

LA SUNAT Y LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

Derecho **Lo Esencial del Derecho** 37

Comité Editorial

Baldo Kresalja Rosselló (presidente)

César Landa Arroyo

Jorge Danós Ordóñez

Manuel Monteagudo Valdez

Abraham Siles Vallejos (secretario ejecutivo)

CARMEN DEL PILAR ROBLES MORENO

LA SUNAT Y LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS



**FONDO
EDITORIAL**

PONTIFICIA **UNIVERSIDAD CATÓLICA** DEL PERÚ

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

340.7 Robles Moreno, Carmen del Pilar, 1957-
L La Sunat y los procedimientos administrativos tributarios / Carmen del Pilar Robles
37 Moreno.-- 1a ed.-- Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial,
2018 (Lima : Tarea Asociación Gráfica Educativa).
186 p. ; 21 cm.-- (Lo esencial del derecho ; 37)

Bibliografía: p. [183]-184.
D.L. 2018-19094
ISBN 978-612-317-437-8

1. Derecho - Estudio y enseñanza 2. Derecho tributario - Perú 3. Administración
tributaria - Perú 4. Impuestos - Aspectos legales - Perú I. Pontificia Universidad
Católica del Perú II. Título III. Serie

BNP: 2018-502

La Sunat y los procedimientos administrativos tributarios

Carmen del Pilar Robles Moreno

Colección «Lo Esencial del Derecho» N° 37

© Carmen del Pilar Robles Moreno, 2018

De esta edición:

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2018

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

La colección «Lo Esencial del Derecho» ha sido realizada por la Facultad de
Derecho de la PUCP bajo los auspicios del equipo rectoral.

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: diciembre de 2018

Tiraje: 1000 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio,
total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

ISBN obra completa: 978-612-317-229-9

ISBN volumen: 978-612-317-437-8

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2018-19094

Registro del Proyecto Editorial: 31501361801248

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa

Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

Índice

PRESENTACIÓN	13
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO 1	
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ADMINISTRADO	17
1. La administración tributaria	17
1.1. SUNAT	17
1.2. Gobiernos locales	18
1.3. Gobiernos regionales	18
1.4. Otras instituciones	19
2. El administrado	19
2.1. Sujetos sometidos al Código Tributario	19
2.2. Aplicación supletoria de la Ley del Procedimiento Administrativo General	21
3. El deudor tributario	22
3.1. Contribuyente	23
3.2. Responsable	25
3.3. Agente de retención	26
3.4. Agente de percepción	26
4. La relación entre la administración tributaria y el administrado	27
4.1. La obligación tributaria	29

5. Exigibilidad	33
5.1. Estructura de la ley tributaria	35
6. Extinción de la obligación tributaria	38
6.1. Pago	39
6.2. Compensación	42
6.3. Condonación	45
6.4. Consolidación	47
6.5. Deudas de cobranza dudosa	48
6.6. Deudas de recuperación onerosa	49
7. Deberes de los administrados	49
8. Beneficiario final	52
8.1. Declaración de beneficiario final	53
8.2. Información sobre el beneficiario final	53
8.3. Suministro de información por profesionales	54
8.4. Regulación en el Código Tributario	54
9. Derechos de los administrados	55
10. Preguntas	66
CAPÍTULO 2	
LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS	
1. Actos administrativos tributarios	67
1.1. Resolución de determinación	69
1.2. Resolución de multa	69
1.3. Orden de pago	70
2. Validez y eficacia de los actos administrativos	70
3. La notificación de los actos administrativos	72
4. Formas de notificación	73
4.1. La notificación mediante acuse de recibo	73
4.2. La notificación con certificación de negativa a la recepción	74
4.3. La notificación por medio de sistemas de comunicación electrónica	74
4.4. La notificación por cedulón	75
4.5. La notificación por constancia administrativa	75

4.6. La notificación mediante publicación	75
4.7. La notificación tácita	76
4.8. La notificación para el sujeto no hallado y no habido	76
4.9. El caso especial en el cual el sujeto haya señalado domicilio procesal	77
5. Efectos de la notificación	77
6. Preguntas	78

CAPÍTULO 3

EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 79

1. Cuestiones previas	79
1.1. Secuencia de actos	79
1.2. Voluntad de la administración pública	79
1.3. Satisfacción de pretensiones	79
1.4. Procedimiento y proceso	80
2. Aproximación al derecho procesal tributario	81
3. Régimen legal de los procedimientos tributarios	82
4. Preguntas	83

CAPÍTULO 4

EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN 85

1. Facultad de fiscalización	85
2. El procedimiento de fiscalización	87
2.1. Fiscalización definitiva	87
2.2. Fiscalización parcial	90
2.3. Fiscalización parcial electrónica	91
3. Determinación de la obligación tributaria	93
3.1. Determinación sobre base presunta	94
4. Aplicación del segundo al quinto párrafo de la norma XVI	97
4.1. Presupuesto para su aplicación	98
4.2. Comité revisor	98
4.3. Decisión del comité revisor	99
5. Preguntas	101

CAPÍTULO 5

EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA	103
1. Concepto	103
2. Deuda exigible en cobranza coactiva	103
3. Facultades del ejecutor coactivo	104
4. Procedimiento	105
4.1. Autotutela	105
4.2. Ejecutoriedad	106
4.3. Concepto básico	107
4.4. Acto coercitivo y acto coactivo	107
4.5. Etapas	108
4.6. Inicio	108
4.7. Medidas cautelares	109
5. Bienes inembargables	111
6. Naturaleza de la suspensión o conclusión del procedimiento	114
7. Supuestos de suspensión del procedimiento	114
8. Supuestos de conclusión del procedimiento	114
9. Intervención excluyente de propiedad	115
10. Tasación y remate	116
11. Recurso de apelación	117
12. Medidas cautelares previas	118
12.1. Plazos	119
12.2. Levantamiento de la medida cautelar previa	120
12.3. Medidas cautelares en el procedimiento de fiscalización o verificación	120
13. Preguntas	121

CAPÍTULO 6

EL PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	123
1. Concepto	123
2. Solicitud de devolución	124
3. Solicitud de compensación	125

4. Solicitud de prescripción	127
4.1. Plazos	128
4.2. Interrupción	130
4.3. Suspensión	131
4.4. Declaración de la prescripción	133
4.5. Momento en que puede oponerse	133
4.6. Efectos del pago voluntario	133
5. Preguntas	134

