus





Este articulo 11º fue modificado por el Decreto Supremo Nº 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016. El citado artículo, antes de la modificatoria tenía un texto similar: "En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario".

Sobre el particular, es necesario señalar que una interpretación contraria implicaría la inaplicación del referido reglamento, lo que el Tribunal Fiscal únicamente puede efectuar en aplicación del artículo 102° del Código Tributario, lo que no sucede en el presente caso. A ello cabe agregar que mientras no se produzca dicha inaplicación o no se determine la nulidad del citado reglamento conforme con el Código Procesal Constitucional, mediante una sentencia fundada recaída en un proceso de Acción Popular, este Tribunal tiene el deber de aplicar dicha norma reglamentaria.

²⁹ Al respecto, véase, entre otras, las RTF N° 16864-1-2012, 06112-3-2013 y 11004-8-2013.

ningún "procedimiento o vía idónea" que difiera de la queja mientras ésta no haya concluido con la notificación de los valores que correspondan.

A ello cabe añadir que el Código Tributario no ha establecido un plazo para que la Administración emita y notifique los valores correspondientes (sujetándose al plazo de prescripción), lo que podría suponer una situación de pendencia e inseguridad para el deudor tributario, a quien se le obligaría a sobrellevar las posibles violaciones ocurridas dentro del procedimiento hasta su conclusión y notificación de los valores respectivos lo que vulneraría el derecho previsto por el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario.

En tal sentido, la queja, en tanto remedio procesal, es la vía idónea para corregir defectos de tramitación durante el curso de un procedimiento, evitándose de esa manera la emisión de valores que podrían encontrarse afectados con vicios, lo que a su vez podría generar una declaración de nulidad.

Asimismo, cabe agregar que el derecho del administrado a que las actuaciones administrativas se lleven a cabo conforme a ley y respetándose el debido procedimiento no sólo puede verse afectado a través de actos administrativos finales sino también en el curso del procedimiento de fiscalización o verificación si no se respetan las condiciones y plazos que debe observar la Administración para tal efecto. En tal sentido, el artículo 155° del Código Tributario hace referencia a "actuaciones o procedimientos" que afecten directamente o infrinjan lo establecido por el Código Tributario, entre otras normas.

En esa línea de interpretación, no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación si éste ha culminado y se han notificado los valores que correspondan, pues en ese caso, ya no hay procedimiento en trámite que pueda ser reencauzado³¹. En tal supuesto, corresponderá que los vicios sean alegados a través de los recursos de impugnación que prevé el Código Tributario.

Finalmente, es pertinente realizar precisiones sobre la diferencia entre el supuesto analizado y el referido a la queja presentada contra actas probatorias y requerimientos de pago, respecto de los cuales, el Tribunal Fiscal ha señalado que no procede que se emita pronunciamiento sobre su legalidad en la vía de la queja.

En efecto, en la RTF N° 03619-1-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que dichas actas constituyen actos de trámite mediante los que se dejan constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones. En tal sentido, se aprecia que cuestionar el acta probatoria, implicaría hacer cuestionamientos de fondo, para lo cual se ha previsto la vía contenciosa tributaria. A ello cabe agregar que conforme con los fundamentos de dicha resolución, "...la intervención del fedatario fiscalizador --en el caso que constate la

Sobre este aspecto, podría ocurrir que los valores emitidos sean notificados al deudor tributario después de la presentación de la queja pero antes de su resolución, supuesto en el que no procederá que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las infracciones al procedimiento. En tal sentido, el citado tribunal deberá evaluar si se han notificado dichos valores al momento de resolver la queja que se haya presentado.





argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, lo que por ejemplo, puede ser vulnerado mediante las infracciones a las que se ha hecho referencia, tales como las referidas a las notificaciones defectuosas o la inobservancia de plazos.

comisión de una infracción— se consuma con el levantamiento del acta probatoria, por lo que el procedimiento que regula su actuación concluye mediante la emisión de esta última, en tal sentido y habida cuenta que en el informe que sustenta el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2004-11 de fecha 3 de junio de 2004 se ha indicado que la finalidad de la queja es corregir actuaciones en el curso de un procedimiento no procede que ésta sea presentada contra un acta probatoria". En efecto, la queja sólo procede cuando exista un procedimiento en trámite que puede ser reencauzado, situación que difiere al supuesto analizado, dado que la fiscalización o verificación sí puede ser reencauzada mientras no haya concluido.

Por otro lado, se considera que el supuesto referido a los requerimientos de pago también es distinto al de la fiscalización o verificación porque en el primer caso ya existe un procedimiento contencioso tributario en trámite, por lo que no cabría discutir en otro procedimiento paralelo (esto es, en la vía de la queja), la legalidad de dicho requerimiento, lo que debe hacerse en la vía contenciosa tributaria.

Por otro lado, si bien en la RTF N° 03047-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que la queja no era la vía para cuestionar el requerimiento del pago previo o de la carta fianza, debe tenerse en consideración que este supuesto es distinto al supuesto bajo análisis. En efecto, en el caso de dicha resolución se señaló que al ser los requerimientos de pago previo o de carta fianza expedidos durante la tramitación de un recurso de reclamación o de apelación, corresponde que su cuestionamiento sea dilucidado precisamente en dicho procedimiento contencioso en trámite, evitándose así que en dos vías paralelas (procedimiento contencioso y queja) se ventile un mismo asunto controvertido. En cambio, en el caso bajo análisis, no hay vías paralelas, pues no existe un procedimiento contencioso en trámite, y en ese sentido, sí procede discutir en la vía de queja las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación.

Al haberse establecido que la vía de la queja es la idónea para emitir pronunciamiento sobre las infracciones al procedimiento de fiscalización o de verificación, se determina que lo dispuesto por el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT es acorde con las disposiciones del Código Tributario y con la interpretación de este Tribunal sobre el alcance del artículo 155° del Código Tributario. En efecto, y tal como se indicó, el citado artículo 155° señala que "La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código", y siendo la fiscalización una de las facultades de la Administración, la cual se encuentra regulada en el Código Tributario (Capítulo II del Título II del Libro Segundo), corresponde que en la vía de la queja se analice si alguna actuación o procedimiento de la Administración efectuada en el curso de un procedimiento de fiscalización o de verificación afecta o infringe lo previsto en el Código Tributario.

Por tal motivo, no puede considerarse que el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, al disponer que "En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario", vulnera alguna disposición del Código Tributario, más aún cuando lo dispuesto por este artículo recoge la interpretación de este Tribunal sobre el alcance de dicho artículo 155°.





Por lo expuesto, se concluye que procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.

3.1.2 SUB PROPUESTA 1.232

DESCRIPCIÓN

Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan, conforme con el artículo 155° del Código Tributario y el artículo 11° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

FUNDAMENTO

Entre los procedimientos tributarios, el artículo 112° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se prevé al de fiscalización, el que se sustenta en la facultad de fiscalización prevista por el capítulo II del título II del citado código.

Así, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Asimismo, se precisa que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial, siendo que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El referido código prevé reglas que deben observarse durante el procedimiento de fiscalización ya sea parcial o definitiva, las que han sido reglamentadas por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT³³.

Así, el anotado artículo 61° del Código Tributario, regula la comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial, su plazo y su ampliación (ya sea a otros aspectos o a una fiscalización definitiva) y asimismo, señala cuándo se puede iniciar una fiscalización parcial electrónica³⁴.

Se precisa que se incorpora al presente informe la sub propuesta 1.2, que surgió a partir de los votos singulares emitidos por las vocales Zúñiga Dulanto y Huertas Lizarzaburu, en aplicación del punto 2.2 ("Realización de la Sesión") del Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-02, sustituido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2014-13 de 15 de julio de 2014.

Al respecto, se señala que: "Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se





Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012. Conforme con el artículo I del citado reglamento, éste no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancias.

Por su parte, el artículo 62° del citado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar³5, siendo que 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 y regula un conjunto de facultades discrecionales, como por ejemplo, exigir a los administrados la exhibición o presentación de libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o la presentación de informes y análisis, previéndose plazos mínimos a otorgar para tal fin. Adicionalmente, se regulan otras facultades tales como: exigir la comparecencia, inmovilización de libros, archivos, documentos, entre otros, incautaciones, práctica de inspecciones, entre otros, previéndose formas y requisitos previos en algunos casos (por ejemplo, autorizaciones judiciales).

Asimismo, el artículo 62°-A del referido código regula el plazo de la fiscalización definitiva, el inicio de su cómputo, las situaciones en las que puede ser prorrogado, excepciones al plazo, sus efectos, el vencimiento y los supuestos en los que puede suspenderse. Finalmente, el artículo 62°-B regula a la fiscalización parcial electrónica y los plazos aplicables.

En concordancia con lo expuesto, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT ha desarrollado las normas citadas, regulándose aspectos como:

- 1. Los datos mínimos que deben tener los documentos (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) que emite la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización³⁶.
- 2. Finalidad de las cartas que emite SUNAT37.
- 3. Finalidad de los requerimientos que emite la citada entidad38.
- 4. Finalidad de las actas emitidas durante la fiscalización³⁹.

compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B".

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

Véase el artículo 2° del citado reglamento.

Véase el artículo 3º del referido reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante las cartas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización (parcial o definitiva), se presenta al agente fiscalizador, se indica los períodos, tributos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del agente fiscalizador, la suspensión del plazo de fiscalización, entre otros.

Sobre este aspecto, véase el artículo 4° del citado reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros, libros contables y otros documentos e información susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la sustentación legal respecto de observaciones efectuadas durante el procedimiento, comunicar conclusiones, entre otros. Asimismo, se prevé que además de lo previsto por el artículo 2°, el requerimiento debe contender datos adicionales, tales como el lugar y la fecha en que el sujeto debe cumplir la obligación.

El artículo 5° del mencionado reglamento dispone que mediante las actas, se deja constancia de la solicitudes de plazos y prórrogas conforme con el artículo 7°, de su evaluación y de los hechos constatados durante el procedimiento, salvo de aquéllos que deben constar en el resultado del requerimiento.





- 5. Finalidad del resultado del reguerimiento⁴⁰.
- 6. La exhibición y/o presentación de documentación, previéndose la posibilidad de solicitar plazos y prórrogas, los plazos mínimos que debe otorgar la Administración y el plazo máximo que tiene la Administración para notificar la carta mediante la que se responda lo solicitado por el sujeto fiscalizado⁴¹.
- 7. El cierre del requerimiento, tanto en el caso del primer requerimiento como en el de los demás que se emitan durante el procedimiento.
- 8. La finalización del procedimiento.
- 9. Los plazos que deben observarse, remitiéndose a lo previsto por los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario⁴² así como sus efectos⁴³.
- 10. La suspensión del procedimiento⁴⁴.

En tal sentido, se ha previsto un marco normativo que debe ser observado por la Administración al llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, pues de lo contrario se producirían afectaciones al debido procedimiento, tales como las siguientes:

- 1. Autoridad competente para iniciar la fiscalización⁴⁵.
- Notificación de documentos tales como cartas, esquelas y requerimientos que no es realizada conforme a ley⁴⁶.
- 3. Inobservancia de los plazos previstos⁴⁷.
- 4. Fiscalización de tributos y períodos que ya han sido fiscalizados previamente sin que se haya configurado el numeral 2) del artículo 108° del Código Tributario⁴⁸.
- 5. Pérdida de fehaciencia de actas por enmendaduras⁴⁹.
- 6. Irregularidades al solicitar la comparecencia50.
- El artículo 6° del anotado reglamento prevé, entre otro, que es el documento mediante el que se comunica al sujeto fiscalizador el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede usarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiere presentado respecto de observaciones formuladas durante la fiscalización.
- ⁴¹ En este sentido, véase el artículo 7° del citado reglamento.
- ⁴² Al respecto, véase el artículo 12° del mencionado reglamento.
- ⁴³ Véase el artículo 16° del referido reglamento.
- ⁴⁴ Véanse los artículos 13° y 14° del anotado reglamento.
- Mediante RTF N° 109589-2-2011 se declaró fundada una queja dado que la autoridad que inició la fiscalización no era la competente para ello.
- Al respecto, mediante la RTF 10879-7-2012 se declaró fundada una queja por no haberse efectuado la notificación de una carta y un requerimiento conforme a ley, ordenándose a la Administración que los notifique en el domicilio fiscal de la quejosa conforme con el artículo 104° del Código Tributario. De igual forma, mediante la RTF N° 3573-11-2012 se declaró fundada la queja porque la notificación de una esquela se realizó mediante publicación pero la Administración no demostró las razones por las que consideró que la quejosa tenía la condición de no hallada, ordenándose la notificación conforme a ley.
- Sobre el particular, por ejemplo, en cuanto al requerimiento de documentación cuando ya había culminado el plazo previsto para ello mediante la RTF N° 16761-7-2011 se declaró fundada una queja porque la Administración ya no estaba facultada para emitir requerimientos al haber transcurrido el plazo previsto por el artículo 62°-A del Código Tributario. En igual sentido, véase la RTF N° 20910-4-2011. Por otro lado, por ejemplo, también se presenta una afectación al debido procedimiento cuando no se consideran los plazos previstos por las normas y que deben ser brindados a los administrados a efecto de cumplir lo que requiera la Administración.
- Sobre este aspecto, mediante la RTF N° 09077-1-2013 se declaró fundada una queja por iniciarse nuevamente la fiscalización de un tributo y período fiscalizados anteriormente sin que se haya configurado la citada causal.
- 49 Al respecto, véase la RTF N° 00313-11-2013.
- Sobre el particular, en la RTF N° 17900-9-2012 se ha señalado que en el caso de personas jurídicas la Administración no puede exigir su comparecencia, sino únicamente la de personas naturales que, por su vinculación con éstas,





- 7. Presentación del auditor en el lugar señalado en el requerimiento en fecha u hora distintas a las previstas en éste⁵¹.
- 8. Falta de comunicación de observaciones o resultados una vez analizada la documentación presentada⁵².
- 9. Prórrogas del plazo de fiscalización dispuestas indebidamente⁵³.
- 10. Afectaciones relacionadas con solicitudes de prórroga presentada por el administrado⁵⁴, entre otras afectaciones.

Cabe precisar que si bien el citado reglamento de fiscalización no es aplicable a determinados procedimientos como el de verificación del cumplimiento de obligaciones formales, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que ello no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho y que como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

Por otro lado, el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario señala que los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por "cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código".

En cuanto a la queja, el numeral 5) del artículo 101° Código Tributario prevé entre las atribuciones del Tribunal Fiscal, atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable, lo que será efectuado por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

En concordancia con ello, el artículo 155° del citado código dispone que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el referido código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones

pueden ayudarla a esclarecer los hechos investigados. Por otro lado, mediante la RTF N° 5664-8-2012 se declaró fundada la queja porque de los documentos emitidos por la Administración, no quedaba claro la fecha en la que debía cumplirse la obligación de comparecer.

En tal sentido, en a RTF N° 10733-8-2012 se ha indicado que si bien la Administración en ejercicio de su función fiscalizadora, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 62° del Código Tributario, está facultada para solicitar a la quejosa la documentación que considere pertinente, debe presentarse a efectuar las verificaciones o controles correspondientes en el lugar, día y hora indicados, pues lo contrario implica una vulneración de los derechos de los contribuyentes.

Sobre el particular, véase la RTF N° 6604-2-2012, mediante la que se ordenó a la Administración comunicar las observaciones al administrado.

Al respecto, mediante la RTF N° 6604-2-2012 se declaró fundada una queja debido a que la Administración notificó que se ampliaría el plazo de fiscalización sin que hubiera vencido el plazo inicial que tenía para ello. Otro supuesto de afectación analizado por este Tribunal es de las prórrogas del plazo de fiscalización que no se encuentran debidamente motivadas en los supuestos previstos por el Código Tributario para tal efecto. Al respecto, véase la RTF N° 11473-5-2011.

Mediante la RTF Nº 15284-8-2011 se declaró fundada una queja porque la Administración no notificó a tiempo la respuesta a una solicitud de prórroga, por lo que ésta se entendía otorgada y en tal sentido, correspondía que se tuviera por presentada la documentación requerida.





administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Asimismo, el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, y modificado en su redacción, pero mantenido en su contenido por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, ha establecido que en tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario.

En este contexto, se determinará si corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación; sin embargo, ello también implica efectuar un análisis referido a la legalidad del citado artículo reglamentario que señala de manera expresa que cabe formular queja cuando se infrinja el procedimiento de fiscalización, en tanto éste no haya concluido.