CAPÍTULO 7

EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	135
1. Etapas	135
2. Medios probatorios	136
3. Pruebas de oficio	136
4. Facultad del reexamen	137
5. Desistimiento	137
6. La reclamación	137
6.1. Actos reclamables	139
6.2. Requisito de pago previo	142
6.3. Requisitos de admisibilidad	146
6.4. Subsanación de requisitos de admisibilidad	148
6.5. Medios probatorios extemporáneos	149
6.6. Plazos	149
6.7. Interés	151
7. La apelación	151
7.1. Tribunal Fiscal	152
7.2. Recursos contra la denegatoria ficta	153
7.3. Dónde se presenta la apelación	153
7.4. Requisitos de admisibilidad y subsanación	154
7.5. Medios probatorios	156
7.6. Plazos	157
7.7. Intereses	158

8. Preguntas	159
CAPÍTULO 8	
APELACIÓN DE PURO DERECHO	161
1. Concepto	161
2. Plazos	161
3. Calificación	162
4. Preguntas	163
CAPÍTULO 9	
LA QUEJA COMO REMEDIO PROCEDIMENTAL	165
1. Concepto	165
2. Cuándo se presenta	167
3. La queja contra las administraciones tributarias	173
3.1. Procedimiento	173
4. La queja contra el Tribunal Fiscal	174
4.1. Procedimiento	174
5. Preguntas	176
CAPÍTULO 9	
OTROS ASPECTOS RELEVANTES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS	177
1. La resolución del Tribunal Fiscal	177
2. El precedente de observancia obligatoria	177
3. Resoluciones de cumplimiento	179
4. Solicitud de corrección, ampliación o aclaración	181
5. Preguntas	182
BIBLIOGRAFÍA	183
VOLÚMENES PUBLICADOS	185

PRESENTACIÓN

En su visión de consolidarse como un referente académico nacional y regional en la formación integral de las personas, la Pontificia Universidad Católica del Perú ha decidido poner a disposición de la comunidad la colección jurídica «Lo Esencial del Derecho».

El propósito de esta colección es hacer llegar a los estudiantes y profesores de derecho, funcionarios públicos, profesionales dedicados a la práctica privada y público en general, un desarrollo sistemático y actualizado de materias jurídicas vinculadas al derecho público, al derecho privado y a las nuevas especialidades incorporadas por los procesos de la globalización y los cambios tecnológicos.

La colección consta de cien títulos que se irán publicando a lo largo de varios meses. Los autores son en su mayoría reconocidos profesores de la PUCP y son responsables de los contenidos de sus obras. Las publicaciones no solo tienen calidad académica y claridad expositiva, sino también responden a los retos que en cada materia exige la realidad peruana y respetan los valores humanistas y cristianos que inspiran a nuestra comunidad académica.

«Lo Esencial del Derecho» también busca establecer en cada materia un común denominador de amplia aceptación y acogida, para contrarrestar y superar las limitaciones de información en la enseñanza y práctica del derecho en nuestro país.

Los profesores de la Facultad de Derecho de la PUCP consideran su deber el contribuir a la formación de profesionales conscientes de su compromiso con la sociedad que los acoge y con la realización de la justicia.

El proyecto es realizado por la Facultad de Derecho de la PUCP bajo los auspicios del equipo rectoral.

Fondo Editorial PUCP

INTRODUCCIÓN

Esta obra constituye un pequeño aporte al estudio del derecho tributario en el país. Pretende brindar al lector nociones fundamentales con relación a los procedimientos tributarios regulados en el libro tercero del Código Tributario. En el primer capítulo se desarrolla lo relativo a la administración tributaria y el administrado; en el segundo, los actos administrativos tributarios; y a partir del tercer capítulo comienza el estudio del procedimiento tributario.

En tanto el procedimiento tributario es el medio por el cual la administración tributaria se relaciona con el administrado, se hace necesario que sus actuaciones revistan un marco de legalidad, básicamente con la finalidad de garantizar los derechos de los administrados. Como es natural, esta relación responderá a las necesidades que se susciten en el día a día, por lo que la materia no se agota en las siguientes líneas.

En la segunda disposición complementaria y transitoria del decreto legislativo 1311¹ se dispuso que, por decreto supremo, en un plazo no mayor a 120 días contados a partir de la vigencia de ese decreto legislativo se debía expedir el Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario. Dos años después, aún no se había publicado el texto mencionado. Sobre el particular, se debe tener presente que el TUO de una norma legal

¹ Publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 30 de diciembre de 2016.

contiene el texto original de un determinado dispositivo legal más sus modificaciones vigentes, es decir que no modifica norma legal alguna, sino que ordena las modificaciones que se han efectuado al dispositivo legal.

En este libro hemos introducido los cambios que fueron dispuestos en las siguientes normas:

- decreto legislativo 1263 (publicado el 10 de diciembre de 2016),
- decreto legislativo 1270 (publicado el 20 de diciembre de 2016),
- decreto legislativo 1311 (publicado el 30 de diciembre de 2016),
- decreto legislativo 1315 (publicado el 31 de diciembre de 2016),
- decreto legislativo 1372 (publicado el 2 de agosto de 2018),
- decreto legislativo 1420 (publicado 13 de setiembre de 2018),
- decreto legislativo 1421 (publicado el 13 de setiembre de 2018) y
- decreto legislativo 1422 (publicado el 13 de setiembre de 2018).

Actualmente, el decreto supremo 133-2013-EF es la norma que aprobó el TUDO del código tributario vigente.

CAPÍTULO 1

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ADMINISTRADO

1. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Estado ejerce la potestad tributaria, a la cual se encuentran sometidos los ciudadanos, con la finalidad de obtener recursos para el cumplimiento de los servicios públicos. En este sentido, puede crear, modificar, suprimir y derogar tributos, otorgar exoneraciones, beneficios o incentivos tributarios. Si se crea un tributo, existirá una relación jurídica tributaria entre el Estado y el sujeto pasivo o deudor de la relación jurídico tributaria, siempre que se realice el hecho económico supuesto en la norma tributaria. En este escenario, el Estado necesita de entidades gestoras que administren los tributos que crea. Así pues, las administraciones tributarias son entidades públicas, especializadas en la recaudación, cobranza y fiscalización de tributos.