En efecto, conforme lo señala el artículo 102° del Código Tributario, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, en dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154° del mismo Código.

En ese orden de ideas, dado el marco legal existente, no resulta posible efectuar un análisis de la competencia del Tribunal Fiscal respecto al tema planteado, sin evaluar la legalidad de la norma reglamentaria que versa sobre dicha materia, esto es, si en efecto dicha norma transgrede los alcances del artículo 155° del Código Tributario u otra normativa vigente de mayor rango.

Atendiendo a lo expuesto, es preciso analizar la naturaleza del procedimiento de queja, contenida en el artículo 155° del Código Tributario.

Al respecto cabe indicar que es criterio de este Tribunal que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados por los artículos 137° y 145° del citado código, por lo que no resulta procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos⁵⁵.

Así, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2632-2-2005, publicada como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que basta que las actuaciones de la Administración afecten indebidamente al deudor tributario o constituyan una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria para que tales asuntos puedan ser ventilados en la vía de la queja, agregándose que en la queja se evalúa si las actuaciones o procedimientos realizados por la Administración Tributaria se encuentran conforme a lev.

Este criterio se encuentra recogido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal como la Resolución N° 2632-2-2005 de 27 de abril de 2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.





Ahora bien, siendo que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que se interpone ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria; es indispensable a fin de cautelar el derecho de los contribuyentes, que la corrección de las actuaciones y encauzamiento del procedimiento de fiscalización bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes en el procedimiento de queja se efectúe de manera oportuna.

Si bien podría señalarse que conforme con el artículo 75° del Código Tributario, culminado el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, por lo que la vía idónea para alegar las infracciones al procedimiento son los recursos de impugnación, ello implicaría la desprotección de los derechos del contribuyente.

Así, obligar al contribuyente a esperar la emisión del valor que concluya los indicados procedimientos para poder impugnarlo, implica permitir la vulneración de sus derechos, lo que en algunos casos puede generar daños irreparables. En efecto, la afectación al procedimiento de fiscalización no sólo se materializa con la emisión del valor, sino que afecta al contribuyente en el desarrollo del propio procedimiento, haciéndolo incurrir en esfuerzos innecesarios de su personal y gastos adicionales, lo cual no podrá subsanarse con posterioridad en el procedimiento contencioso tributario. Esto es así por ejemplo, en el caso que se estuviera efectuando una fiscalización por un período ya fiscalizado, o se le estuviera efectuando la fiscalización por un tiempo mayor al normativamente establecido, siendo que la declaración de la nulidad de la fiscalización en el procedimiento contencioso tributario, luego de emitido el valor, no subsana debidamente la vulneración al procedimiento ya que no se ha previsto el resarcimiento de los costos en que innecesariamente se incurrió con ocasión de la fiscalización efectuada en contravención al procedimiento establecido.

A ello cabe añadir que el Código Tributario no ha establecido un plazo para que la Administración emita y notifique los valores correspondientes (sujetándose al plazo de prescripción), lo que podría suponer una situación de pendencia e inseguridad para el deudor tributario, a quien se le obligaría a sobrellevar las posibles violaciones ocurridas dentro del procedimiento hasta su conclusión y notificación de los valores respectivos lo que vulneraría el derecho previsto por el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario.

En tal sentido, es pertinente citar a Héctor Villegas en cuanto señala con motivo del análisis de los remedios jurídicos inciertos e insuficientes que atentan contra la seguridad jurídica que: "No podrá pedirse que el ciudadano tenga la sensación de estar jurídicamente seguro, si no tiene remedios jurídicos aptos y suficientes para hacer valer sus derechos en caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento"⁵⁶.

Asimismo, la eficacia de revisar el procedimiento de fiscalización en vía de queja no sólo se constituye en una garantía para el contribuyente, sino del procedimiento de fiscalización en sí mismo y por tanto de sus resultados, esto es, de la validez de la emisión de los valores, lo cual

VILLEGAS, Héctor. "El contenido de la seguridad jurídica", en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Nº 26. Lima 1994, Página 41.





resguarda la actuación de la Administración al permitir el encausamiento oportuno del procedimiento y evita que ésta continúe desarrollando un procedimiento inválido que hará incurrir al Estado en gastos innecesarios y que no conllevará a determinar válidamente la obligación tributaria efectuar su cobranza.

Nótese además que es criterio de este Tribunal⁵⁷ que es una garantía del procedimiento de fiscalización, el ejercicio de derecho de defensa por parte del contribuyente durante su tramitación, por lo que negar su revisión en la vía de la queja implica una restricción del derecho de defensa del contribuyente.

En virtud a lo expuesto, que las actuaciones de la Administración llevadas cabo en ejercicio de su facultad de fiscalización, en el trámite de los procedimientos de fiscalización y/o verificación sean revisadas en el procedimiento de queja, garantiza en cabal medida el derecho de defensa de los contribuyentes, en consonancia con el carácter preventivo, defensivo y reparador de la queja.

De otro lado, se debe indicar que, el hecho que el Tribunal Fiscal pueda conocer en la vía de la queja respecto a las actuaciones de la Administración en el procedimiento de fiscalización no impide que la decisión tomada con motivo de la queja, respecto de si el procedimiento de fiscalización se llevó a cabo conforme a ley, sea revisado por el poder judicial⁵⁸, toda vez que, producto del procedimiento de fiscalización se emitirán actos administrativos que podrán ser materia de un procedimiento contencioso tributario, de ser el caso, cuyo resultado podrá ser judicializado en la vía del proceso contencioso administrativo.

Es pertinente precisar que la revisión del procedimiento de fiscalización en vía de queja no incluye el análisis de las conclusiones u observaciones a las que arribe la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación. En efecto, conforme se ha señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, la queja no es la vía para cuestionar las observaciones que, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de los contribuyentes,

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que si bien existen sentencias del Poder Judicial que señalan que no procede recurrir en demanda contencioso administrativa respecto de una resolución que resuelve una queja, también existen sentencias que admitieron a trámite las mismas, como por ejemplo la demanda interpuesta contra la Resolución de Tribunal Fiscal N° 02117-3-2009 que fue admitida a trámite y resuelta infundada, mediante Expediente Judicial N° 1145-2009, por lo que no se puede considerar como un criterio uniforme.





⁵⁷ La Resolución de Tribunal Fiscal Nº 18177-1-2011 de 28 de octubre de 2011, señala lo siguiente:

[&]quot;Que este Tribunal ha dejado establecido, mediante las citadas Resoluciones N° 807-2-99 y 1060-3-97, el criterio según el cual el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera, que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración, debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que la contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente.

Que asimismo, conforme se ha señalado en diversas Resoluciones de este Tribunal, resulta intrínseco a las garantías mínimas de un debido procedimiento que en la fiscalización la Administración comunique al contribuyente las observaciones y/o reparos detectados, detalle los hechos que los motivan y la base legal correspondiente, así como que le solicite expresamente que formule los argumentos y presente y/o exhiba la documentación sustentatoria para desvirtuar dichas observaciones y/o reparos, ello con la finalidad que el contribuyente pueda ejercer debida y oportunamente su derecho de defensa en la instancia pertinente, más aún si se tiene en cuenta que de conformidad con lo establecido por el artículo 144° del Código Tributario, no se admite como medio probatorio aquél que habiendo sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización no fue presentado y/o exhibido, salvo las excepciones expresamente previstas en dicha norma."

formulan los funcionarios de la Administración en uso de sus facultades en un procedimiento de fiscalización y/o verificación y que constan en los requerimientos o en sus resultados, al no ser un tema de carácter procedimental⁵⁹. En efecto, en la referida vía no es posible cuestionar aspectos de fondo pues corresponde que ello sea resuelto en el procedimiento contencioso tributario.

Asimismo, cabe agregar que el derecho del administrado a que las actuaciones administrativas se lleven a cabo conforme a ley y respetándose el debido procedimiento no sólo puede verse afectado a través de actos administrativos finales sino también en el curso del procedimiento de fiscalización o verificación si no se respetan las condiciones y plazos que debe observar la Administración para tal efecto. En tal sentido, el artículo 155° del Código Tributario hace referencia a "actuaciones o procedimientos" que afecten directamente o infrinjan lo establecido por el Código Tributario, entre otras normas.

En este punto, es pertinente realizar precisiones sobre la diferencia entre el supuesto analizado y el referido a la queja presentada contra actas probatorias y requerimientos de admisibilidad, respecto de los cuales, el Tribunal Fiscal ha señalado que no procede que se emita pronunciamiento sobre su legalidad en la vía de la gueja.

En efecto, en la RTF N° 03619-1-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que dichas actas constituyen actos de trámite mediante los que se dejan constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones. En tal sentido, se aprecia que cuestionar el acta probatoria, implicaría hacer cuestionamientos de fondo, para lo cual se ha previsto la vía contenciosa tributaria. A ello cabe agregar que conforme con los fundamentos de dicha resolución, "...la intervención del fedatario fiscalizador –en el caso que constate la comisión de una infracción– se consuma con el levantamiento del acta probatoria, por lo que el procedimiento que regula su actuación concluye mediante la emisión de esta última, en tal sentido y habida cuenta que en el informe que sustenta el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2004-11 de fecha 3 de junio de 2004 se ha indicado que la finalidad de la queja es corregir actuaciones en el curso de un procedimiento no procede que ésta sea presentada contra un acta probatoria". En efecto, la queja sólo procede cuando exista un procedimiento en trámite que puede ser reencauzado, situación que difiere al supuesto analizado, dado que la fiscalización o verificación sí puede ser reencauzada mientras no haya concluido.

Al respecto, en la línea del citado criterio, cabe indicar que la emisión de un Acta Probatoria resulta de una inspección o constatación realizada por la Administración Tributaria in situ respecto de un hecho determinado, que puede configurar la comisión de una infracción, constatación que agota sus efectos en su ejecución, lo que se diferencia claramente de un procedimiento de fiscalización o verificación, respecto del cual, luego de una serie de actos continuos y concatenados que incluyen entre otros, la emisión de requerimientos y la evaluación de documentación e información, concluirá en la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, de corresponder. Es así que dada la naturaleza del Acta Probatoria en el supuesto mencionado, no existe posibilidad de reencausamiento de la actuación de la Administración en vía de queja, dado el agotamiento de sus efectos con la emisión del acta misma.

⁵⁹ Al respecto, véase, entre otras, las RTF N° 16864-1-2012, 06112-3-2013 y 11004-8-2013.





En efecto, la emisión de un Acta Probatoria, en el caso descrito, se asemeja más, en todo caso, a un "resultado de requerimiento", en la medida que contienen la comprobación de hechos y las consideraciones de la Administración respecto de los mismos, esto es, asuntos de fondo, que podrán ser discutidos en el procedimiento contencioso y no corresponde que sean ventilados en la vía de la queja.

Por otro lado, se considera que el supuesto referido a los requerimientos de pago también es distinto al de la fiscalización o verificación porque en el primer caso ya existe un procedimiento contencioso tributario en trámite, por lo que no cabría discutir en otro procedimiento paralelo (esto es, en la vía de la queja), la legalidad de dicho requerimiento, lo que debe hacerse en la vía contenciosa tributaria.

Por otro lado, si bien en la RTF N° 03047-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que la queja no era la vía para cuestionar el requerimiento del pago previo o de la carta fianza, debe tenerse en consideración que este supuesto es distinto al supuesto bajo análisis. En efecto, en el caso de dicha resolución se señaló que al ser los requerimientos de pago previo o de carta fianza expedidos durante la tramitación de un recurso de reclamación o de apelación, corresponde que su cuestionamiento sea dilucidado precisamente en dicho procedimiento contencioso en trámite, evitándose así que en dos vías paralelas (procedimiento contencioso y queja) se ventile un mismo asunto controvertido. En cambio, en el caso bajo análisis, no hay vías paralelas, pues no existe un procedimiento contencioso en trámite, y en ese sentido, sí procede discutir en la vía de queja las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación.

Por lo expuesto, se concluye que procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.

Todo lo anteriormente señalado evidencia que las actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan las disposiciones establecidas respecto del procedimiento de fiscalización pueden ser objeto de queja, pues se trata de un supuestos plenamente contenidos en el artículo 155º del Código Tributario.

En esta medida, el artículo 11° del Reglamento de Fiscalización de SUNAT, que establece que en tanto no se notifique la resolución de determinación o de multa cabe presentar la queja prevista por el artículo 155° del Código Tributario contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización, se encuentra en el marco de lo señalado por el legislador en el propio artículo 155° del Código Tributario, no existiendo vulneración alguna al principio de legalidad.

Cabe indicar que el mencionado artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, tampoco contraviene el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, que contempla el principio de legalidad y reserva de ley, precisando que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede normar los procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario, puesto que en este caso, la garantía está constituida por el derecho de los contribuyentes a presentar que jas por la infracción de los procedimientos contenidos en el Código Tributario, garantía que está establecida en el propio artículo 155° del





Código Tributario, que resulta ser una norma con rango de ley, lo que evidencia el cumplimiento del principio de legalidad antes indicado, siendo que el mencionado artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización únicamente hace mención a un supuesto que como se ha desarrollado en los párrafos precedentes se encuentra incluido en el propio texto del artículo 155°.

En conclusión, corresponde que este Tribunal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan, lo que se encuentra establecido en el artículo 155° del Código Tributario, y en concordancia con ello reafirmado en el artículo 11° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, siendo que la alteración de este marco legal, así como de la jurisprudencia anteriormente dictada al respecto, implicaría una vulneración del principio de seguridad jurídica en lo relativo a las garantías del procedimiento de fiscalización.

3.2 PROPUESTA 2

3.2.1 SUB PROPUESTA 2.1

DESCRIPCIÓN

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso a) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

FUNDAMENTO

Entre los procedimientos tributarios, el artículo 112° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se prevé al de fiscalización, el que se sustenta en la facultad de fiscalización prevista por el capítulo II del título II del citado código.

Así, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Asimismo, se precisa que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial, siendo que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.





El referido código prevé reglas que deben observarse durante el procedimiento de fiscalización ya sea parcial o definitiva, las que han sido reglamentadas por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁶⁰.

Así, el anotado artículo 61° del Código Tributario, regula la comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial, el plazo y su ampliación (ya sea a otros aspectos o a una fiscalización definitiva) y asimismo, señala cuándo se puede iniciar una fiscalización parcial electrónica⁶¹.

Por su parte, el artículo 62° del citado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar⁶², siendo que 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 y regula un conjunto de facultades discrecionales, como por ejemplo, exigir a los administrados la exhibición o presentación de libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o la presentación de informes y análisis, previéndose plazos mínimos a otorgar para tal fin. Adicionalmente, se regulan otras facultades tales como: exigir la comparecencia, inmovilización de libros, archivos, documentos, entre otros, incautaciones, práctica de inspecciones, entre otros, previéndose formas y requisitos previos en algunos casos (por ejemplo, autorizaciones judiciales).

Asimismo, el artículo 62°-A del referido código regula el plazo de la fiscalización definitiva, el inicio de su cómputo, las situaciones en las que puede ser prorrogado, excepciones al plazo, sus efectos, el vencimiento y los supuestos en los que puede suspenderse. Finalmente, el artículo 62°-B regula a la fiscalización parcial electrónica y los plazos aplicables.

En concordancia con lo expuesto, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT ha desarrollado las normas citadas regulándose aspectos como:

⁶² Según el cual, en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.



MAL FISCAL ME E

Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012. Conforme con el artículo I del citado reglamento, éste no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

Al respecto, se señala que: "Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-8".

- 1. Los datos mínimos que deben tener los documentos (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) que emite la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización⁶³.
- 2. Finalidad de las cartas que emite SUNAT64.
- 3. Finalidad de los requerimientos que emite la citada entidad⁶⁵.
- 4. Finalidad de las actas emitidas durante la fiscalización 66.
- 5. Finalidad del resultado del requerimiento⁶⁷.
- 6. La exhibición y/o presentación de documentación, previéndose la posibilidad de solicitar plazos y prórrogas, los plazos mínimos que debe otorgar la Administración y el plazo máximo que tiene la Administración para notificar la carta mediante la que se responda lo solicitado por el sujeto fiscalizado⁶⁸.
- 7. El cierre del requerimiento, tanto en el caso del primer requerimiento como en el de los demás que se emitan durante el procedimiento.
- 8. La finalización del procedimiento.
- Los plazos que deben observarse, remitiéndose a lo previsto por los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario⁶⁹ así como sus efectos⁷⁰.
- 10.La suspensión del procedimiento⁷¹.