1.1. SUNAT

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) es la entidad del Estado competente para la administración de los tributos internos y los derechos arancelarios. Al tener a su cargo la gestión de estos tributos goza de las facultades de recaudación, determinación, fiscalización y sanción.

1.2. Gobiernos locales

Los gobiernos locales o municipalidades, sean distritales o provinciales, son las administraciones tributarias encargadas de la gestión y administración de los tributos municipales. El texto único ordenado del Código Tributario¹ establece en su artículo 52 que administrarán, exclusivamente, las contribuciones y tasas municipales, sean estas derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la ley les asigne. Lo que sucede es que de acuerdo al artículo 74 de la Constitución, los gobiernos locales gozan de potestad tributaria restringida a dos tipos de tributos: contribuciones y tasas; por lo tanto, no pueden crear impuestos. La creación de los impuestos municipales se encuentra reservada al Poder Legislativo o al Poder Ejecutivo, previa delegación de facultades.

En este sentido, al tener los gobiernos locales a su cargo la gestión de estos tributos, gozan de las facultades de recaudación, determinación y fiscalización, más no sancionatoria.

1.3. Gobiernos regionales

Los gobiernos regionales promueven el desarrollo y la economía regional, fomentando las inversiones, actividades y servicios públicos, en armonía con las políticas y planes nacionales y locales, de acuerdo a lo señalado por el artículo 192 de la Constitución vigente. En el Código Tributario no hay una norma que regule la competencia de los gobiernos regionales en materia tributaria; sin embargo, tienen la categoría de administración tributaria regional y, así como se modificó el artículo 74 de la Constitución, se debe regular en el Código Tributario la competencia de los gobiernos regionales, que tienen potestad tributaria similar a los gobiernos locales.

¹ Aprobado mediante el decreto supremo 133-2013-EF, publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 22 de junio de 2013.

1.4. Otras instituciones

Cuando nos referimos a las administraciones tributarias, estas no se agotan con la SUNAT, los gobiernos regionales y locales, sino que existen otras administraciones tributarias que pueden ser entidades públicas a las cuales el Estado ha otorgado la facultad de administrar y gestionar tributos, como el Poder Judicial, la Superintendencia Nacional de Registros Públicos, los organismos que regulan los aportes por regulación, entre algunas de las entidades que ejercen también esta función.

2. EL ADMINISTRADO

De acuerdo al TUO de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General², el administrado es la persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo. Asimismo, cuando una entidad interviene en un procedimiento, el administrado se somete a las normas que lo disciplinan, en igualdad de facultades y deberes que los demás administrados.

2.1. Sujetos sometidos al Código Tributario

De otro lado, en la norma II del título preliminar del Código Tributario, que regula el ámbito de aplicación, se dispone que este código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos.

En este mismo orden de ideas, la norma XI del título preliminar del Código Tributario indica qué personas se encuentran sometidas al cumplimiento de lo señalado en el Código Tributario, pues precisa que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú,

² Aprobado por decreto supremo 006-2017-JUS publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 20 de marzo de 2017.

se encuentran sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Tributario y en las leyes y reglamentos tributarios.

Agrega esta norma que también están sometidos y vinculados al Código Tributario las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para ello deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

La modificación a la norma II del título preliminar del Código Tributario³ señala que también se encuentran sometidas y serán de aplicación las normas antes referidas para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria. De este modo, se aplican las disposiciones del Código Tributario y las demás normas tributarias a los sujetos cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente, y se entenderá como autoridad competente a aquella de otro Estado con el que Perú tenga un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Sobre lo que acabamos de señalar es importante precisar los criterios de vinculación.

La norma XI del título preliminar del Código Tributario considera al domicilio como criterio de vinculación o sujeción. Así, para establecer qué sujetos se encuentran sometidos a sus normas, regula precisando dos supuestos iniciales: los sujetos domiciliados y los sujetos no domiciliados en el Perú.

Para el caso de los sujetos domiciliados en el Perú —considerando como domicilio el lugar donde vive o radica con carácter permanente y estable una persona, o, como señala el Código Civil, la residencia

³ Decreto legislativo 1315, publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 31 de diciembre de 2016 y vigente a partir del 1º de enero del 2017.

habitual de la persona en un lugar—, nuestra legislación dispone que todas las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros (el criterio de la nacionalidad no tiene relevancia para determinar la sujeción de las personas a las normas tributarias) domiciliados en el Perú están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código, en las leyes y en los reglamentos tributarios. En este caso opera, como se puede ver, un factor de conexión personal.

En el caso de los sujetos no domiciliados en el Perú, se han considerado otros factores de conexión: real, de la fuente o por el lugar del acto. Así, el Código dispone que también están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Tributario, leyes y reglamentos tributarios las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros (tampoco tiene relevancia la nacionalidad) no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país.

Aquí es pertinente recordar, como ejemplo, que la ley del impuesto a la renta de nuestro país para determinar la renta gravable usa un sistema mixto, pues aplica dos criterios de vinculación: domicilio —domicilio o constitución de empresas: renta de fuente mundial— y fuente de la renta o ubicación de la fuente, criterio de carácter objetivo que tiene como fundamento el lugar donde se encuentran los bienes que generan la renta o riqueza, sin importar que el sujeto sea nacional o domicilie en el país. Este criterio objetivo de renta gravada de fuente peruana se aplica solo a los no domiciliados.

2.2. Aplicación supletoria de la Ley del Procedimiento Administrativo General

De acuerdo a lo señalado por la norma IX del título preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por el Código u otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se

les opongán ni las desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

Por su parte, el artículo I del título preliminar del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que esta ley será de aplicación para todas las entidades de la administración pública. El artículo II señala que 1) la ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales; y 2) las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en esta norma.

La quinta disposición complementaria del decreto legislativo 1311⁴ reafirma la aplicación supletoria de la Ley del Procedimiento Administrativo General al Código Tributario, cuando señala que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se rigen supletoriamente por la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (modificada por el decreto legislativo 1272), y no es aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del título preliminar del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General que hemos referido en el párrafo anterior.

De tal manera, los procedimientos tributarios se rigen por su ley especial, el Código Tributario, y de manera supletoria por la Ley del Procedimiento Administrativo General.

3. EL DEUDOR TRIBUTARIO

El sujeto deudor o sujeto pasivo es la persona que tiene que cumplir con la prestación tributaria o pago del tributo y, como señala el Código

⁴ Publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 30 de diciembre de 2016.

Tributario, puede tener la calidad de contribuyente o la calidad de responsable.

Sujeto pasivo o deudor tributario	
Deudor tributario	Contribuyente
Es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.	Es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, y es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho que genera la obligación tributaria.
Sujeto que debe cumplir con el pago del tributo	

3.1. Contribuyente

El contribuyente es el sujeto que realiza un hecho económico que coincide con la previsión legal de la norma tributaria y, como consecuencia de ello, este hecho económico deriva en lo que conocemos como un hecho imponible. Por ejemplo, el impuesto de alcabala grava la transferencia de predios, y el sujeto afectado en calidad de contribuyente, de acuerdo a la norma tributaria, es el comprador o adquirente del predio. Por ello, si Juan compra un predio es contribuyente del impuesto de alcabala.

Otro ejemplo es el caso del impuesto predial, que grava el valor de la propiedad predial. Es contribuyente el propietario del predio, cualquiera sea su naturaleza, si tiene la condición de propietario al primero de enero de cierto año. En este sentido, si Pedro compra un predio el 18 de noviembre de 2018, será contribuyente del impuesto predial si el primero de enero de 2019 tiene la condición de propietario de este predio, dado que es un tributo de periodicidad anual, y durante el año 2018 será contribuyente quien tuvo la propiedad el primero de enero de 2018.

En relación con las rentas del trabajo, si María es una trabajadora que se encuentra en planilla de una empresa desde febrero 2016 hasta el 18 de diciembre del mismo año, será contribuyente del impuesto a la renta por

las rentas del trabajo que ella perciba entre el primero de enero y el 31 de diciembre de ese año en relación a esa empresa. Si María además trabajó en otra empresa durante el mismo ejercicio también será contribuyente por las rentas que perciba durante ese ejercicio. Podemos tener el caso de un contribuyente que tenga un solo empleador o una persona que tenga varios empleadores en un solo periodo tributario.

En relación al impuesto al patrimonio vehicular, será contribuyente el propietario del vehículo que tenga la condición de propietario al primero de enero del año siguiente de realizada su primera inscripción en registros, al ser este un tributo de periodicidad anual. Por ejemplo, el 3 de octubre del año 2015 José compró un auto nuevo y lo registra. Si al primero de enero del año 2016 sigue teniendo la condición de propietario, será contribuyente por todo el año 2016. Si el primero de enero de 2017 sigue teniendo la condición de propietario también será contribuyente por todo el ejercicio 2017. Si en mayo del 2017 transfiere la propiedad a Constanza, y ella tiene la condición de propietaria al primero de enero de 2018, será Constanza la contribuyente por todo el ejercicio 2018 y José por todo el periodo 2017.

En el caso del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, que grava el monto que se abona por presenciar o participar en este tipo de espectáculos que se realicen en locales y parques cerrados, todas las personas que compren entradas para dichos eventos son contribuyentes de este impuesto.

En el caso del impuesto general a las ventas, una operación gravada es la venta de bien mueble en el país efectuada por un sujeto que desarrolle actividad empresarial; en este sentido, cuando Hiraoka vende un bien mueble, es contribuyente legal del IGV y se encuentra gravado con este impuesto. Tema distinto es la traslación del impuesto al consumidor final.

SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE

Es el destinatario legal del tributo, porque a él está dirigida la carga patrimonial del tributo.

Es quien realiza o respecto del cual se realiza el hecho imponible.

Es un deudor a título propio.

3.2. Responsable

El responsable es un sujeto que no realiza el hecho económico imponible. No obstante ello, por la relación que guarda con el contribuyente, la norma señala que recae en él la responsabilidad de cumplir con la prestación tributaria; es decir, pagar el tributo.

Debemos tener claro que el responsable no es el contribuyente. En realidad, se trata de un deudor por cuenta ajena, que debe cumplir con un deber ya que se encuentra vinculado al cumplimiento de determinadas obligaciones y deberes por mandato legal.

En el caso del trabajador que es contribuyente por las rentas del trabajo que percibe, es responsable por mandato de la ley el empleador que le abona su remuneración y le descuenta de manera mensual el monto que debe pagar al fisco en calidad de responsable. Como hemos apreciado, no es contribuyente, pero tiene que cumplir con la prestación tributaria, que es el pago del tributo.

SUJETO PASIVO RESPONSABLE

Es aquella persona que, sin tener la calidad de contribuyente, debe cumplir con la prestación tributaria.

Se trata de una persona que no se encuentra directamente vinculada o involucrada en la realización del hecho imponible.

Sin embargo, la ley le ordena pagar el tributo.

No excluye al contribuyente de la relación jurídica tributaria. Está «al lado del» contribuyente.

Aquí hemos graficado la diferencia principal entre el sujeto contribuyente y el sujeto responsable: en principio, la capacidad contributiva. En el caso del responsable, debe actuar como tal, cumpliendo con el deber de colaboración.

CONTRIBUYENTE: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La figura del contribuyente como autor del hecho imponible o como sujeto respecto del cual se produce el hecho imponible se halla vinculada con el principio de capacidad contributiva.

RESPONSABLE: COLABORACIÓN

La figura del responsable se encuentra vinculada con el principio de colaboración, según el cual los agentes económicos del sector privado tienen el deber de colaborar con la labor de recaudación de la administración tributaria.

3.3. Agente de retención

Es un sujeto que, por mandato de la ley, tiene el deber de retener el tributo al contribuyente y entregarlo a la administración tributaria correspondiente.

Es agente de retención aquel a quien la ley le impone este deber de colaboración. Como su propia denominación, se caracteriza y diferencia del agente de percepción porque debe entregar una cantidad de dinero al contribuyente y debe retener una cierta cantidad de ese dinero y entregarla al fisco. Tal es el caso, por ejemplo, del empleador que retiene a cuenta del trabajador una cierta cantidad de dinero que debe entregar al fisco.

3.4. Agente de percepción

Es un sujeto que, por mandato de la ley, debe recibir o percibir de parte del contribuyente una cierta cantidad de dinero que debe entregar al fisco para cumplir con la percepción. A diferencia del agente de retención, no

entrega dinero alguno al contribuyente, sino que, por el contrario, lo recibe o percibe. Tal es el caso del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, por ejemplo, cuando grava la compra de entradas al cine: el organizador del espectáculo recibe una cantidad de dinero de quien compra la entrada, que tiene la calidad de contribuyente, y un porcentaje de este dinero, que es el tributo, debe ser entregado al fisco.