En tal sentido, se ha previsto un marco normativo que debe ser observado por la Administración al llevar a cabo el procedimiento de fiscalización. Así también, si bien dicho reglamento no es aplicable a determinados procedimientos como el de verificación del cumplimiento de obligaciones formales, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que ello no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho y que como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

Ahora bien, el artículo 75° del Código Tributario dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, siendo que el artículo 110° del citado código

⁶³ Véase el artículo 2° del citado reglamento.

Véase el artículo 3º del referido reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante las cartas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización (parcial o definitiva), se presenta al agente fiscalizador, se indica los períodos, tributos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del agente fiscalizador, la suspensión del plazo de fiscalización, entre otros.

Sobre este aspecto, véase el artículo 4° del citado reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actos, registros, libros contables y otros documentos e información susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la sustentación legal respecto de observaciones efectuadas durante el procedimiento, comunicar conclusiones, entre otros. Asimismo, se prevé que además de lo previsto por el artículo 2°, el requerimiento debe contender datos adicionales, tales como el lugar y la fecha en que el sujeto debe cumplir la obligación.

El artículo 5° del mencionado reglamento dispone que mediante las actas, se deja constancia de la solicitudes de plazos y prórrogas conforme con el artículo 7°, de su evaluación y de los hechos constatados durante el procedimiento, salvo de aquéllos que deben constar en el resultado del requerimiento.

El artículo 6° del anotado reglamento prevé, entre otro, que es el documento mediante el que se comunica al sujeto fiscalizador el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede usarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiere presentado respecto de observaciones formuladas durante la fiscalización.

En este sentido, véase el artículo 7° del citado reglamento.

69 Al respecto, véase el artículo 12° del mencionado reglamento.

Véase el artículo16° del referido reglamento.

Véanse los artículos 13° y 14° del anotado reglamento.





prevé que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el procedimiento contencioso tributario, esto es, a través de los recursos de reclamación y apelación (o interponiendo únicamente una apelación de puro derecho, de corresponder).

Por otro lado, conforme con el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por "cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código".

Por su parte, el inciso 5 del artículo 101º del citado código señala que es atribución del Tribunal Fiscal atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

Al respecto, se dispone que la atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

En concordancia con el citado artículo, el inciso a) del artículo 155º del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal, la que será resuelta por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte días hábiles de presentada, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.

De lo indicado se aprecia que serían dos los supuestos que habilitan la interposición de la queja, esto es, la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que: 1) afecten directamente a los deudores tributarios o, 2) infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

En este contexto, se determinará si procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, cuestión que es necesario dilucidar para definir el procedimiento en el que deben tramitarse dichos cuestionamientos, a fin de evitar que éstos sean materia de evaluación en dos vías distintas (en vía de queja o en vía de procedimiento contencioso tributario), bajo reglas de tramitación administrativa diferenciadas, lo que podría generar una duplicidad de criterios interpretativos y afectar principios como los de uniformidad⁷² y predictibilidad⁷³.

Según el acápite 1.15 del citado numeral 1 del artículo IV de la referida Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de



M E Y

Conforme con el acápite 1.14 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados".

Así, es importante destacar que conforme lo ha estimado el Poder Judicial, lo decidido en la vía de la queja es irrecurrible⁷⁴, situación similar a la queja por defecto de tramitación regulada por el artículo 158° de la Ley N° 27444⁷⁵, a diferencia de las resoluciones emitidas en el procedimiento contencioso tributario, las que conforme con el artículo 157° del Código Tributario, agotan la vía administrativa, razón por la que pueden ser revisadas en la vía judicial, lo que otorga a los administrados un mecanismo más de defensa.

En tal virtud, revisar las actuaciones de la Administración y las posibles afectaciones al debido procedimiento en la vía del procedimiento contencioso tributario garantiza que lo decidido por el Tribunal Fiscal pueda ser objeto de revisión en la vía judicial, lo que no ocurriría en caso que dichas afectaciones sean analizadas en la vía de la queja, por lo que se advierte que en el primer supuesto la protección del derecho de defensa es más amplia que en el segundo.

En relación con el problema planteado, si bien normativamente se ha señalado que los deudores tributarios pueden presentar queja cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal, se aprecia la generalidad con que ha sido establecida dicha norma, lo que hace necesario determinar los aspectos que pueden ser revisados en la vía de la queja para dilucidar entonces si las infracciones ocurridas durante el procedimiento de fiscalización o verificación pueden ser revisadas en ésta o si corresponde invocar la nulidad en el procedimiento contencioso tributario.

En tal sentido, no puede asumirse que todo procedimiento o actuación que afecte directamente a los administrados o que infrinjan las citadas normas puede ser revisado en la vía de la queja y posteriormente en apelación, ya que debe evitarse una pluralidad de procedimientos en los que se discuta la misma causa, con la finalidad de evitar pronunciamientos contradictorios, lo que vulneraría los citados principios de uniformidad y predictibilidad.

Por tal motivo, es importante hacer mención a las líneas interpretativas del Tribunal Fiscal en relación con el alcance de la queja.

Al respecto, según una de estas líneas interpretativas, en la vía de la queja no se pueden someter a conocimiento del Tribunal Fiscal posibles o probables actuaciones o violaciones de la Administración, esto es, actuaciones que potencialmente pudieran afectar los derechos de los

Según el artículo 158° de la citada ley, esta queja procede contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos establecidos legalmente, incumplimiento de los deberes funcionales u omisión de trámites que deben ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto en la instancia respectiva. Al respecto, se señala que la resolución que resuelve la queja será irrecurrible.





modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá".

Sobre el particular, por ejemplo, en la Resolución Nº 18 de 20 de junio de 2014 emitida en el Expediente Nº 5607-2011 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se ha señalado que es improcedente la demanda que tiene por petitorio la nulidad de una resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una queja con motivo de un procedimiento de ejecución coactiva por no considerar que en estricto, dicho acto administrativo haya causado estado, situación distinta a las resoluciones emitidas por las Salas Especializadas, las que agotan la vía administrativa.

contribuyentes o lo dispuesto por el Código Tributario. En efecto, no pueden someterse a esta vía actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados y cuya corrección o encauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas⁷⁶, situaciones en las que se ha declarado improcedente la queja, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento⁷⁷ y sobre hechos debidamente comprobados⁷⁸.

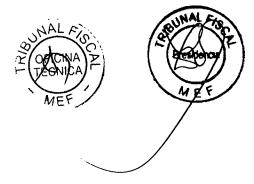
De otro lado, esta instancia ha señalado que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o vulneración de los derechos del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos que se pueden plantear en los procedimientos contenciosos o no contenciosos tributarios, la que no procede cuando existan otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Al respecto, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02632-2-2005, de observancia obligatoria, se delimitó, entre otros, la competencia del Tribunal Fiscal respecto del recurso de queja, toda vez que este procede en los casos siguientes: (i) Contra las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor o, (ii) Contra las actuaciones que constituyeran una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, aun cuando no estuviera contenida en el Código Tributario.

No obstante, se añadió que el recurso de queja se alejaba del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, y que excepcionalmente no sería procedente cuando existieran "adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos". En este contexto, en la RTF N° 03047-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que el cuestionamiento al requerimiento de pago previo, como requisito procesal, debía ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario en trámite y no en la vía de la queja.

En efecto, en la citada Resolución N° 03047-4-2003 se ha indicado que la queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar se vulnere los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario, en los casos en que no exista otra vía idónea, agregándose que por dicha razón, "no debe a través de un recurso de queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto controvertido. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que

En este sentido, en las Resoluciones Nº 6106-1-2002 y 3413-4-2013 se ha señalado que la queja procede sobre hechos debidamente comprobados o acreditados y no contra posibles actuaciones de la Administración.



Así por ejemplo, en la RTF N° 18758-8-2011 se ha señalado que en el procedimiento de queja no procede analizar actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados, y cuya corrección o reencauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento o derecho regulado por el Código Tributario. En similar sentido, se ha emitido la RTF N° 07066-5-2013.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6106-1-2002 se ha señalado que sólo procede que se emita pronunciamiento en la vía de la queja ante hechos debidamente comprobados y no sobre posibles actuaciones de la Administración. En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 03413-4-2013, la que a su vez cita el criterio de las RTF N° 06495-1 -2005 y 04972-1 -2007.

conllevaría a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios-, restándole seguridad jurídica al procedimiento".

En tal sentido, se advierte que no es posible cuestionar por la vía de la queja cualquier actuación de la Administración que afecte directamente a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en tanto existen procedimientos adicionales la excluyen⁷⁹ en determinadas circunstancias (como es la existencia de otro procedimiento en trámite o de otra vía que sea la idónea⁸⁰).

En línea con lo expuesto, este Tribunal ha interpretado que las actas probatorias, emitidas en ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria (que, como se verá más adelante, tienen naturaleza similar a los requerimientos de información emitidos durante el procedimiento de fiscalización), no pueden ser cuestionadas ni en la vía del procedimiento contencioso ni en la vía de la queja en el entendido que por sí solas no tienen posibilidad de afectar derechos de los administrados, sino cuando se emita un acto administrativo que se sustente en aquélla, otorgándose la oportunidad de impugnarlo a través del procedimiento contencioso tributario.

En efecto, en la Resolución N° 03619-1-2007⁸¹, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que: "El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores".

En los fundamentos de dicha resolución, se indicó lo siguiente:

"Como se puede advertir de las normas citadas, las actas probatorias en mención no son actos definitivos sino constituyen actos de trámite al estar dirigidos a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final. En efecto, una vez que tales actas son levantadas por el fedatario fiscalizador –dejando constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones— estará expedita la facultad discrecional de la Administración —conforme al artículo 82º del Código Tributario— para la emisión de las resoluciones sancionatorias que correspondan, las que conforme al artículo 135º del Código Tributario constituyen actos reclamables.

Nótese que sólo procede el cuestionamiento del acta probatoria –en la vía contenciosa– una vez emitida y notificada la resolución sancionatoria a la que sustenta, encontrándose de esta manera a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos respectivos, en tal sentido, dado que según el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal Nº 24-2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, sólo cabe la formulación de una queja cuando no exista adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas

Publicada el 18 de mayo de 2007.





En tal sentido, se excluye del alcance de la queja toda violación cuyo conocimiento corresponda ser analizado dentro del procedimiento contencioso o no contencioso, esto es, que tenga una vía administrativa en la que sea posible revisarla.

Así, por ejemplo en la RTF N° 10003-11-2013 se declaró improcedente una queja por no resolver una solicitud de devolución por considerarse que la vía idónea era impugnar la ficta denegatoria. Por otro lado, en el caso de la RTF N° 13464-1-2010 la queja fue declarada improcedente porque había sido presentada ante la emisión de eventuales valores, señalándose que una vez que ellos sean emitidos, podrían ser impugnados.

para conocer la materia controvertida, no cabe presentar una queja contra un acta probatoria pues dicho cuestionamiento debe tramitarse en el procedimiento contencioso tributario. (...)

Asimismo, cabe señalar que si bien los artículos 137° y siguientes del Código Tributario establecen un procedimiento de carácter sumario para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones presentadas contra las resoluciones sancionatorias antes mencionadas, también lo es que el mismo ofrece mayores garantías que la queja para determinar la comisión de una infracción (etapa probatoria, doble instancia, informe oral, etc) considerando que su probanza debe regirse por principios cuya aplicación es muy rigurosa (como el de tipicidad, concurso de infracciones, presunción de inocencia, etc.) a efecto de cautelar los derechos de los administrados.

Finalmente, debe indicarse que el levantamiento de un acta probatoria no produce un perjuicio inminente e irreparable ni conduce a la indefensión del administrado, considerando que la misma no establece sanción alguna, la que recién seria impuesta mediante la resolución sancionatoria respectiva, dejándose a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos correspondientes".

Como se aprecia de los citados fundamentos, en el caso del levantamiento de actas probatorias⁸², al igual que en el del procedimiento de fiscalización, al existir una vía idónea para efectuar cuestionamientos, no procede abrir otra (la queja), únicamente porque se trata de una más expeditiva, siendo que ello no implica dejar en estado de indefensión al administrado, ya que cualquier irregularidad podrá ser corregida al impugnarse el acto administrativo que se emita y posteriormente, de ser el caso, en la vía judicial tras agotarse la vía administrativa. En tal sentido, como se ha indicado previamente, cuando la revisión de la actuación de la Administración es efectuada en la vía del procedimiento contencioso tributario, lo que permite a acceder luego a la judicial, el derecho de defensa del administrado queda plenamente garantizado.

En efecto, si se considera que los requerimientos, cartas, esquelas y demás documentos emitidos por la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación forman parte de un conjunto de actuaciones preparatorias, tendientes a proveerle de medios de prueba que acreditarán la existencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, para verificar su correcta determinación y/o cálculo o la violación de alguna norma de carácter formal, entre otros, se advierte que por sí solos no generan ningún perjuicio a los administrados ni están destinados a producir efectos jurídicos sobre sus intereses, obligaciones o derechos, ya que para ello es necesaria la emisión de un acto posterior que sí está destinado a producir efectos jurídicos, en tal sentido, cuestionar actuaciones de ese tipo podría devenir en un ejercicio inútil.

Al respecto, es importante notar que no importa el contenido de un requerimiento, carta o esquela emitida y notificada por la Administración puesto que por sí solos, dichos documentos no tienen efectos jurídicos sobre los administrados, sino hasta que se emita un acto administrativo que se sustente en éstos. En tal sentido, si alguna actuación de la Administración no es tomada como

En relación con las actas probatorias, se considera que poseen una naturaleza similar a los requerimientos y sus resultados pues a través de éstas, un funcionario público deja constancia de la verificación de ciertos hechos, siendo que este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones que éstas solo pueden ser cuestionadas en el procedimiento contencioso tributario, a través de la impugnación presentada contra los valores que se emitan sustentándose en aquéllas, lo que se debe a que por sí solas no afectan la esfera jurídica de los administrados.





fundamento de un acto administrativo no surtirá efectos frente a éstos y no afectará su esfera jurídica.

Así, por ejemplo, si en un requerimiento no se otorga el plazo fijado por la norma para la presentación y/o exhibición de pruebas, o se solicita información que no se debería solicitar, y esto no es cumplido por el administrado, en tanto la Administración no emita algún acto administrativo que pretenda darle efectos jurídicos a esa omisión, como por ejemplo, una resolución de multa o una resolución que determine la obligación sobre base presunta, dicho requerimiento no tendrá ningún efecto jurídico sobre el administrado.

En tal sentido, es importante recalcar que cualquier actuación llevada a cabo por la Administración en el curso de un procedimiento de fiscalización, no produce efectos jurídicos directos, sino que están subordinados a la emisión de un acto posterior, por lo que los dictámenes, pericias, informes, requerimientos y sus resultados son actos eminentemente preparatorios⁸³.

En ese orden de ideas, iniciar un procedimiento de queja ante irregularidades en el procedimiento de fiscalización o verificación, implicaría quejarse por probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados por infracciones ocurridas durante el curso de dichos procedimientos, las que, de ser el caso, se configurarían recién como afectaciones reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, cuya nulidad puede ser invocada en la vía del contencioso tributario.

Así, conforme con el citado artículo 75º del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, de manera que la controversia que se plantee respecto de las infracciones ocurridas durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en rigor constituye un cuestionamiento de validez de los valores emitidos, lo que sólo podrá ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario, en el que se podrá invocará la causal de nulidad que, de ser el caso, corresponda.

En tal sentido, si se permitiese revisar dichas actuaciones antes de emitirse el acto administrativo que se sustenta en una actuación irregular de la Administración durante los citados procedimientos, se afectarían dos líneas interpretativas de este Tribunal, esto es, que no procede acudir en vía de queja cuando se aleguen posibles afectaciones a los derechos de los administrados (esto es, que no tratan sobre actos concretos y actuales) y cuando existe otra vía

Por su parte, en diversas Resoluciones de este Tribunal como las N° 148-1-2004, 3199-5-2006, 9253-1-2007, 9402-1-2007, 6112-3-2013, entre otras, se ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que sus resultados, en los que se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, son los que sustentan, en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa contra las que el quejoso tendrá expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo.





En relación con la calidad de acto preparatorio del requerimiento, puede apreciarse que en la RTF N° 3123-11-2014 se ha señalado que un requerimiento emitido por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, sustentándose en el artículo 62° del Código Tributario no constituye un acto reclamable al no contener la determinación de la obligación tributaria, pues de acuerdo con el artículo 75° de dicho código, una vez concluido el procedimiento de fiscalización, recién se determinará si existe deuda tributaria o no y, de ser el caso, se emitirá, entre otros, la correspondiente resolución de determinación.

idónea para ello, tal como se ha interpretado respecto de las actas probatorias, las que no pueden cuestionarse mediante la queja.

En efecto, no es posible sostener que mediante la queja se pretende corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento que no ha culminado, permitiendo a la Administración subsanar sus actuaciones, ya que en tanto dichas actuaciones no sean utilizadas como fundamento para la emisión de un acto administrativo, no tendrán efecto alguno sobre la esfera jurídica del deudor tributario, esto es, se estaría ante una posible afectación de un derecho y no ante una afectación concreta y actual.

En consecuencia, si el deudor tributario adicionalmente a la vía de queja, cuenta con un "procedimiento o vía idónea" como es el caso del procedimiento contencioso tributario, en el cual se discutirá si durante la fiscalización o verificación se ha respetado el debido procedimiento, no podrá emitirse pronunciamiento al respecto en la vía de la queja, ya que será a través del cuestionamiento del acto que le dio efectos jurídicos a la actuación de la Administración el escenario donde deberá discutirse la legalidad de dicha actuación.

Finalmente, en relación con el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, según el cual: "En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario 64, cabe señalar que corresponde su inaplicación al amparo del artículo 102° del Código Tributario 85, por contravenir el inciso a) del artículo 155° del citado código, conforme con la interpretación que de éste se ha hecho en el presente caso, la que se encuentra sustentada en la jurisprudencia de este Tribunal.

Por lo tanto, se concluye que no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Y en ese sentido, corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Conforme con el citado artículo 102°, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido por el artículo 154° del mismo código.





Este artículo 11° fue modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016. El citado artículo, antes de la modificatoria tenía un texto similar: "En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario".

3.2.2 SUB PROPUESTA 2.286

DESCRIPCIÓN

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar y el inciso a) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF87.

FUNDAMENTO

Entre los procedimientos tributarios, el artículo 112° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se prevé al de fiscalización, el que se sustenta en la facultad de fiscalización prevista por el Capítulo II del título II del citado código.

Así, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Asimismo, se precisa que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial, siendo que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El referido código prevé reglas que deben observarse durante el procedimiento de fiscalización ya sea parcial o definitiva, las que han sido reglamentadas por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁸⁸.

Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012. Conforme con el artículo I del citado reglamento, éste no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancias.





Se precisa que se incorpora al presente informe la sub propuesta 2.2, elaborada por el vocal Velásquez López Raygada, en aplicación del punto 1.2 ("Trámite de las observaciones a los planteamientos formulados en el informe final, con intervención de la Comisión de Análisis"), del Acuerdo de Sala Plena N° 2002-02, sustituido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2014-13 de 15 de julio de 2014, por lo que la propuesta 2 planteada por la Comisión de Análisis, es ahora la sub propuesta 2.1 de la propuesta 2.

Inaplicación que opera únicamente para el caso de los procedimientos de fiscalización regulados por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF.

Así, el anotado artículo 61° del Código Tributario, regula la comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial, el plazo y su ampliación (ya sea a otros aspectos o a una fiscalización definitiva) y asimismo, señala cuándo se puede iniciar una fiscalización parcial electrónica⁸⁹.

Por su parte, el artículo 62° del citado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar⁹⁰, siendo que 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 y regula un conjunto de facultades discrecionales, como por ejemplo, exigir a los administrados la exhibición o presentación de libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o la presentación de informes y análisis, previéndose plazos mínimos a otorgar para tal fin. Adicionalmente, se regulan otras facultades tales como: exigir la comparecencia, inmovilización de libros, archivos, documentos, entre otros, incautaciones, práctica de inspecciones, entre otros, previéndose formas y requisitos previos en algunos casos (por ejemplo, autorizaciones judiciales).

Asimismo, el artículo 62°-A del referido código regula el plazo de la fiscalización definitiva, el inicio de su cómputo, las situaciones en las que puede ser prorrogado, excepciones al plazo, sus efectos, el vencimiento y los supuestos en los que puede suspenderse. Finalmente, el artículo 62°-B regula a la fiscalización parcial electrónica y los plazos aplicables.

En concordancia con lo expuesto, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT ha desarrollado las normas citadas regulándose aspectos como:

- 1. Los datos mínimos que deben tener los documentos (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) que emite la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización⁹¹.
- 2. Finalidad de las cartas que emite SUNAT92.
- 3. Finalidad de los requerimientos que emite la citada entidad93.

Sobre este aspecto, véase el artículo 4° del citado reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actos, registros, libros contables y otros documentos e información susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la sustentación legal





Al respecto, se señala que: "Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B".

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

⁹¹ Véase el artículo 2° del citado reglamento.

Véase el artículo 3° del referido reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante las cartas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización (parcial o definitiva), se presenta al agente fiscalizador, se indica los períodos, tributos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del agente fiscalizador, la suspensión del plazo de fiscalización, entre otros.

- Finalidad de las actas emitidas durante la fiscalización⁹⁴.
- Finalidad del resultado del requerimiento⁹⁵.
- 6. La exhibición y/o presentación de documentación, previéndose la posibilidad de solicitar plazos y prórrogas, los plazos mínimos que debe otorgar la Administración y el plazo máximo que tiene la Administración para notificar la carta mediante la que se responda lo solicitado por el sujeto fiscalizado⁹⁵.
- 7. El cierre del requerimiento, tanto en el caso del primer requerimiento como en el de los demás que se emitan durante el procedimiento.
- 8. La finalización del procedimiento.
- 9. Los plazos que deben observarse, remitiéndose a lo previsto por los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario⁹⁷ así como sus efectos⁹⁸.
- 10. La suspensión del procedimiento99.

En tal sentido, se ha previsto un marco normativo que debe ser observado por la Administración, al ejercer su facultad de fiscalización, en el curso de un procedimiento de fiscalización. Así también, si bien dicho reglamento no es aplicable a determinados procedimientos como el de verificación del cumplimiento de obligaciones formales, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que ello no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho y que como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

Ahora bien, el artículo 75° del Código Tributario dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, siendo que el artículo 110° del citado código prevé que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el procedimiento contencioso tributario, esto es, a través de los recursos de reclamación y apelación (o interponiendo únicamente una apelación de puro derecho, de corresponder).

Por otro lado, conforme con el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por "cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código".

respecto de observaciones efectuadas durante el procedimiento, comunicar conclusiones, entre otros. Asimismo, se prevé que además de lo previsto por el artículo 2°, el requerimiento debe contender datos adicionales, tales como el lugar y la fecha en que el sujeto debe cumplir la obligación.

El artículo 5° del mencionado reglamento dispone que mediante las actas, se deja constancia de la solicitudes de plazos y prórrogas conforme con el artículo 7°, de su evaluación y de los hechos constatados durante el procedimiento, salvo de aquéllos que deben constar en el resultado del requerimiento.

⁹⁵ El artículo 6º del anotado reglamento prevé, entre otro, que es el documento mediante el que se comunica al sujeto fiscalizador el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede usarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiere presentado respecto de observaciones formuladas durante la fiscalización.

⁹⁶ En este sentido, véase el artículo 7° del citado reglamento.

⁹⁷ Al respecto, véase el artículo 12° del mencionado reglamento.

98 Véase el artículo16° del referido reglamento.

99 Véanse los artículos 13° y 14° del anotado reglamento.





Por su parte, el inciso 5 del artículo 101º del citado código señala que es atribución del Tribunal Fiscal atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

Al respecto, se dispone que la atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

En concordancia con el citado artículo, el inciso a) del artículo 155º del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal, la que será resuelta por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte días hábiles de presentada, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.

De lo indicado se aprecia que serían dos los supuestos que habilitan la interposición de la queja, esto es, la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que: 1) Afecten directamente a los deudores tributarios o, 2) Infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

En este contexto, se determinará si corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan, en ejercicio de su facultad de fiscalización, durante el procedimiento de fiscalización o verificación, cuestión que es necesario dilucidar para definir el procedimiento en el que deben tramitarse dichos cuestionamientos, a fin de evitar que dos autoridades diferentes (Oficina de Atención de Quejas y Salas Especializadas) los conozcan en el ámbito de su competencia, lo que abriría la posibilidad de someterlos a distintas revisiones bajo procedimientos con reglas de tramitación administrativa diferenciadas, lo que podría generar una duplicidad de criterios interpretativos y afectar principios como los de uniformidad¹00 y predictibilidad¹01.

En este punto resulta importante tener en consideración que no solo el numeral 158.3 del artículo 158º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, en relación a las quejas por defectos de tramitación, señala que la resolución que resuelve una queja será irrecurrible, sino que en múltiples pronunciamientos del Poder Judicial, como el contenido en la sentencia de 23 de abril de 1996 - Expediente de Revisión Nº 60-95 emitida por la Sala de Derecho Constitucional y

Según el acápite 1.15 del citado numeral 1 del artículo IV de la referida Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá".





Conforme con el acápite 1.14 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados".

Social de la Corte Suprema de Justicia de la República¹⁰² se ha interpretado que la resolución que no pone fin a una reclamación, es una de trámite, por lo que declaró nula la elevación del expediente e improcedente el recurso de revisión (hoy demanda contencioso-administrativa) interpuesta contra una resolución del Tribunal Fiscal, criterio que en su momento, este Tribunal hizo suyo mediante Acuerdo de Sala Plena de 23 de octubre de 1997 y más recientemente la Resolución N° 18 de 20 de junio de 2014 emitida en el Expediente N° 5607-2011 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se ha señalado que es improcedente la demanda que tiene por petitorio la nulidad de una resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una queja con motivo de un procedimiento de ejecución coactiva por no considerar que en estricto, dicho acto administrativo haya causado estado, situación distinta a las resoluciones emitidas por las Salas Especializadas, las que agotan la vía administrativa y pueden ser materia de revisión judicial, haciendo los pronunciamientos emitidos en los procedimientos de queja prácticamente irrevisables, cuando las emitidas en el curso de un procedimiento contencioso tributario siempre podrán ser cuestionadas judicialmente, otorgando a los contribuyentes mayores mecanismos de defensa frente a posibles actuaciones de la Administración que considerasen irregulares.

En virtud a lo expuesto, impedir que las actuaciones de la Administración llevadas cabo en ejercicio de su facultad de fiscalización, en el trámite de los procedimientos de fiscalización y/o verificación sean revisadas en el procedimiento de queja, garantiza en mejor medida el derecho de defensa de los contribuyentes a través de la potencial revisión judicial de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

En este punto resulta importante añadir que si una actuación llevada a cabo en ejercicio de la facultad de fiscalización se revisa en un recurso de queja, el pronunciamiento emitido no necesariamente podrá ser revisado en un procedimiento contencioso que posteriormente pueda ser revisado en sede judicial, ya que si el fallo favorece al administrado, esa actuaciones ya no formaran parte del procedimiento de fiscalización y por ende no podría ser revisada nunca por autoridad alguna, aun cuando el procedimiento de fiscalización concluya con la emisión de alguna resolución de determinación y/o multa, convirtiendo el pronunciamiento emitido en incuestionable.

En relación con el problema planteado, si bien normativamente se ha señalado que los deudores tributarios pueden presentar queja cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal, se aprecia la generalidad con que ha sido establecida dicha norma, lo que hace necesario determinar los aspectos que pueden ser revisados en la vía de la queja para dilucidar entonces si las infracciones ocurridas en ejercicio de la facultad de fiscalización, durante el procedimiento de fiscalización o verificación, pueden ser revisadas en ésta o si corresponde invocar la nulidad en el procedimiento contencioso tributario.

¹⁰² Citada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 1329-5-96, 2144-4-96, 0614-1-97, 1197-1-97 y 1310-1-97, entre otras





En tal sentido, no puede asumirse que todo procedimiento o actuación que afecte directamente a los deudores tributarios 103 o que infrinjan las citadas normas puede ser revisado en la vía de la queja y posteriormente en apelación, ya que debe evitarse una pluralidad o simultaneidad de procedimientos en los que se discuta la misma controversia, con la finalidad de evitar pronunciamientos contradictorios, lo que vulneraría los citados principios de uniformidad y predictibilidad.

Por tal motivo, es importante hacer mención a las líneas interpretativas del Tribunal Fiscal en relación con el alcance de la queja.

Al respecto, según una de estas líneas interpretativas, en la vía de la queja no se pueden someter a conocimiento del Tribunal Fiscal posibles o probables actuaciones o violaciones de la Administración, esto es, actuaciones que potencialmente pudieran afectar los derechos de los contribuyentes o lo dispuesto por el Código Tributario. En efecto, no pueden someterse a la vía de la queja actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados y cuya corrección o encauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento¹⁰⁴, situaciones en las que se ha declarado improcedente la queja, lo que debe considerarse al analizar las afectaciones que pudieran producirse en el ejercicio de la facultad de fiscalización durante el procedimiento de fiscalización o verificación¹⁰⁵. En tal sentido, a partir de estos criterios, se ha establecido que solo cabe analizar violaciones producidas por actuaciones concretas y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento o derecho regulado por el Código Tributario y sobre hechos debidamente comprobados¹⁰⁶.

Asimismo esta instancia ha señalado que las actuaciones que pueden ser analizadas y revisadas por la vía de la queja no deben corresponde a inconductas funcionales o abusos de autoridad de funcionarios, que no afecten la legalidad de un procedimiento administrativo, las que solo serán competencia de los superiores jerárquicos de los funcionarios que cometieron dichas faltas¹⁰⁷, ni aspectos que no sean materia de competencia del Tribunal Fiscal, excluyéndose, por ende, entre otros, temas violaciones que pudieran afectar el trámite de procedimientos que no tienen relación

Lo que incluye a administrados no deudores tributarios, dado que diversa jurisprudencia de este Tribunal ha aceptado la posibilidad que los administrados no deudores tributarios puedan presentar recurso de queja bajo los mimos parámetros que los deudores tributarios.

Así por ejemplo, en la RTF N° 18758-8-2011 se ha señalado que en el procedimiento de queja no procede analizar actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados, y cuya corrección o reencauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento o derecho regulado por el Código Tributario. En similar sentido, se ha emitido la RTF N° 07066-5-2013.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6106-1-2002 se ha señalado que no compete a este tribunal pronunciarse en la vía de la queja sobre posibles actuaciones de la Administración, sino sólo sobre hechos debidamente comprobados, siendo que en dicho caso, no se había acreditado que al resolverse la queja, la Administración Tributaria hubiera emitido una carta y no una resolución de oficina zonal pronunciándose respecto de una reclamación interpuesta por el recurrente. En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 03413-4-2013, la que a su vez cita el criterio de las RTF N° 06495-1 -2005 y 04972-1 -2007.

En este sentido, en las Resoluciones N° 6106-1-2002 y 3413-4-2013 se ha señalado que la queja procede sobre hechos debidamente comprobados o acreditados y no contra posibles actuaciones de la Administración.

En las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04905-4-2006 y 019610-10-2011 y N° 13128-5-2013, se ha señalado que los abusos de autoridad e inconductas funcionales del funcionarios de la Administración, es decir, su responsabilidad y la posibilidad de aplicársele de sanciones, no son competencia del Tribunal Fiscal, por lo que procede inhibirse del conocimiento de las quejas que se presenten en cuanto a dichos cuestionamientos.





con la determinación de la deuda u obligación tributaria o aquellos que no podrían, por razón de competencia, ser materia de conocimiento a través del procedimiento contencioso tributario.

Nótese que la Norma I del Título Preliminar, concordada con los artículos 101° y 155° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal tiene competencia para resolver la queja siempre que la materia discutida sea de naturaleza tributaria, es decir proceda de relaciones jurídicas tributarias, llegándose a señalar incluso que las afectaciones en materia tributaria, para que puedan ser conocidas vía de la queja, tienen que tener vinculación con la determinación de la deuda/obligación tributaria¹⁰⁸.