En el caso del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, la norma dispone que son contribuyentes las personas que adquieran entradas para asistir a los espectáculos; son responsables tributarios, en calidad de agentes de percepción del impuesto, las personas que organizan los espectáculos. Estos agentes perceptores se encuentran obligados a presentar declaración jurada para comunicar el boletaje en la forma y plazos establecidos en la norma.

En el siguiente cuadro hemos graficado la importancia que tienen estos sujetos, denominados agentes de retención y agentes de percepción.

AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

El uso de la retención y la percepción del tributo trae las siguientes ventajas para el fisco:

- Mediante un número reducido de contribuyentes se busca asegurar el pago de las obligaciones tributarias de un universo mayor de sujetos sometidos a control.
- La intervención de un tercero que, siendo responsable solidario del ingreso del tributo, neutraliza cualquier intento de realización de maniobras ilícitas tendientes a frustrar el crédito fiscal.

Esto resulta en un beneficio financiero, al recaudar el tributo con anterioridad al vencimiento general establecido para los respectivos gravámenes.

4. LA RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ADMINISTRADO

Es importante conocer la relación que existe entre el administrado y la administración tributaria, al ser esta la entidad a la cual el Estado le ha

dado el encargo de representarlo ante los ciudadanos en los temas de naturaleza administrativa.

Así, vamos a encontrar en la Ley del Procedimiento Administrativo General y en el Código Tributario las pautas generales de esta relación de naturaleza procedimental, y los derechos y deberes que deben cumplir cada uno de ellos, de tal manera que cuando se ejerzan las facultades que tiene la administración, los sujetos pasivos se encuentren vinculados dentro de un marco de legalidad y respeto al principio de constitucionalidad.

Es por ello que la Ley del Procedimiento Administrativo General contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regula de manera supletoria en materia tributaria los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.

Asimismo, la norma IX del título preliminar del Código Tributario establece que en lo no previsto en el código podrán aplicarse de manera supletoria, entre otros, los principios del derecho administrativo.

Cabe señalar que los principios de los procedimientos administrativo son, entre otros:

1. Principio de legalidad
2. Principio del debido procedimiento
3. Principio de impulso de oficio
4. Principio de razonabilidad
5. Principio de imparcialidad
6. Principio de informalismo
7. Principio de presunción de veracidad
8. Principio de buena fe procedimental
9. Principio de celeridad
10. Principio de eficacia
11. Principio de verdad material

12. Principio de participación
13. Principio de simplicidad
14. Principio de uniformidad
15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima
16. Principio de privilegio de controles posteriores
17. Principio de ejercicio legítimo del poder
18. Principio de responsabilidad
19. Principio de acceso permanente.

Esto significa que estos principios también sirven como criterio interpretativo en los procedimientos administrativos, los que hemos desarrollado en el punto 9, «Derechos de los administrados».

4.1. La obligación tributaria

Es una relación jurídica tributaria entre dos sujetos, acreedor y deudor, que se origina en una ley y cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria. El objeto es el pago del tributo o la deuda tributaria por parte del sujeto deudor, lo cual es exigible de manera coactiva.

Como hemos señalado, la relación jurídica tributaria tiene dos sujetos principales, conocidos como sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto pasivo o deudor tributario es quien debe cumplir con la prestación tributaria, mientras el sujeto activo es a favor de quien se debe cumplir esa prestación.

Dentro del sujeto pasivo podemos encontrar al contribuyente y al responsable. El contribuyente es quien realiza el hecho económico previsto en la ley como generador de la obligación tributaria, y el responsable es quien se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, aun cuando no es contribuyente ni deudor por cuenta propia, sino que la ley le ha impuesto este deber.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es una relación entre dos sujetos, el acreedor y el deudor tributario, regulada por ley.

La obligación tributaria tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, y es exigible de manera coactiva.

El objeto de la obligación tributaria es el tributo.

La obligación tributaria tiene un contenido patrimonial.

La obligación tributaria se diferencia de los deberes administrativos porque en estos el contenido es administrativo, es decir se encuentra ausente el contenido patrimonial.

El artículo 1 del Código Tributario indica: «La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente».

La obligación tributaria es una relación entre dos sujetos regulada por ley. Por ello se trata de una relación jurídica en la cual existe un contenido patrimonial y se diferencia de los deberes administrativos porque en estos no existe el contenido patrimonial sino solo el administrativo.

Por ejemplo, para el caso del impuesto a la renta por rentas del trabajo, la obligación tributaria está contenida por la relación entre el contribuyente y la administración tributaria, y tiene por objeto el pago del tributo correspondiente; en cambio, la emisión del recibo por honorarios electrónico es un deber formal que no tiene contenido patrimonial. En el impuesto general a las ventas, también podemos ver las diferencias entre la obligación tributaria y los deberes formales: el pago del tributo es parte de la obligación tributaria y el llevado de los libros es un deber formal que no tiene contenido patrimonial. De la misma manera, en el impuesto predial la obligación tributaria consiste en el pago del tributo que afecta al valor de la propiedad predial, pero es un deber formal el tener que declarar ante la municipalidad correspondiente cuando construimos o ampliamos el predio.

Debemos tener presente que la relación jurídica tributaria no siempre ha sido una relación legal, como la conocemos el día de hoy. En un principio, se trató de una relación de poder, en la cual se encontraba en un extremo el llamado rey, príncipe o monarca, quien representaba a quien tenía todos los derechos y pretensiones; era una época en la que no existía la ley como fundamento de organización del Estado, y tampoco existían el Parlamento ni la Constitución. Con el paso de los años, la relación jurídica tributaria se convirtió en lo que conocemos ahora, una relación regulada por la ley y garantizada por la Constitución, que es la norma que regula la potestad tributaria y los límites que tiene, y se tiene que cumplir y respetar para que el ejercicio de la potestad tributaria sea legítimo.

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Relación inicial de PODER. El Estado y el contribuyente mantienen una relación de poder, donde el primero gozaba de todas las facultades, mientras el segundo era titular solamente de obligaciones y deberes.

Posteriormente, esta relación se convierte en una relación de DERECHO. El Estado tiene a su cargo facultades, obligaciones y responsabilidades. El sujeto administrado, además de sus obligaciones tributarias y deberes formales, goza de un conjunto de derechos.