Por mencionar algunas situaciones, mediante Acuerdo de Sala Plena del 15 de enero de 1998, vinculante para todos los vocales de este Tribunal en mérito del Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 10 de setiembre de 2002, se estableció que conforme con lo dispuesto por el artículo 101° del Código Tributario, este Tribunal no era competente para conocer los casos de abandono de bienes comisados, al no existir una resolución de comiso emitida y apelada previamente, criterio recogido en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones Nº 5442-3-2003 y 3360-1-2003 de 23 de setiembre y 13 de junio de 2003, respectivamente, a efecto que de ser el caso haga valer su derecho en la vía correspondiente, lo que involucra claramente a los recursos de queja. Asimismo en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02632-2-2005, de observancia obligatoria, se señaló que: "El Tribunal Fiscal no es competente para conocer de la queja que el deudor tributario plantee contra la Administración Tributaria por las comunicaciones remitidas por las centrales de riesgo mediante las cuales le informan de su ingreso como cliente moroso. Distinto es el caso, si con la queja el deudor tributario cuestiona las actuaciones de la Administración Tributaria por las cuales pretende registrar o ha registrado en las centrales de riesgo información sobre su deuda tributaria".

En esta resolución se señaló que el extremo de la queja referido a que la Administración no considere como representante legal al tercero que ya no se desempeña como tal, resulta improcedente, toda vez que ello no corresponde ser dilucidado por este Tribunal, dado que conforme con el criterio establecido en la Resolución Nº 00576-1-2006, la solicitud de cambio de representante legal no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria, por lo que con la presentación de la solicitud a la que alude en su escrito de queja, dio lugar a un procedimiento no contencioso que corresponde ser tramitado de acuerdo con la Ley Nº 27444. RTF 2524-10-2012.

En esta resolución se señaló que dado que la pretensión es cuestionar una resolución de intendencia por la cual se le excluyó al quejoso del Régimen de Buenos Contribuyentes por haber incurrido en las causales previstas en los numerales 1 y 9 del artículo 5° del Decreto Supremo Nº 105-2003-EF, esto es, se trata de un asunto que no está relacionado con la determinación de la obligación tributaria, correspondiendo hacer uso de los recursos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, de conformidad con los artículos 162° y 163° del Código Tributario no procedía que se conociera por la vía de la queja.





En las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04234-2-2007, 10822-1-2007, 7821-2-2008 y 13705-5-2008, entre otras, se ha señalado que la solicitud de cambio de domicilio fiscal no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria, toda vez que con dicha solicitud se inicia un procedimiento no contencioso que se tramitará de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Mediante Resoluciones N° 00511-1-2006, 09113-2-2008 y 03023-1-2009 de 27 de enero de 2006, 24 de julio de 2008 y 1 de abril de 2009, entre otras, este Tribunal ha interpretado que de conformidad con el numeral 1 del artículo 101° del Código Tributario, carece de competencia para pronunciarse sobre la denegatoria por parte de la Administración referida al otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento previsto por el segundo párrafo del artículo 36° de dicho Código, toda vez que no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria, por lo que según lo dispuesto por el artículo 162° del Código, deben tramitarse de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que tampoco procedía conocerlas por la vía del procedimiento de queja.

De otro lado, esta instancia ha señalado que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o vulneración de los derechos del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos que se pueden plantear en los procedimientos contenciosos o no contenciosos tributarios, la que no procede cuando existan otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Al respecto, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02632-2-2005, de observancia obligatoria, antes citada, se delimitó, entre otros, la competencia del Tribunal Fiscal respecto de la queja, toda vez que este procede en los casos siguientes: (i) Contra las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor o, (ii) Contra las actuaciones que constituyeran una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, aun cuando no estuviera contenida en el Código Tributario.

No obstante, se añadió que la queja se alejaba del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, y que excepcionalmente no sería procedente cuando existieran "adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos". En este contexto, en la RTF N° 03047-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que el cuestionamiento al requerimiento de pago previo, como requisito procesal, debía ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario en trámite y no en la vía de la queja.

En efecto, en la citada Resolución N° 03047-4-2003 se ha señalado que la queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar se vulnere los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario, en los casos en que no exista otra vía idónea, agregándose que por dicha razón, "no debe a través de un recurso de queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto controvertido. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que conllevaría a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios-, restándole seguridad jurídica al procedimiento".

En dicho fallo se estableció que si bien el Tribunal es competente para pronunciarse sobre los recursos de queja cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario o en la Ley Nº 26979 (Decreto Supremo Nº 018-2008-JUS) ello no comprende los requerimientos del pago previo durante la tramitación de la reclamación o apelación, pues dicho cuestionamiento debe ser dilucidado precisamente en dicho procedimiento contencioso en trámite.

En tal sentido, se advierte que no es posible cuestionar por la vía de la queja cualquier actuación de la Administración que afectase directamente a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, pues para tal efecto existen procedimientos adicionales que la excluyen¹⁰⁹ en determinadas circunstancias (como es la existencia de otro procedimiento en

En tal sentido, se excluye del alcance de la queja toda violación cuyo conocimiento sea competencia de esta instancia y que tenga una vía administrativa en la que sea posible revisarla.





trámite o de otra vía que sea la idónea), como se aprecia en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08573-8-2011¹¹⁰, 10395-4-2013, 10003-11-2013¹¹¹ y 13464-1-2010¹¹², lo que lo convierte en uno de los pilares con los que esta institución ordena la tramitación de procedimientos administrativos que son de su competencia.

En este punto resulta importante señala que el fundamento central de dicha posición no es solo evitar la duplicidad en el trámite de procedimientos administrativos, sino, conducir, por la vía adecuada, el cuestionamiento de una actuación que constituye no solo el ejercicio de una potestad administrativa, sino básicamente en la prueba del incumplimiento de normas de orden tributario, ya que estas, básicamente, al igual que los requerimientos y sus resultados, emitidos en uso de las facultades de recaudación y/o fiscalización, tiene la potencialidad de certificar o verificar la ocurrencia de un suceso que se alega se produjo.

En línea con lo expuesto, este Tribunal ha interpretado que las actas probatorias, emitidas en ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria (que, como se verá más adelante, tienen naturaleza similar a los requerimientos de información emitidos durante el procedimiento de fiscalización), no pueden ser cuestionadas ni en la vía del procedimiento contencioso ni en la vía de la queja en el entendido que por sí solas no tienen posibilidad de afectar derechos de los administrados, sino cuando se emita un acto administrativo que se sustente en aquélla, sea que respecto de ellos se hubiera o no emitido algún acto administrativo que haga suyas las constataciones realizadas por el fedatario de la Administración, ello ante el claro entendimiento que estas, por si solas, no tiene la posibilidad alguna de afectar los derechos de los administrados, hasta que un acto administrativo se emita, otorgándose la posibilidad de cuestionarlas únicamente a través del cuestionamiento del acto administrativo que se sustente en aquella.

En efecto, en la Resolución N° 03619-1-2007¹¹³, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que: "El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores".

Nótese que en dicha resolución, el aspecto cuestionado por el contribuyente estaba vinculado a aspectos estrictamente procedimentales, es decir, a la validez del acta probatoria, por la demora en su levantamiento.

Publicada el 18 de mayo de 2007. En dicha oportunidad, se presentó una queja por demora en el levantamiento del acta probatoria.





¹¹⁰ La cual señala que no procede que en la vía de la de queja se evalúen solicitudes de prescripción.

En las citadas resoluciones se ha señalado que la queja es improcedente cuando se interpone una queja por la demora en resolver un recurso impugnativo o solicitud no contenciosa, es decir, pese a ser una violación a normas de procedimientos, estas no son pasibles de ser conocidas por la vía de queja al existir una vía en la que ello debe ser applizado.

Se señala que dado que la pretensión del quejoso es cuestionar que no pudo efectuar el pago de un tributo debido a que la red de comunicación vía internet se encontraba congestionada y que por ello la Administración estaría por emitir la orden de pago y/o multa correspondiente por lo que solicita que por primera y única vez se admita la presentación extemporánea sin sanción alguna, no corresponde ser analizado en la vía de la queja, sino en el procedimiento contencioso tributario una vez que la Administración le haya emitido y notificado la orden de pago y/o resolución de multa respectiva.

En los fundamentos de dicha resolución, se indicó lo siguiente:

"Como se puede advertir de las normas citadas, las actas probatorias en mención no son actos definitivos sino constituyen actos de trámite al estar dirigidos a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final. En efecto, una vez que tales actas son levantadas por el fedatario fiscalizador –dejando constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones— estará expedita la facultad discrecional de la Administración —conforme al artículo 82º del Código Tributario— para la emisión de las resoluciones sancionatorias que correspondan, las que conforme al artículo 135º del Código Tributario constituyen actos reclamables.

Nótese que sólo procede el cuestionamiento del acta probatoria –en la vía contenciosa– una vez emitida y notificada la resolución sancionatoria a la que sustenta, encontrándose de esta manera a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos respectivos, en tal sentido, dado que según el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal Nº 24-2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, sólo cabe la formulación de una queja cuando no exista adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer la materia controvertida, no cabe presentar una queja contra un acta probatoria pues dicho cuestionamiento debe tramitarse en el procedimiento contencioso tributario. (...)

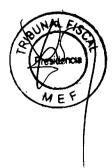
Asimismo, cabe señalar que si bien los artículos 137º y siguientes del Código Tributario establecen un procedimiento de carácter sumario para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones presentadas contra las resoluciones sancionatorias antes mencionadas, también lo es que el mismo ofrece mayores garantías que la queja para determinar la comisión de una infracción (etapa probatoria, doble instancia, informe oral, etc) considerando que su probanza debe regirse por principios cuya aplicación es muy rigurosa (como el de tipicidad, concurso de infracciones, presunción de inocencia, etc.) a efecto de cautelar los derechos de los administrados.

Finalmente, debe indicarse que el levantamiento de un acta probatoria no produce un perjuicio inminente e irreparable ni conduce a la indefensión del administrado, considerando que la misma no establece sanción alguna, la que recién seria impuesta mediante la resolución sancionatoria respectiva, dejándose a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos correspondientes".

En ese sentido, estando claro que el deudor tributario o administrado, al igual que con el levantamiento de las citadas actas probatorias, frente al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración que se refleja en la emisión de requerimientos u otros documentos, tiene con un procedimiento idóneo para cuestionarlos, no es razonable abrir una vía adicional, con los eventuales perjuicios que ello involucraría, con el único argumento que la otra vía no es tan expeditiva como la ordinaria, máxime, cuando, como ya se mencionó, permitirlo, a la larga, perjudicara el eficaz ejercicio del derecho de defensa por parte de los contribuyentes, ya que una eventual resolución del Tribunal Fiscal que se emita en un procedimiento de queja con la que aquellos no estén de acuerdo, no podrá ser cuestionada ante autoridad alguna.

No resulta razonable asumir que el cuestionamiento de los requerimientos u otros documentos antes mencionados en la vía del procedimiento contencioso implica dejar en estado de indefensión a los contribuyentes, ya que si se produjo una violación, esta podrá ser finalmente corregida en él,





por lo que no es cierto que no tiene defensa, ya que claramente la tiene y puede ser ejercida una vez notificados los valores respectivos.

En efecto, si se considera que los requerimientos, cartas, esquelas y demás documentos emitidos por la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación forman parte de un conjunto de actuaciones preparatorias, tendientes a proveerle de medios de prueba que acreditarán la existencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, para verificar su correcta determinación y/o cálculo o la violación de alguna norma de carácter formal, entre otros, se advierte que por sí solos no generan ningún perjuicio a los administrados ni están destinados a producir efectos jurídicos sobre sus intereses, obligaciones o derechos, ya que siempre, sin ninguna excepción, es necesaria la emisión de un acto posterior que sí está destinado a producir efectos jurídicos, en tal sentido, cuestionar actuaciones de ese tipo podría devenir en un ejercicio inútil.

En efecto, si alguna actuación de la Administración, llevada a cabo en el ejercicio de su facultad de fiscalización, no es tomada como fundamento de algún acto administrativo, nunca surtirá efectos frente a los contribuyentes, por el simple hecho de no ser recogidas como parte de los fundamentos de la emisión de aquellos. Múltiples actuaciones llevadas a cabo por la Administración jamás afectan la esfera jurídica de los administrados únicamente por no haber sido parte de los fundamentos de un acto administrativo.

Nótese que no importa lo que un requerimiento, carta o esquela emitida y notificada por la Administración declare, haga, concluya o certifique, no tendrá un solo efecto jurídico sobre los administrados en tanto no se emita un acto administrativo que haga suya las declaraciones, actuaciones conclusiones o certificaciones, por lo que carece de sentido decir, que por sí solos, pueden afectar los derechos de los administrados, aun cuando dicha actuación pueda potencialmente afectar dicha esfera jurídica, careciendo de sustento pretender someter a revisión dicha actuación únicamente por que existe la posibilidad de afectar la esfera jurídica del administrado, transgrediendo una de las líneas interpretativas de esta institución, es decir,, que no procede una queja contra posibles o probables actuaciones o violaciones de la Administración, esto es, actuaciones que potencialmente pudieran afectar los derechos de los contribuyentes o lo dispuesto por el Código Tributario.

Imagínese un requerimiento que no hubiera otorgado un plazo fijado por una norma para la presentación y/o exhibición de alguna documentación o solicite información que no debería o podría solicitar o que hubiera sido indebidamente notificado y el administrado no cumpliese con ello, en tanto la Administración no emita algún acto administrativo que pretenda darle efectos jurídicos a esa omisión, como por ejemplo, con la emisión de una resolución de imponga una sanción o una resolución que determine sus obligaciones sobre base presunta por no haber cumplido con la referida exhibición, no tendrá ninguna efecto jurídico aquella supuesta violación a las normas de procedimiento.

Es importante recalcar que cualquier actuación llevada a cabo por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, entre ellas las llevadas a cabo en el curso de un procedimiento de fiscalización, al no calificar como actos administrativos¹¹⁴, carecen de efectos sobre la esfera

¹¹⁴ Artículo 1º de la Ley Nº 27444. Concepto de acto administrativo





jurídica de los administrados. En efecto, en tanto cualquier requerimiento, carta o actuación no tiene la posibilidad de afectar la esfera jurídica de los administrados, hasta que un acto administrativo la utilice como sustento, no puede calificar, según lo señalado en el artículo 1º de la Ley Nº 27444, como un acto administrativo. Resulta importante recalcar que para que un acto califique como administrativo, debe producir efectos jurídicos directos, no subordinados a la emanación de un acto posterior, por lo que los dictámenes, la pericia, informe y requerimiento y sus resultados son actos eminentemente preparatorios.

En las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 3123-11-2014, 5930-4-2005 y 7270-1-2013, entre otras, se ha señalado que los requerimientos no resultan ser actos impugnables¹¹⁵, al no poner fin a una instancia de un procedimiento ni determinar la imposibilidad de continuar el procedimiento ni producir indefensión al recurrente toda vez que éste tiene la posibilidad de cuestionarlo a través del recurso interpuesto contra el acto administrativo definitivo que se emita en consecuencia, conforme a lo establecido en el artículo 206º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, en tal sentido, no corresponde considerar dicho escrito como recurso de reconsideración¹¹⁶, por lo que se ratifica el hecho que no son actos administrativos, ya que de lo contrario este Tribunal estaría aceptando la idea que existen procedimientos administrativos tributarios¹¹⁷ que dan lugar a la emisión de actos administrativos que no resultan impugnables.

En este punto resulta importante recordar que la afectación a la esfera jurídica de los administrados en virtud al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración viene dada con la emisión de los actos administrativos que exigen el pago o determinación una obligación tributaria, léase órdenes de pago o resoluciones de determinación, o imponen sanciones administrativas, resoluciones de multa, entre otras, así como por otros actos administrativos que si afectan la citada esfera jurídica

- 1.1 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.
- 1.2 No son actos administrativos:
- 1.2.1 Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios. Estos actos son regulados por cada entidad, con sujeción a las disposiciones del Título Preliminar de esta Ley, y de aquellas normas que expresamente así lo establezcan.
- 1.2.2 Los comportamientos y actividades materiales de las entidades.
- ¹¹⁵ Artículo 206º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
 - 206.1 Conforme a lo señalado en el Artículo 108º, frente a un acto administrativo que se supone viola, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa mediante los recursos administrativos señalados en el artículo siguiente.
 - 206.2 Sólo son impugnables los actos definitivos que ponen fin a la instancia y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. La contradicción a los restantes actos de trámite deberá alegarse por los interesados para su consideración en el acto que ponga fin al procedimiento y podrán impugnarse con el recurso administrativo que, en su caso, se interponga contra el acto definitivo. (...)
- 116 Conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03746-1-2013.
- El artículo 112º del Código Tributario, modificado por Ley Nº 30296, señala que los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:
 - 1. Procedimiento de Fiscalización.
 - 2. Procedimiento de Cobranza Coactiva.
 - 3. Procedimiento Contencioso-Tributario.
 - 4. Procedimiento No Contencioso.





El artículo 75º del Código Tributario, por ejemplo, señala que el procedimiento de fiscalización concluye mediante la emisión de la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. En ese escenario, la controversia que se plantee respecto de la legalidad de tales requerimientos, en rigor, constituirá un cuestionamiento de validez de los valores antes referidos, que sólo debe ser dilucidado en el procedimiento contencioso en el cual se invocará la causal de nulidad que, de ser el caso, corresponda, con lo que si se permite revisar esas actuaciones antes que se emita el acto administrativo que hace suyas las conclusiones que en él se podrían haber arribado, se estaría vulnerando dos líneas definidas por el Tribunal en el sentido que no puede pronunciarse por la vía de la queja sobre posibles afectaciones a los derechos de los contribuyentes y tampoco debe hacerlo si existe otra vía para cuestionar la actuación, tal y como se ha hecho respecto a las actas probatorias, un producto del ejercicio de la facultad de fiscalización, donde este Tribunal ha dejado claro, que al tener vía propia para cuestionarla, no puede ser atacada por la vía de la queja, inclusive a efectos de verificar cualquier violación a las normas del procedimiento.

En efecto, cuando se emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03619-1-2007 de observancia obligatoria antes citada, no se diferenció si el cuestionamiento a las actas probatorias estaba vinculado a la verificación de la comisión de la infracción o al incumplimiento de alguna norma de carácter procedimental o adjetiva o que haya precedido o no a la emisión del acto administrativo que la utilizara como fundamento, es decir, valido que no procede que se cuestione en la vía de la queja, sea que se hubiera emitido un valor o no fundamentándose en ellas, o tuviera o no relación con un cuestionamiento de orden formal, ya que no se establecido ningún tipo de excepción a que cualquier cuestionamiento a estas no pueda ser visto por la citada vía.

No podemos entender en forma general que la queja pretende corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento o reencauzar un procedimiento que no haya culminado, permitiendo a la Administración subsanar sus actuaciones, sin tener en consideración si estas surtirán o no efectos frente a un administrado, ya que en tanto esas actuaciones no sean utilizadas como fundamentos para la emisión de un acto administrativo y por ende no van a tener efecto alguno sobre su esfera jurídica, convertirán en un ejercicio inútil la emisión de un pronunciamiento respecto a actuaciones que potencialmente pueden nunca afectar a los administrados, ya que versaran sobre posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados.

En ese orden de ideas, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09253-1-2007, 06112-3-2013, N° 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007 y 09402-1-2007, entre otras, ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que sustentan en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que la quejosa tendrá expedito su derecho de interponer el recurso impugnativo respectivo, en el que no sólo se revisarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, sino cualquier reparo o sanción derivada de ella, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Resulta importante mencionar que en dichas resoluciones se ha señalado que conforme a lo expuesto, la queja no es la vía para cuestionar las observaciones que, sobre el cumplimiento de





las obligaciones tributarias formales y sustanciales de los contribuyentes, formulan los funcionarios de la Administración en uso de sus facultades en un procedimiento de fiscalización y/o verificación y que constan en los requerimientos o en sus resultados.

Nótese que conceptualmente las actas probatoria comparten una naturaleza similar a los resultados de los requerimientos, en donde un funcionario público deja constancia de la verificación de ciertos hechos, con el agregado que el acta probatoria, se presume veraz, no así todos los resultados de los requerimientos y por ende podría hacer pensar que afectan aún más a los administrados, pero esta instancia, ha considerado que la única vía para cuestionarla es el procedimiento contenciosos tributario, por el cuestionamiento del valor que se sustente en ella, con el argumento de que por sí sola, no afecta la esfera jurídica de los administrados, situación exactamente igual a la de los requerimientos de fiscalización y sus resultados, o cualquier otra actuación de la Administración en ejercicio de sus facultades de recaudación y/o fiscalización. Como ya se señaló, lo mismo sucede cuando se acordó en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3047-4-2003, emitida con el carácter de observancia obligatoria, que el cuestionamiento al requerimiento de pago previo como requisito procesal, debe ser dilucidado en el procedimiento contencioso en trámite.

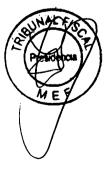
En consecuencia, si el administrado, adicionalmente a la queja, cuenta con un "procedimiento o vía idónea" como es el caso del procedimiento contencioso tributario, en el cual se deberá discutir la legalidad de los requerimientos cursados por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización o verificación, el Tribunal Fiscal no sería competente para pronunciarse sobre dicha legalidad en dicha vía, ya que será a través del cuestionamiento del acto que le dio efectos jurídicos a la actuación de la administración el escenario donde deberá discutirse la legalidad de esa actuación.

En este punto resulta importante manifestar que la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF y normas modificatorias, estableció que, en un plazo de sesenta (60) días hábiles, mediante decreto supremo se aprobarían las normas reglamentarias y complementarias que regularan el Procedimiento de Fiscalización.

En virtud a la citada norma se emitió el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, el cual se limita a reglamentar solo algunos procedimientos llevados a cabo por una sola Administración Tributaria, la SUNAT.

En efecto, los alcances de la citada norma están claramente limitados, según su artículo I, resulta aplicable a los procedimientos de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual se comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación resoluciones de determinación y multas, excluyendo a todas las actuaciones dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78º del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías y dentro de todos ellos únicamente a los llevados a cabo por la SUNAT, excluyendo a todos los demás





acreedores y/o administradores de tributos, entre ellos los cientos de Gobiernos Locales¹¹⁸, OSINERGMIN¹¹⁹, SENATI¹²⁰ y SENCICO¹²¹, entre muchos otros, a los que no les resultan aplicables ni extensibles las disposiciones del citado decreto supremo.

En ese sentido resulta importante aclarar, en relación a lo antes expuesto, que las propuestas planteadas en el presente informe no solo se limitan a analizar el universo de procedimientos de fiscalización llevados a cabo por la SUNAT regidos por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, sino a todos los demás procedimientos, no reglados por dicha norma y llevados a cabo tanto por la propia SUNAT como por todos los demás entes acreedores y/o administradores de tributos, donde se ejerza la facultad de fiscalización, verificándose el cumplimiento de obligaciones tributarias.

En virtud a lo expuesto, no puede entenderse ni calificarse al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización como una norma reglamentaria y/o interpretativa del artículo 155° del Código Tributario, que ayuda a aclarar sus alcances, cuando su objetivo nunca ha sido ese, es más, la norma que autoriza su emisión dice claramente cuál era aquel.

Nótese que cuando la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF y normas modificatorias, estableció que, en un plazo de sesenta (60) días hábiles, mediante decreto supremo se aprobarían las normas reglamentarias y complementarias que regularían el procedimiento de fiscalización, no señalo, en ninguna de sus disposiciones, que podía o debía reglamentarse el artículo 155º del Código Tributario o regular el recurso de queja, que es lo que pretende hacer el artículo 11º del citado decreto supremo.

Los recursos de queja dan lugar a un procedimiento totalmente diferente al procedimiento de fiscalización regulado por dicha norma, el primero es llevado a cabo únicamente ante el Tribunal Fiscal y el segundo ante la SUNAT, el primero abarca una multiplicidad de violaciones normas del Código Tributario de diversas actuaciones de cualquier Administración Tributaria y tiene por objeto verificar su corrección y el segundo únicamente regula cierto número limitado de actuaciones de la SUNAT que concluyan en la emisión de resoluciones de determinación y multa¹²², por lo que no puede afirmarse que de alguna manera le da sentido o alcances al citado artículo 155º del referido código.

En ese orden de ideas, resulta claro que el extremo del referido Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, que pretende disponer los alcances del artículo 155º del Código Tributario, excede los límites de aquello que debía reglamentar y que fuera dispuesto por el Decreto Legislativo Nº

Como se aprecia en el artículo I del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF.





Lo que incluye 196 Municipalidades Provinciales y 1 646 Municipalidades Distritales y 2 437 Municipalidades de Centros Poblados inscritas en el Registro Nacional de Municipalidades, creadas por Norma de la Municipalidad Provincial, entre otras. Fuente Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI. Directorio Nacional de Municipalidades Provinciales, Distritales y de Centros Poblados 2015. Impreso en los talleres gráficos de: Impresión: Talleres de la Oficina de Impresiones del Instituto Nacional de Estadística e Informática Tiraje: 1 000 Ejemplares Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú Nº 2015-02364.

Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería.

¹²⁰ Servicio Nacional de Aprendizaje y Trabajo Industrial.

¹²¹ Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción.

981, por lo que al exceder los márgenes de la ley que estableció cuál era su objeto, el artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos Nº 207-2012-EF y 049-2016-EF, resulta violatorio de una norma con rango de ley, por lo que debe ser inaplicado en base a lo dispuesto en el artículo 102º del Código Tributario 12³, claro está, únicamente en cuanto a los procedimientos que pretende reglamentar, dado que esa inaplicación no opera para las demás actuaciones de todas las administraciones tributarias no alcanzadas por ella 12⁴.

En este sentido, no tiene sentido sostener que los deudores tributarios, incluyendo a los deudores de cualquier tributo no administrado por SUNAT o incluso los deudores de tributos administrados por SUNAT a los que nunca les resultó aplicable el referido reglamento, se han generado algún tipo de expectativa entendiendo que todos los cuestionamientos a todo tipo de actuaciones llevadas a cabo por todas las administraciones tributarias materia de análisis en el presente acuerdo, serian conocidos a través del recurso de queja que se presenta ante el Tribunal Fiscal. El presente acuerdo se va a aplicar tanto a los procedimientos de fiscalización que reglamenta el citado decreto supremo, que son los menos, como a todos los demás, de todos los demás acreedores y/o administradores de tributos, no regulados por dicha norma.

Lo hasta ahora expuesto resulta concordante con lo dispuesto por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario antes citado, que señala que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede: c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario. Claramente el recurso de queja, que en exclusividad presentan los administrados afectados por actuaciones de las administraciones tributarias, entre ellos los deudores tributarios, implica normar procedimientos administrativos en cuanto a sus derechos, por lo que ello debe ser reglado por una norma con rango de ley, apreciándose además, que el citado artículo 11º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, también vulnera lo estipulado en el Título Preliminar del Código Tributario, por lo que por esa razón, también debe ser inaplicado en base a lo dispuesto en el artículo 102º del mismo código.

Finalmente en cuanto a este aspecto, cabe señalar que de la interpretación a la que se arriba en la presente propuesta, sustentada en la consistente jurisprudencia de este Tribunal, el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, según el cual: "en tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario", excede también lo dispuesto en el artículo 155° del Código Tributario, por lo que también corresponde su inaplicación por esa razón al amparo del artículo 102° del Código Tributario.

Por lo tanto, no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan en ejercicio de la facultad de fiscalización de la

Entender que se aplica a todas las actuaciones, de todas las Administraciones Tributarias, realizadas en virtud a la facultad de fiscalización, implicaría extender los efectos de una norma a supuestos no regulados por ella.



45

¹²³ Conforme con el citado artículo 102°, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido por el artículo 154° del mismo código.

Administración Tributaria, durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario, cuando se haya emitido algún acto administrativo que haga suyos los resultados de esa actuaciones, correspondiendo inaplicar, únicamente para el caso de los procedimientos de fiscalización regulados por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el artículo 11º de dicha norma.

3.2.3 SUB PROPUESTA 2.3125

DESCRIPCIÓN

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

FUNDAMENTO

Entre los procedimientos tributarios, el artículo 112° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se prevé al de fiscalización, el que se sustenta en la facultad de fiscalización prevista por el capítulo II del título II del citado código.

Así, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Asimismo, se precisa que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial, siendo que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El referido código prevé reglas que deben observarse durante el procedimiento de fiscalización ya sea parcial o definitiva, las que han sido reglamentadas por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT¹²⁶.

Así, el anotado artículo 61° del Código Tributario, regula la comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial, el plazo y su ampliación (ya sea a otros aspectos o a una

Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012. Conforme con el artículo I del citado reglamento, éste no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.





Se precisa que se incorpora al presente informe la sub propuesta 2.3, que surgió a partir de los votos singulares emitidos por los vocales Pinto de Aliaga y Castañeda Altamirano, en aplicación del punto 2.2 ("Realización de la Sesión") del Acuerdo de Sala Plena N° 2002-02, sustituido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2014-13 de 15 de julio de 2014

fiscalización definitiva) y asimismo, señala cuándo se puede iniciar una fiscalización parcial electrónica¹²⁷.

Por su parte, el artículo 62° del citado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar¹²⁸, siendo que 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 y regula un conjunto de facultades discrecionales, como por ejemplo, exigir a los administrados la exhibición o presentación de libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o la presentación de informes y análisis, previéndose plazos mínimos a otorgar para tal fin. Adicionalmente, se regulan otras facultades tales como: exigir la comparecencia, inmovilización de libros, archivos, documentos, entre otros, incautaciones, práctica de inspecciones, entre otros, previéndose formas y requisitos previos en algunos casos (por ejemplo, autorizaciones judiciales).

Asimismo, el artículo 62°-A del referido código regula el plazo de la fiscalización definitiva, el inicio de su cómputo, las situaciones en las que puede ser prorrogado, excepciones al plazo, sus efectos, el vencimiento y los supuestos en los que puede suspenderse. Finalmente, el artículo 62°-B regula a la fiscalización parcial electrónica y los plazos aplicables.

En concordancia con lo expuesto, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT ha desarrollado las normas citadas regulándose aspectos como:

- 1. Los datos mínimos que deben tener los documentos (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) que emite la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización 129.
- 2. Finalidad de las cartas que emite SUNAT¹³⁰.
- 3. Finalidad de los requerimientos que emite la citada entidad¹³¹.

Sobre este aspecto, véase el artículo 4° del citado reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actos, registros, libros contables y otros documentos e información susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la sustentación legal respecto de observaciones efectuadas durante el procedimiento, comunicar conclusiones, entre otros. Asimismo, se





Al respecto, se señala que: "Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B".

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

¹²⁹ Véase el artículo 2° del citado reglamento.

Véase el artículo 3º del referido reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante las cartas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización (parcial o definitiva), se presenta al agente fiscalizador, se indica los períodos, tributos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del agente fiscalizador, la suspensión del plazo de fiscalización, entre otros.

- 4. Finalidad de las actas emitidas durante la fiscalización 132.
- Finalidad del resultado del requerimiento¹³³.
- 6. La exhibición y/o presentación de documentación, previéndose la posibilidad de solicitar plazos y prórrogas, los plazos mínimos que debe otorgar la Administración y el plazo máximo que tiene la Administración para notificar la carta mediante la que se responda lo solicitado por el sujeto fiscalizado¹³⁴.
- 7. El cierre del requerimiento, tanto en el caso del primer requerimiento como en el de los demás que se emitan durante el procedimiento.
- 8. La finalización del procedimiento.
- 9. Los plazos que deben observarse, remitiéndose a lo previsto por los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario¹³⁵ así como sus efectos¹³⁶.
- 10.La suspensión del procedimiento 137.

En tal sentido, se ha previsto un marco normativo que debe ser observado por la Administración al llevar a cabo el procedimiento de fiscalización. Así también, si bien dicho reglamento no es aplicable a determinados procedimientos como el de verificación del cumplimiento de obligaciones formales, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que ello no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho y que como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

Ahora bien, el artículo 75° del Código Tributario dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, siendo que el artículo 110° del citado código prevé que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el procedimiento contencioso tributario, esto es, a través de los recursos de reclamación y apelación (o interponiendo únicamente una apelación de puro derecho, de corresponder).

Por otro lado, conforme con el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por "cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código".

Por su parte, el inciso 5 del artículo 101º del citado código señala que es atribución del Tribunal Fiscal atender las que jas que presenten los deudores tributarios contra la Administración

prevé que además de lo previsto por el artículo 2°, el requerimiento debe contender datos adicionales, tales como el lugar y la fecha en que el sujeto debe cumplir la obligación.

El artículo 5° del mencionado reglamento dispone que mediante las actas, se deja constancia de la solicitudes de plazos y prórrogas conforme con el artículo 7°, de su evaluación y de los hechos constatados durante el procedimiento, salvo de aquéllos que deben constar en el resultado del requerimiento.