A partir de la segunda mitad del siglo XX, se considera que la relación jurídica-tributaria consiste básicamente en la obligación tributaria.

Los deberes administrativos no forman parte de la obligación tributaria.

Cada deber administrativo es independiente con respecto a la obligación tributaria.

Pueden existir deberes administrativos, aunque no exista una obligación tributaria.

Como hemos señalado, la prestación tributaria es el objeto de la obligación tributaria y consiste en la conducta del sujeto deudor, que es el pago del tributo o de la deuda tributaria al sujeto conocido como el acreedor tributario.

PRESTACIÓN TRIBUTARIA

La prestación es el contenido de la obligación, es la conducta del deudor. Consiste en la entrega de una suma de dinero al acreedor tributario.

Las prestaciones tributarias pueden ser, de acuerdo al Código Civil, prestaciones de dar, de hacer y de no hacer; aplicadas estas prestaciones a la relación jurídica tributaria, podemos ver cómo se aplican estos tres tipos de prestaciones:

CLASIFICACIÓN DE LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS

Artículo 29 del Código Tributario y siguientes:

DAR: es una obligación sustantiva y tiene contenido patrimonial. Es la obligación de dar una suma de dinero (Constitución, artículo 29 y siguientes).

NO HACER: son deberes formales. Se les señala como los deberes de «tolerar» por parte de los administrados, en el artículo 87 del Código Tributario. Esto es, permitir el control de la administración tributaria, permitir la instalación de los sistemas informáticos proporcionados por SUNAT, entre otros.

HACER: son deberes formales. Están regulados, entre otros, por el artículo 87 del Código Tributario, e incluyen inscribirse en el RUC, emitir u otorgar comprobantes de pago, llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones determinativas tributarias, etc.

La obligación y la deuda tributaria son distintas, aunque ambos conceptos se tienden a confundir e incluso se toman como sinónimos. Sin embargo, una es la relación jurídica tributaria y otra es la suma que se adeuda al fisco.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA / DEUDA TRIBUTARIA

La obligación tributaria es la relación jurídica tributaria sustantiva entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (deudor tributario), por la cual el primero se encuentra obligado al pago del tributo al segundo.

La deuda tributaria es la suma adeudada por el deudor tributario, y comprende el tributo, la multa y los intereses, sean moratorios o por fraccionamiento.

Del mismo modo, la obligación sustancial se diferencia de las llamadas obligaciones formales, que en realidad son deberes formales, pues al no tener contenido patrimonial no son obligaciones sino deberes.

OBLIGACIONES SUSTANCIALES Y DEBERES FORMALES

Las obligaciones sustanciales están referidas al pago de tributos

Los deberes formales se refieren a acciones como inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), emitir comprobantes de pago, llevar libros de contabilidad y otros registros, presentar comunicaciones y declaraciones y ponerlas en conocimiento de la autoridad tributaria.

5. EXIGIBILIDAD

No es suficiente que la obligación tributaria nazca como consecuencia de un hecho económico relevante para el derecho tributario y se convierta en un hecho imponible. Para que exista deuda exigible, debe determinarse que existe un crédito a favor del fisco.

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Hipótesis de incidencia tributaria:

Artículo 2 del Código Tributario: «La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación».

Para que una obligación tributaria nazca como hecho jurídico, debe existir previamente una norma legal. Tal norma prevé lo que conocemos como «hipótesis de incidencia tributaria», esto es, un supuesto abstracto que regula hechos económicos. Así, el impuesto general a las ventas grava la venta de un bien mueble en el país, efectuada por un sujeto que desarrolla actividad empresarial. Por ejemplo, grava:

1. El aspecto material u objetivo, es decir, qué se grava (la venta del bien mueble).

2. El aspecto personal, es decir, a quién se grava (al sujeto que realiza actividad empresarial).
3. El aspecto espacial, es decir, el lugar donde se produce el supuesto gravado (en el país).
4. El aspecto temporal, es decir, cuándo nace la obligación tributaria. Así, la obligación tributaria derivada de la venta de un bien mueble corpóreo, realizada en el país, nace cuando se entrega el bien o cuando se emite el comprobante de pago, lo que ocurra primero.

HIPÓTESIS DE INCIDENCIA

Es la descripción legal de un hecho, es decir, la formulación hipotética, previa y genérica de un hecho, contenida en la ley.

Es, por tanto, un concepto abstracto formulado por el legislador a partir de la abstracción absoluta de cualquier hecho concreto.

Es única e indivisible y tiene cuatro aspectos:

1. Material u objetivo
2. Personal o subjetivo
3. Temporal
4. Espacial

Antes del nacimiento de la obligación tributaria debe existir una norma que contenga la hipótesis de incidencia tributaria:

Hechos económicos → pueden ser inafectos o gravados → si son gravados se da la hipótesis de incidencia tributaria y el hecho económico coincide con un hecho imponible → nace la obligación tributaria entre acreedor y deudor.

5.1. Estructura de la ley tributaria

La ley que regula un tributo tiene, en principio, tres partes: el ámbito de aplicación, la obligación sustantiva y los deberes formales.

5.1.1. *Ámbito de aplicación*

Es la regulación de los supuestos gravados con el tributo y los que se encuentran inafectos por no encontrarse dentro del ámbito de aplicación. Asimismo, regula qué supuestos se encuentran exonerados del pago. Es el legislador quien decide qué operaciones o supuestos grava, afecta o incide, así como quien toma la decisión de exonerar o dispensar del pago algunos supuestos comprendidos dentro del ámbito de la aplicación de la norma.

5.1.2. *Obligación sustantiva*

Es la regulación de los elementos esenciales del tributo: el hecho que genera la obligación tributaria o la causa del tributo; los sujetos de la relación jurídica tributaria; la base imponible o base de cálculo del tributo; la alícuota del tributo, entre otros.

5.1.3. *Deberes formales*

Es la regulación de los deberes de naturaleza administrativa que debe cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

ESTRUCTURA DE LA LEY TRIBUTARIA

Ámbito de aplicación: casos afectos, casos inafectos y casos exonerados.

Obligación sustantiva: acreedor/deudor, base imponible, alícuota.

Deberes formales: inscripción RUC, llevar libros contables, emitir comprobantes de pago, etc.