El artículo 6º del anotado reglamento prevé, entre otro, que es el documento mediante el que se comunica al sujeto fiscalizador el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede usarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiere presentado respecto de observaciones formuladas durante la fiscalización.

¹³⁴ En este sentido, véase el artículo 7° del citado reglamento.

¹³⁵ Al respecto, véase el artículo 12° del mencionado reglamento.

Véase el artículo16° del referido reglamento.

¹³⁷ Véanse los artículos 13° y 14° del anotado reglamento.





Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

Al respecto, se dispone que la atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

En concordancia con el citado artículo, el inciso a) del artículo 155º del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal, la que será resuelta por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte días hábiles de presentada, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria

De lo indicado se aprecia que serían dos los supuestos que habilitan la interposición de la queja, esto es, la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que: 1) afecten directamente a los deudores tributarios o, 2) infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

En este contexto, se determinará si procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, cuestión que es necesario dilucidar para definir el procedimiento en el que deben tramitarse dichos cuestionamientos, a fin de evitar que éstos sean materia de evaluación en dos vías distintas (en vía de queja o en vía de procedimiento contencioso tributario), bajo reglas de tramitación administrativa diferenciadas, lo que podría generar una duplicidad de criterios interpretativos y afectar principios como los de uniformidad¹³⁸ y predictibilidad¹³⁹.

Así, es importante destacar que conforme lo ha estimado el Poder Judicial, lo decidido en la vía de la queja es irrecurrible¹⁴⁰, situación similar a la queja por defecto de tramitación regulada por el artículo 158° de la Ley N° 27444¹⁴¹, a diferencia de las resoluciones emitidas en el procedimiento

Según el artículo 158° de la citada ley, esta queja procede contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos establecidos legalmente, incumplimiento de los deberes funcionales u





¹³⁸ Conforme con el acápite 1.14 del numeral 1 del articulo IV del Titulo Preliminar de la Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados".

Según el acápite 1.15 del citado numeral 1 del artículo IV de la referida Ley Nº 27444, "La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá".

Sobre el particular, por ejemplo, en la Resolución N° 18 de 20 de junio de 2014 emitida en el Expediente N° 5607-2011 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se ha señalado que es improcedente la demanda que tiene por petitorio la nulidad de una resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una queja con motivo de un procedimiento de ejecución coactiva por no considerar que en estricto, dicho acto administrativo haya causado estado, situación distinta a las resoluciones emitidas por las Salas Especializadas, las que agotan la vía administrativa.

contencioso tributario, las que conforme con el artículo 157° del Código Tributario, agotan la vía administrativa, razón por la que pueden ser revisadas en la vía judicial, lo que otorga a los administrados un mecanismo más de defensa.

En tal virtud, revisar las actuaciones de la Administración y las posibles afectaciones al debido procedimiento en la vía del procedimiento contencioso tributario garantiza que lo decidido por el Tribunal Fiscal pueda ser objeto de revisión en la vía judicial, lo que no ocurriría en caso que dichas afectaciones sean analizadas en la vía de la queja, por lo que se advierte que en el primer supuesto la protección del derecho de defensa es más amplia que en el segundo.

En relación con el problema planteado, si bien normativamente se ha señalado que los deudores tributarios pueden presentar queja cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal, se aprecia la generalidad con que ha sido establecida dicha norma, lo que hace necesario determinar los aspectos que pueden ser revisados en la vía de la queja para dilucidar entonces si las infracciones ocurridas durante el procedimiento de fiscalización o verificación pueden ser revisadas en ésta o si corresponde invocar la nulidad en el procedimiento contencioso tributario.

En tal sentido, no puede asumirse que todo procedimiento o actuación que afecte directamente a los administrados o que infrinjan las citadas normas puede ser revisado en la vía de la queja y posteriormente en apelación, ya que debe evitarse una pluralidad de procedimientos en los que se discuta la misma causa, con la finalidad de evitar pronunciamientos contradictorios, lo que vulneraría los citados principios de uniformidad y predictibilidad.

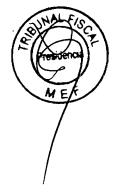
Por tal motivo, es importante hacer mención a las líneas interpretativas del Tribunal Fiscal en relación con el alcance de la queja.

Al respecto, según una de estas líneas interpretativas, en la vía de la queja no se pueden someter a conocimiento del Tribunal Fiscal posibles o probables actuaciones o violaciones de la Administración, esto es, actuaciones que potencialmente pudieran afectar los derechos de los contribuyentes o lo dispuesto por el Código Tributario. En efecto, no pueden someterse a esta vía actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados y cuya corrección o encauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas¹⁴², situaciones en las que se ha declarado improcedente la queja, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento¹⁴³ y sobre hechos debidamente comprobados¹⁴⁴.

omisión de trámites que deben ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto en la instancia respectiva. Al respecto, se señala que la resolución que resuelve la queja será irrecurrible.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6106-1-2002 se ha señalado que sólo procede que se emita pronunciamiento en la vía de la queja ante hechos debidamente comprobados y no sobre posibles actuaciones de la





Así por ejemplo, en la RTF N° 18758-8-2011 se ha señalado que en el procedimiento de queja no procede analizar actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados, y cuya corrección o reencauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento o derecho regulado por el Código Tributario. En similar sentido, se ha emitido la RTF N° 07066-5-2013.

De otro lado, esta instancia ha señalado que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o vulneración de los derechos del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos que se pueden plantear en los procedimientos contenciosos o no contenciosos tributarios, la que no procede cuando existan otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Al respecto, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02632-2-2005, de observancia obligatoria, se delimitó, entre otros, la competencia del Tribunal Fiscal respecto del recurso de queja, toda vez que este procede en los casos siguientes: (i) Contra las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor o, (ii) Contra las actuaciones que constituyeran una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, aun cuando no estuviera contenida en el Código Tributario.

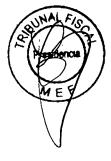
No obstante, se añadió que el recurso de queja se alejaba del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, y que excepcionalmente no sería procedente cuando existieran "adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos". En este contexto, en la RTF N° 03047-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que el cuestionamiento al requerimiento de pago previo, como requisito procesal, debía ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario en trámite y no en la vía de la queja.

En efecto, en la citada Resolución N° 03047-4-2003 se ha indicado que la queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar se vulnere los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario, en los casos en que no exista otra vía idónea, agregándose que por dicha razón, "no debe a través de un recurso de queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto controvertido. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que conllevaría a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios-, restándole seguridad jurídica al procedimiento".

En tal sentido, se advierte que no es posible cuestionar por la vía de la queja cualquier actuación de la Administración que afecte directamente a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en tanto existen procedimientos adicionales la excluyen¹⁴⁵ en

En tal sentido, se excluye del alcance de la queja toda violación cuyo conocimiento corresponda ser analizado dentro del procedimiento contencioso o no contencioso, esto es, que tenga una vía administrativa en la que sea posible revisarla.





Administración. En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 03413-4-2013, la que a su vez cita el criterio de las RTF Nº 06495-1 -2005 y 04972-1 -2007.

En este sentido, en las Resoluciones N° 6106-1-2002 y 3413-4-2013 se ha señalado que la queja procede sobre hechos debidamente comprobados o acreditados y no contra posibles actuaciones de la Administración.

determinadas circunstancias (como es la existencia de otro procedimiento en trámite o de otra vía que sea la idónea¹⁴⁶).

En línea con lo expuesto, este Tribunal ha interpretado que las actas probatorias, emitidas en ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria (que, como se verá más adelante, tienen naturaleza similar a los requerimientos de información emitidos durante el procedimiento de fiscalización), no pueden ser cuestionadas ni en la vía del procedimiento contencioso ni en la vía de la queja en el entendido que por sí solas no tienen posibilidad de afectar derechos de los administrados, sino cuando se emita un acto administrativo que se sustente en aquélla, otorgándose la oportunidad de impugnarlo a través del procedimiento contencioso tributario.

En efecto, en la Resolución N° 03619-1-2007¹⁴⁷, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que: "El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores".

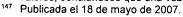
En los fundamentos de dicha resolución, se indicó lo siguiente:

"Como se puede advertir de las normas citadas, las actas probatorias en mención no son actos definitivos sino constituyen actos de trámite al estar dirigidos a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final. En efecto, una vez que tales actas son levantadas por el fedatario fiscalizador –dejando constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones— estará expedita la facultad discrecional de la Administración —conforme al artículo 82º del Código Tributario— para la emisión de las resoluciones sancionatorias que correspondan, las que conforme al artículo 135º del Código Tributario constituyen actos reclamables.

Nótese que sólo procede el cuestionamiento del acta probatoria —en la vía contenciosa— una vez emitida y notificada la resolución sancionatoria a la que sustenta, encontrándose de esta manera a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos respectivos, en tal sentido, dado que según el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal Nº 24-2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, sólo cabe la formulación de una queja cuando no exista adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer la materia controvertida, no cabe presentar una queja contra un acta probatoria pues dicho cuestionamiento debe tramitarse en el procedimiento contencioso tributario. (...)

Asimismo, cabe señalar que si bien los artículos 137º y siguientes del Código Tributario establecen un procedimiento de carácter sumario para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones presentadas contra las resoluciones sancionatorias antes mencionadas, también lo es que el mismo ofrece mayores garantías que la queja para determinar la comisión de una infracción (etapa probatoria, doble instancia, informe oral, etc) considerando que su probanza debe regirse

Así, por ejemplo en la RTF Nº 10003-11-2013 se declaró improcedente una queja por no resolver una solicitud de devolución por considerarse que la vía idónea era impugnar la ficta denegatoria. Por otro lado, en el caso de la RTF Nº 13464-1-2010 la queja fue declarada improcedente porque había sido presentada ante la emisión de eventuales valores, señalándose que una vez que ellos sean emitidos, podrían ser impugnados.







por principios cuya aplicación es muy rigurosa (como el de tipicidad, concurso de infracciones, presunción de inocencia, etc.) a efecto de cautelar los derechos de los administrados.

Finalmente, debe indicarse que el levantamiento de un acta probatoria no produce un perjuicio inminente e irreparable ni conduce a la indefensión del administrado, considerando que la misma no establece sanción alguna, la que recién seria impuesta mediante la resolución sancionatoria respectiva, dejándose a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos correspondientes".

Como se aprecia de los citados fundamentos, en el caso del levantamiento de actas probatorias 148, al igual que en el del procedimiento de fiscalización, al existir una vía idónea para efectuar cuestionamientos, no procede abrir otra (la queja), únicamente porque se trata de una más expeditiva, siendo que ello no implica dejar en estado de indefensión al administrado, ya que cualquier irregularidad podrá ser corregida al impugnarse el acto administrativo que se emita y posteriormente, de ser el caso, en la vía judicial tras agotarse la vía administrativa. En tal sentido, como se ha indicado previamente, cuando la revisión de la actuación de la Administración es efectuada en la vía del procedimiento contencioso tributario, lo que permite a acceder luego a la judicial, el derecho de defensa del administrado queda plenamente garantizado.

En efecto, si se considera que los requerimientos, cartas, esquelas y demás documentos emitidos por la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación forman parte de un conjunto de actuaciones preparatorias, tendientes a proveerle de medios de prueba que acreditarán la existencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, para verificar su correcta determinación y/o cálculo o la violación de alguna norma de carácter formal, entre otros, se advierte que por sí solos no generan ningún perjuicio a los administrados ni están destinados a producir efectos jurídicos sobre sus intereses, obligaciones o derechos, ya que para ello es necesaria la emisión de un acto posterior que sí está destinado a producir efectos jurídicos, en tal sentido, cuestionar actuaciones de ese tipo podría devenir en un ejercicio inútil.

Al respecto, es importante notar que no importa el contenido de un requerimiento, carta o esquela emitida y notificada por la Administración puesto que por sí solos, dichos documentos no tienen efectos jurídicos sobre los administrados, sino hasta que se emita un acto administrativo que se sustente en éstos. En tal sentido, si alguna actuación de la Administración no es tomada como fundamento de un acto administrativo no surtirá efectos frente a éstos y no afectará su esfera jurídica.

Así, por ejemplo, si en un requerimiento no se otorga el plazo fijado por la norma para la presentación y/o exhibición de pruebas, o se solicita información que no se debería solicitar, y esto no es cumplido por el administrado, en tanto la Administración no emita algún acto administrativo que pretenda darle efectos jurídicos a esa omisión, como por ejemplo, una resolución de multa o una resolución que determine la obligación sobre base presunta, dicho requerimiento no tendrá ningún efecto jurídico sobre el administrado.

En relación con las actas probatorias, se considera que poseen una naturaleza similar a los requerimientos y sus resultados pues a través de éstas, un funcionario público deja constancia de la verificación de ciertos hechos, siendo que este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones que éstas solo pueden ser cuestionadas en el procedimiento contencioso tributario, a través de la impugnación presentada contra los valores que se emitan sustentándose en aquéllas, lo que se debe a que por sí solas no afectan la esfera jurídica de los administrados.



AN E F

En tal sentido, es importante recalcar que cualquier actuación llevada a cabo por la Administración en el curso de un procedimiento de fiscalización, no produce efectos jurídicos directos, sino que están subordinados a la emisión de un acto posterior, por lo que los dictámenes, pericias, informes, requerimientos y sus resultados son actos eminentemente preparatorios¹⁴⁹.

En ese orden de ideas, iniciar un procedimiento de queja ante irregularidades en el procedimiento de fiscalización o verificación, implicaría quejarse por probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados por infracciones ocurridas durante el curso de dichos procedimientos, las que, de ser el caso, se configurarían recién como afectaciones reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, cuya nulidad puede ser invocada en la vía del contencioso tributario.

Así, conforme con el citado artículo 75º del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, de manera que la controversia que se plantee respecto de las infracciones ocurridas durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en rigor constituye un cuestionamiento de validez de los valores emitidos, lo que sólo podrá ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario, en el que se podrá invocará la causal de nulidad que, de ser el caso, corresponda.

En tal sentido, si se permitiese revisar dichas actuaciones antes de emitirse el acto administrativo que se sustenta en una actuación irregular de la Administración durante los citados procedimientos, se afectarían dos líneas interpretativas de este Tribunal, esto es, que no procede acudir en vía de queja cuando se aleguen posibles afectaciones a los derechos de los administrados (esto es, que no tratan sobre actos concretos y actuales) y cuando existe otra vía idónea para ello, tal como se ha interpretado respecto de las actas probatorias, las que no pueden cuestionarse mediante la queja.

En efecto, no es posible sostener que mediante la queja se pretende corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento que no ha culminado, permitiendo a la Administración subsanar sus actuaciones, ya que en tanto dichas actuaciones no sean utilizadas como fundamento para la emisión de un acto administrativo, no tendrán efecto alguno sobre la esfera jurídica del deudor tributario, esto es, se estaría ante una posible afectación de un derecho y no ante una afectación concreta y actual.

Por su parte, en diversas Resoluciones de este Tribunal como las N° 148-1-2004, 3199-5-2006, 9253-1-2007, 9402-1-2007, 6112-3-2013, entre otras, se ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que sus resultados, en los que se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, son los que sustentan, en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa contra las que el quejoso tendrá expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo.



M E F

En relación con la calidad de acto preparatorio del requerimiento, puede apreciarse que en la RTF N° 3123-11-2014 se ha señalado que un requerimiento emitido por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, sustentándose en el artículo 62° del Código Tributario no constituye un acto reclamable al no contener la determinación de la obligación tributaria, pues de acuerdo con el artículo 75° de dicho código, una vez concluido el procedimiento de fiscalización, recién se determinará si existe deuda tributaria o no y, de ser el caso, se emitirá, entre otros, la correspondiente resolución de determinación.

En consecuencia, si el deudor tributario adicionalmente a la vía de queja, cuenta con un "procedimiento o vía idónea" como es el caso del procedimiento contencioso tributario, en el cual se discutirá si durante la fiscalización o verificación se ha respetado el debido procedimiento, no podrá emitirse pronunciamiento al respecto en la vía de la queja, ya que será a través del cuestionamiento del acto que le dio efectos jurídicos a la actuación de la Administración el escenario donde deberá discutirse la legalidad de dicha actuación.

Finalmente, en relación con el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, según el cual: "En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario" cabe señalar que corresponde su inaplicación al amparo del artículo 102° del Código Tributario por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, que contempla el principio de legalidad y reserva de ley, el cual precisa que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede normar los procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario, tal como ocurre en el caso de las quejas referidas a actuaciones o procedimientos que afectan directamente o infrinjan el procedimiento de fiscalización o verificación.

Si bien el citado reglamento se emitió al amparo de la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981¹⁵², que estableció que "Las normas reglamentarias y complementarias que regulen el procedimiento de fiscalización, se aprobarán mediante Decreto Supremo en un plazo de sesenta (60) días hábiles", debe tenerse en consideración que dicha disposición autorizaba a reglamentar y complementar el procedimiento de fiscalización, no el de queja, advirtiéndose que el mencionado artículo 11° pretende normar éste último, en cuanto a actuaciones que pueden ser materia de queja.

Por lo tanto, se concluye que no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Y en ese sentido, corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Publicado el 15 de marzo de 2007





Este artículo 11° fue modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016. El citado artículo, antes de la modificatoria tenía un texto similar: "En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario".

Conforme con el citado artículo 102°, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido por el artículo 154° del mismo código.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

SUB PROPUESTA 1.1

Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.

SUB PROPUESTA 1.2

Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, en tanto no se hayan notificado resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan, conforme con el artículo 155° del Código Tributario y el artículo 11° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo 085-2007-EF.

PROPUESTA 2

SUB PROPUESTA 2.1

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso a) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

SUB PROPUESTA 2.2

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar y el inciso a) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.





SUB PROPUESTA 2.3

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.





ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO Nº 133-2013-EF, MODIFICADO POR LEY Nº 30264.

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

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

Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

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

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

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





- 2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:
- a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

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

- b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.
- c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

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

3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.

4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

La citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la





Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos.

5. Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.

Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.

6. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, por un período no mayor de cinco (5) días hábiles, prorrogables por otro igual.

Tratándose de la SUNAT, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles, prorrogables por un plazo igual. Mediante Resolución de Superintendencia la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles.

La Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido inmovilizado.

7. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles.

La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier Juez Especializado en lo Penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte.

La Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por Fedatario, de la documentación incautada que éste indique, en tanto ésta no haya sido puesta a disposición del Ministerio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado.

Al término de los cuarenta y cinco (45) días hábiles o al vencimiento de la prórroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados.

Tratándose de bienes, al término del plazo o al vencimiento de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria comunicará al deudor tributario a fin que proceda a recogerlos en el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la comunicación antes mencionada, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. Transcurrido el mencionado plazo, el abandono se producirá sin





el requisito previo de emisión de resolución administrativa alguna. Será de aplicación, en lo pertinente, las reglas referidas al abandono contenidas en el Artículo 184.

En el caso de libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro respectivo, la Administración Tributaria conservará la documentación durante el plazo de prescripción de los tributos. Transcurrido éste podrá proceder a la destrucción de dichos documentos.

8. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.

Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte.

La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.

En el acto de inspección la Administración Tributaria podrá tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados.

- 9. Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo responsabilidad.
- 10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:
- a) Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.
- b) Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración.
- 11. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.
- 12. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad.





Las entidades a las que hace referencia el párrafo anterior, están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable.

- 13. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.
- 14. Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.
- 15. Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario.
- 16. La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.

El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.

Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la Sunat establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera.

En cualquiera de los dos casos señalados en el párrafo precedente, la Sunat, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos.

- 17. Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.
- 18. Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.





Los deudores tributarios que sean personas naturales podrán tener acceso directo a la información a la que se refiere el párrafo anterior.

La información a que se refiere este inciso no comprende secretos industriales, diseños industriales, modelos de utilidad, patentes de invención y cualquier otro elemento de la propiedad industrial protegidos por la ley de la materia. Tampoco comprende información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización.

La Administración Tributaria, al facilitar el acceso a la información a que se refiere este numeral no podrá identificar la razón o denominación social ni el RUC, de ser el caso, que corresponde al tercero comparable.

La designación de los representantes o la comunicación de la persona natural que tendrá acceso directo a la información a que se refiere este numeral, deberá hacerse obligatoriamente por escrito ante la Administración Tributaria.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural tendrán un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados desde la fecha de presentación del escrito al que se refiere el párrafo anterior, para efectuar la revisión de la información.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

19. Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video.

La información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad.

20. La Sunat podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve.

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

Ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios".

Artículo 62°-A.- (76) PLAZO DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA

"1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de





fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

- 2. Prórroga: Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando:
- a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
- b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.
- 3. Excepciones al plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.
- 4. Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.
- 5. Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.
- 6. Suspensión del plazo: El plazo se suspende:
- a) Durante la tramitación de las pericias.
- b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.





- f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria".

Artículo 62°-B.- FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA

"El procedimiento de fiscalización parcial electrónica, a que se refiere el último párrafo del artículo 61 se realizará conforme a lo siguiente:

- a) La SUNAT notificará al deudor tributario, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104, el inicio del procedimiento de fiscalización acompañado de una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses respectivos con el detalle del (los) reparo(s) que origina(n) la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación.
- b) El deudor tributario en un plazo de diez (10) días hábiles siguientes, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha de notificación del inicio de la fiscalización parcial electrónica, subsanará el (los) reparo(s) notificado(s) contenidos en la liquidación preliminar realizada por la SUNAT o sustentará sus observaciones a esta última y, de ser el caso, adjuntará la documentación en la forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante la resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112-A.
- c) La SUNAT, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la fecha en que vence el plazo establecido en el párrafo anterior, notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104, la resolución de determinación con la cual se culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa. La citada resolución de determinación contendrá una evaluación sobre los sustentos presentados por el deudor tributario, según corresponda.

En caso de que el deudor tributario no realice la subsanación correspondiente o no sustente sus observaciones en el plazo establecido, la SUNAT notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104, la resolución de determinación con la cual culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa.

d) El procedimiento de fiscalización parcial que se realice electrónicamente de acuerdo al presente artículo deberá efectuarse en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día en que surte efectos la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. Al procedimiento de fiscalización parcial electrónica no se le aplicará las disposiciones del artículo 62-A".

Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

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





Artículo 76.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

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

Artículo 101°.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

"Son atribuciones del Tribunal Fiscal: (...)

5. Atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal...".

Artículo 110°.- DECLARACIÓN DE LA NULIDAD DE LOS ACTOS.

"...Los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro o mediante la reclamación prevista en el Artículo 163 del presente Código, según corresponda, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento...".

Artículo 112°.- PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

"Los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:

- 1. Procedimiento de Fiscalización.
- 2. Procedimiento de Cobranza Coactiva.
- 3. Procedimiento Contencioso-Tributario.
- 4. Procedimiento No Contencioso".

Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

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





De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial...".

Artículo 155°.- QUEJA

"La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria...".

REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT, DECRETO SUPREMO Nº 085-2007-EF Y MODIFICATORIAS

Artículo I.- Definiciones

"Para efectos del presente Decreto Supremo, se entenderá por: (...)

e) Procedimiento de Fiscalización: Al Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

f) Procedimiento de fiscalización parcial: Al procedimiento de fiscalización en el que la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria...".

Artículo 1°.- Inicio del Procedimiento

"El Procedimiento de Fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al





Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento...".

Artículo 2°.- De la documentación

"Durante el Procedimiento de Fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas.

Los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos:

- a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado
- b) Domicilio fiscal
- c) RUC
- d) Número del documento
- e) Fecha
- f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización
- g) Objeto o contenido del documento; y
- h) La firma del trabajador de la SUNAT competente.

La notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario".

Artículo 3° .- De las Cartas

"La SUNAT a través de las Cartas comunicará al Sujeto Fiscalizado lo siguiente:

- a) Que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización, parcial o definitiva, presentará al Agente Fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del Procedimiento de Fiscalización Parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.
- b) La ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Aduaneras de Mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar.
- c) La ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.
- d) El reemplazo del Agente Fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes.
- e) La suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario.
- f) Cualquier otra información que deba notificarse al Sujeto Fiscalizado durante el Procedimiento de Fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4, 5 y 6".





Artículo 4°.- Del Requerimiento

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

- a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o,
- b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

El Requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar lo siguiente:

- i) El lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.
- ii) Tratándose del Procedimiento de Fiscalización Parcial, los aspectos a fiscalizar.
- iii) Tratándose del requerimiento de la ampliación de la fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el Sujeto Fiscalizado.
- iv) Tratándose del primer requerimiento de la fiscalización definitiva producto de la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial a uno definitivo, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el Sujeto Fiscalizado.

Los requerimientos a que se refieren los numerales iii) y iv) serán notificados conjuntamente con la carta de ampliación de la fiscalización.

La información y/o documentación exhibida y/o presentada por el Sujeto Fiscalizado, en cumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento, se mantendrá a disposición del Agente Fiscalizador hasta la culminación de su evaluación".

Artículo 5° .- De las Actas

"Mediante Actas, el Agente Fiscalizador dejará constancia de la solicitud a que se refiere el artículo 7 y de su evaluación así como de los hechos constatados en el Procedimiento de Fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el resultado del Requerimiento.

Las Actas no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aún cuando presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, o cuando el Sujeto Fiscalizado manifieste su negativa y/u omita suscribirla o se niegue a recibirla. Lo dispuesto en el presente párrafo es aplicable, en lo pertinente, a los demás documentos referidos en el artículo 2".





Artículo 6° .- Del resultado del Requerimiento

"Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización.

Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas".

Artículo 7°.- De la exhibición y/o presentación de la documentación

"1. Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el Sujeto Fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el Agente Fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles.

Si el Sujeto Fiscalizado no solicita la prórroga se elaborará el resultado del Requerimiento. También se elaborará dicho documento si las razones del mencionado sujeto no justifican otorgar la prórroga debiendo el Agente Fiscalizador indicar en el resultado del Requerimiento la evaluación efectuada.

- 2. Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el Sujeto Fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido.
- 3. Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación.

De no cumplirse con los plazos señalados en los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado. Para estos efectos deberá estarse a lo establecido en el artículo 1315 del Código Civil.

También se considerará como no presentada la solicitud de prórroga cuando se alegue la existencia de caso fortuito o fuerza mayor y no se sustente dicha circunstancia.

La Carta mediante la cual la SUNAT responda el escrito del Sujeto Fiscalizado podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento.





Si la SUNAT no notifica su respuesta, en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos:

- a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga.
- b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles.
- c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles".

Artículo 8°.- Del cierre del Requerimiento

- "El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente:
- a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento.

"Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderán, en dicho día, iniciados los plazos a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario según sea el caso, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento."

b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.

De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento".

Artículo 10°.- De la finalización del Procedimiento de Fiscalización

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

Artículo 11°.- Recursos contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización

"En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario".





Artículo 12°.- De los plazos

"Los plazos establecidos en los artículos 61 y 62-A del Código Tributario sólo son aplicables para el Procedimiento de Fiscalización Parcial y el Procedimiento de Fiscalización Definitiva respectivamente.

Tratándose de la ampliación del Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario se iniciará en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva".

Artículo 13°.- De la suspensión

"Para efectos de la suspensión del plazo de fiscalización, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 61 y en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, se considerará lo siguiente:"

- a) Tratándose de las pericias, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de la pericia hasta la fecha en que la SUNAT reciba el peritaje.
- b) Cuando la SUNAT solicite información a autoridades de otros países, el plazo se suspenderá desde la fecha en que se presenta la solicitud hasta la fecha en que se reciba la totalidad de la información de las citadas autoridades.
- c) El plazo se suspenderá en el caso del supuesto a que se refiere el inciso c) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, sea que se presente un caso fortuito o un caso de fuerza mayor. Para estos efectos se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 1315 del Código Civil.
- d) Cuando el Sujeto Fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información.
- e) Tratándose de la prórroga solicitada por el Sujeto Fiscalizado, se suspenderá el plazo por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT.
- f) Tratándose de los procesos judiciales:
- i) Iniciados con anterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, se suspenderá el plazo correspondiente desde la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregó la totalidad de la información solicitada en el primer Requerimiento hasta la culminación del proceso judicial, según las normas de la materia."
- ii) Iniciados con posterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario se suspenderá el plazo correspondiente desde el día siguiente de iniciado el proceso judicial hasta su culminación."





- iii) Que ordenen la suspensión de la fiscalización, se suspenderá el plazo desde el día siguiente en que se notifique a la SUNAT la resolución judicial que ordena dicha suspensión hasta la fecha en que se notifique su levantamiento.
- g) Cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.
- h) De concurrir dos o más causales, la suspensión se mantendrá hasta la fecha en que culmine la última causal".

Artículo 14°.- De la notificación de las causales que suspenden los plazos

"La SUNAT notificará al Sujeto Fiscalizado, mediante Carta, todas las causales y los períodos de suspensión, así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años a que se refieren los artículos 61 y 62- A del Código Tributario, respectivamente."

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior:

- a) La SUNAT podrá comunicar la suspensión del plazo cuando otorgue, mediante Acta o Carta, la prórroga a que se refiere el artículo 7 o cuando proceda al cierre del Requerimiento de acuerdo a lo señalado en el último párrafo del inciso b) del artículo 8.
- b) La SUNAT comunicará las causales, los períodos de suspensión y el saldo del plazo, cuando al amparo de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 92 del Código Tributario el Sujeto Fiscalizado solicite conocer el estado del procedimiento".

Artículo 15°.- De la notificación de las causales que prorrogan el plazo

"La SUNAT notificará al Sujeto Fiscalizado, mediante Carta, la prórroga del plazo así como las causales a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario un mes antes de cumplirse el año establecido en el numeral 1 del citado artículo".

Artículo 16°.- De los efectos de los plazos

"Una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al Sujeto Fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y período, o la Declaración Aduanera de Mercancías o los aspectos que fueron materia del Procedimiento de Fiscalización, según corresponda".





ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 3047-4-2003 (publicada el 23-06-2003)

"Según lo prescrito en los artículos 137°, 140° y 146° del Código Tributario, ubicados en el Título III de su Libro Tercero -referidos al procedimiento contencioso tributario-, la presentación extemporánea de los recursos de reclamación y apelación, y, por ende, la exigencia del pago previo de la deuda impugnada para su admisión a trámite; corresponde ser evaluada por la Administración Tributaria, y en su caso, por el Tribunal Fiscal, en un procedimiento contencioso; por lo que, no cabe que, en la vía de la queja, el Tribunal emita pronunciamiento sobre tal requerimiento.

En efecto, según el inciso a) del artículo 155° y el artículo 101° del Código Tributario, así como el artículo 38° de la Ley de Ejecución Coactiva - Ley N° 26979, el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse sobre los recursos de queja presentados cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código o en la mencionada Ley, sin embargo ello no comprende los requerimientos de pago previo o de carta fianza que son expedidos durante la tramitación de un recurso de reclamación o de apelación, por lo que su cuestionamiento debe ser dilucidado precisamente en dicho procedimiento contencioso en trámite.

El Tribunal Fiscal no debe a través de un recurso de queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto controvertido. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que conllevaría a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios-, restándole seguridad jurídica al procedimiento.

Finalmente, debe indicarse que el requerimiento de pago previo y la eventual declaración de inadmisibilidad de la reclamación no genera un daño inminente e irreparable por el ente fiscal, pues en tal supuesto el contribuyente tiene la posibilidad de interponer una apelación para que sea resuelta por el Tribunal Fiscal."

RTF N° 2632-2-2005 (Publicada el 08-06-2005)

"Que de los supuestos que habilitan la interposición de la queja, como son la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que afecten a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el código, se aprecia que la naturaleza de la queja regulada en el código es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose la queja del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137º y 145º del citado código, y





no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos".

RTF N° 1682-Q-2015 (Publicada el 27-05-2015)

"Al respecto, cabe precisar que no resulta aplicable el reglamento del procedimiento de fiscalización aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF. En efecto, el artículo I de la citada norma, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, señala que no se encuentran comprendidas dentro del concepto de procedimiento de fiscalización que se regirá por dicho reglamento las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales.

Ahora bien, como se ha señalado, según el citado artículo 62º del Código Tributario, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional y tiene como finalidad comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales de cargo de los administrados.

Sobre el particular, en cuanto a la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales, existe escasa regulación o programación de la actuación administrativa que defina exactamente lo que debe decidir la Administración en cada supuesto, lo que no obsta para que dicha actuación se encuentre sometida a derecho. En tal sentido, como toda actuación administrativa, puede ser analizada para determinar si se ajusta a los principios del procedimiento administrativo.

En efecto, conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

Por su parte, según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla, entre otros, al principio de legalidad, 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 les fueron conferidas. Asimismo, conforme con el principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.

En efecto, las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados".