De otro lado, para que el fisco tenga un crédito, es decir, un monto adeudado cuyo pago tiene la facultad de exigir, tiene que conocer cuánto

es lo que tiene como crédito. Para ello, la obligación tributaria debe haberse determinado, esto es, se requiere saber que se ha verificado el hecho imponible, que se ha identificado al sujeto deudor y que se ha cuantificado la deuda tributaria. Esto significa que la determinación de la obligación tributaria es un paso indispensable para que la deuda sea exigible por el acreedor tributario.

En esta parte nos detendremos un momento para analizar universos diferentes: 1) el de los sujetos formales, que se encuentran inscritos e identificados, sea con su número de RUC o con código de contribuyente en el caso de las administraciones tributarias municipales; y 2) el de los sujetos informales, que realizan actividades económicas al margen de las administraciones tributarias y de la ley. El legislador no los ha diferenciado en relación al nacimiento de la obligación tributaria, de tal manera que cuando un sujeto, sea formal o informal, realice un hecho imponible, generalmente nacerá la obligación tributaria que lo vincula con el cumplimiento del pago del tributo.

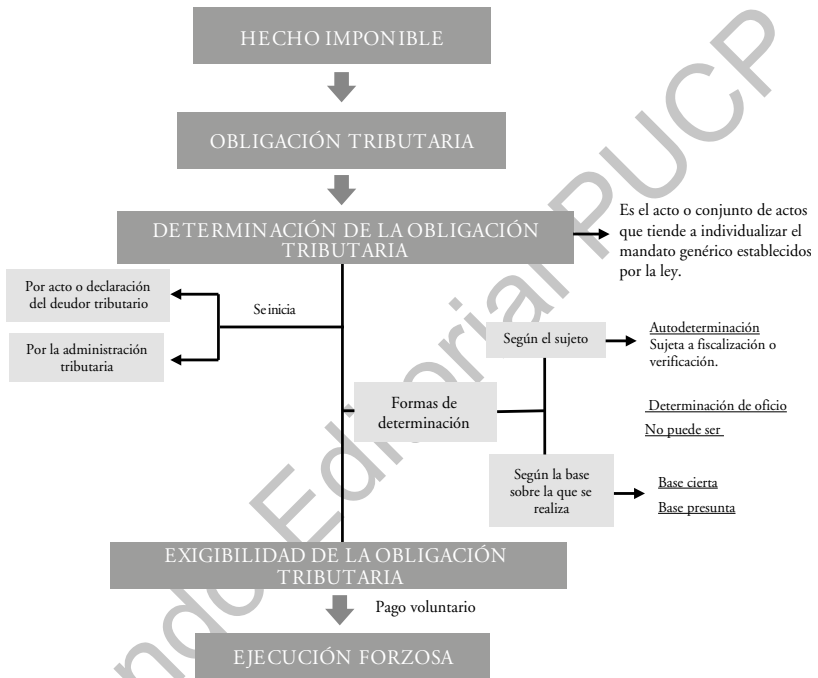
Lo usual es que los sujetos formales determinen la obligación tributaria dentro de los plazos establecidos por la administración tributaria y paguen los tributos a los que se encuentran afectos. Esta determinación produce un crédito a favor del fisco.

En el caso de los informales, si bien efectivamente realizan actividad económica (por ejemplo para el caso del impuesto general a las ventas, que grava la venta de bien mueble efectuada por un sujeto que desarrolla actividad empresarial y vende bienes muebles en el país) y se cumple con la hipótesis de incidencia que da lugar a la obligación tributaria, no existe deuda exigible a favor del fisco debido a que los sujetos informales no determinan la obligación tributaria y por lo tanto no existe un crédito a favor del fisco. Con este ejemplo podemos ver claramente cómo es indispensable la determinación de la obligación tributaria para que la deuda sea exigible.

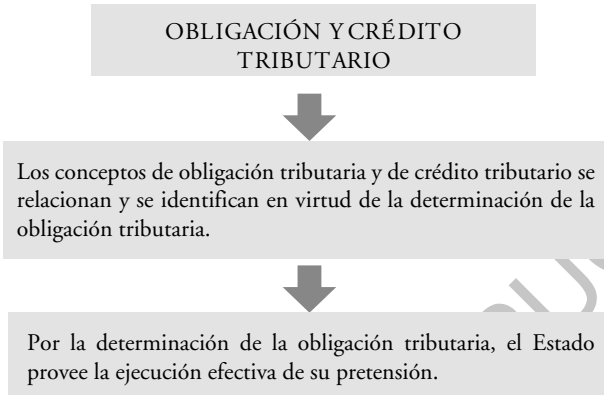
Si esto es así, nos preguntamos cómo hacer para que los informales determinen la obligación tributaria. Es la propia administración tributaria

la que puede detectar las actividades gravadas de estos sujetos, y se encuentra habilitada para inscribirlos de oficio en el RUC y fiscalizarlos a fin de poder determinar la obligación tributaria. En este caso, la administración ya tiene un crédito a su favor.

El siguiente gráfico muestra la secuencia desde el hecho imponible hasta la exigibilidad de la obligación tributaria:



La relación entre la obligación y el crédito tributario es la determinación de la obligación tributaria:



Con la determinación de la obligación tributaria se verifica la realización del hecho que genera la obligación tributaria, se identifica al sujeto deudor y se cuantifica el monto de la deuda tributaria.

DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar si efectivamente se realizó el hecho previsto en la ley, como hipótesis de incidencia, y a cuantificar la obligación tributaria, convirtiéndola en exigible.

La situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria esta operación se llama determinación de la obligación.

6. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Así como nace la obligación tributaria, esta se puede extinguir por los medios que señala el Código Tributario. La forma de extinción natural y

por excelencia es el pago, ya que lo que se busca es que el Estado recaude dinero para el cumplimiento de sus fines. Sin embargo, existen otros medios mediante los cuales se extingue la obligación tributaria, como la compensación y la condonación, entre otras.

La extinción de la obligación tributaria tiene los siguientes efectos: 1) libera al sujeto deudor, 2) satisface la acreencia del sujeto acreedor y 3) extingue la obligación tributaria.

Asimismo, se debe tener presente que la obligación patrimonial se puede extinguir, pero siguen existiendo deberes formales que el administrado o contribuyente debe cumplir. Así, por ejemplo, cada año cuando efectuamos la declaración determinativa del impuesto a la renta correspondiente, si cumplimos con el pago total de la deuda tributaria, la obligación tributaria respecto de ese año se va a extinguir, pero los deberes formales en relación al impuesto a la renta seguirán existiendo y nos encontraremos obligados a su cumplimiento.



6.1. Pago

El medio de extinción natural de la obligación tributaria es el pago, el cual está dentro de la propia definición de la obligación tributaria, pues esta señala que su objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria o, evidentemente, el pago del tributo. Además, es exigible de manera coactiva o forzosa.

PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Es un acto jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, ya que responde a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.

Nuestro código tributario ha señalado que el lugar, el plazo y la forma de pago se establecen por ley o por norma de naturaleza reglamentaria si la ley no lo regula. A falta de estos, se regula mediante resolución de la administración tributaria, lo que significa que las formas y plazos los establece la administración, y el deudor debe cumplir con estos deberes formales de lugar y forma de pago. El obligado al pago de la deuda tributaria es el sujeto que tenga la condición de deudor tributario, sujeto pasivo o su representante.

En relación a las formas de pago de la deuda tributaria, el Código Tributario ha señalado que el pago se realiza en moneda nacional y los medios que se pueden utilizar son el dinero en efectivo, cheques, notas de crédito negociables, débito en cuentas de ahorro o corrientes o tarjetas de crédito. Se ha previsto que también se pueda pagar por otros medios que señale la administración tributaria mediante el instrumento normativo correspondiente.

PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Efectivo, cheques, notas de crédito negociables, débito en cuenta corriente o de ahorros, exclusivamente en moneda nacional.

Los cheques se consideran pagados cuando se hacen efectivos. No hay cobro de intereses cuando los cheques no se hacen efectivos por causas atribuibles al deudor tributario.

Los gobiernos locales, mediante ordenanza municipal, pueden establecer en especie el pago de las tasas y contribuciones de su competencia. Esto nos hace ver que el legislador, de cara a la realidad de las más de 1900

municipalidades que tiene el Perú, está previendo que sean las propias municipalidades las que decidan que el pago de la deuda tributaria se efectúe en las especies que ellos consideren conveniente y pertinente, teniendo en cuenta su realidad, que no siempre es similar a las de otras municipalidades.

Para el pago de los adeudos de impuestos municipales, se ha previsto la posibilidad del pago a través de bienes inmuebles desocupados y que se encuentren inscritos en Registros Públicos.

Se puede pagar la deuda tributaria que puede estar compuesta por 1) el tributo, 2) las multas, 3) el tributo más los intereses devengados por tributo impago, 4) la multa más los intereses devengados por multa impaga, entre otros.

Esto nos permite ver que si el contribuyente cumple de manera debida con sus obligaciones, el pago será solo del tributo; si por alguna razón se devengan intereses, la deuda tributaria estará compuesta por tributo más intereses. En un mundo ideal, en el cual el contribuyente no cometa infracciones sancionables con multas, no habrá pago por este concepto. Sin embargo, en realidad muchas veces el contribuyente comete infracciones, sea por acción u omisión, que traen multas como consecuencia económica. Estas pueden cancelarse dentro del plazo debido o fuera de él, en cuyo caso también se devengarán intereses. Lo cierto es que, si existe deuda tributaria, esta se debe pagar para que la obligación tributaria se extinga.

Las consecuencias del pago de la deuda tributaria son principalmente tres:

CONSECUENCIAS DEL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

1. Respecto del acreedor tributario: satisface su interés al obtener la prestación que esperaba.
2. Respecto del deudor tributario: tiene un efecto liberatorio, por ser el medio a través del cual el deudor se libera del vínculo jurídico que lo ligaba con el acreedor.
3. Respecto a la obligación tributaria: tiene un efecto extintivo, pues al haberse cumplido con la prestación debida, se extingue el vínculo jurídico existente.

Cabe mencionar que en la séptima disposición complementaria y final del decreto legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007, se reguló el denominado pago con error, mediante el cual se faculta a la administración tributaria a comprobar la existencia del pago con error efectuado por el contribuyente y dar por cancelada la deuda tributaria en el momento en el que se realizó dicho pago.

PAGO CON ERROR

Séptima disposición complementaria y final del decreto legislativo 981:

Quando al realizarse el pago de la deuda tributaria se incurra en error al indicar el tributo o multa por el cual este se efectúa, la SUNAT, a iniciativa de parte o de oficio, verificará dicho hecho. De comprobarse la existencia del error se tendrá por cancelada la deuda tributaria o realizado el pago parcial respectivo en la fecha en que el deudor tributario ingresó el monto correspondiente.

A continuación, podemos ver algunos casos relacionados con el pago con error vistos por el Tribunal Fiscal:

PRECISIONES SOBRE EL PAGO CON ERROR

RTF 05700-2-2004 y 04183-2-2009, entre otras: el error material no es motivo que permite sustentar el desconocimiento de los pagos efectuados por los contribuyentes.

RTF 10243-3-2008 y 11103-1-2012, entre otras: el error material, es decir, el error al consignar el código del tributo o concepto a pagar no es motivo para sustentar el desconocimiento de los pagos efectuados.

6.2. Compensación

El artículo 1288 del Código Civil peruano (decreto legislativo 295) señala: «Por la compensación se extinguen las obligaciones recíprocas, líquidas, exigibles y de prestaciones fungibles y homogéneas, hasta donde respectivamente alcancen, desde que hayan sido opuestas la una a la otra».

En materia tributaria, la compensación es otro medio de extinción de la obligación tributaria. Esto significa, en primer lugar, que dos sujetos son deudores uno de otro, y por lo tanto cada uno tiene a la vez una deuda que pagar y un crédito a su favor. Para esto no es relevante si primero se generó el crédito o la deuda, sino que en determinado momento el crédito y la deuda existen de manera conjunta, de modo que pueda darse la compensación de esta última con el crédito existente.

Para que opere la compensación, se tienen que cumplir algunos requisitos, como 1) que exista crédito y deuda tributaria en ambas partes, tanto de parte del sujeto pasivo como del acreedor tributario; 2) que la deuda o el crédito no hayan prescrito, 3) que el crédito y la deuda sean administrados por el mismo órgano administrador; y 4) que la recaudación del crédito y la deuda constituyan ingresos de una misma entidad.

COMPENSACIÓN

Para que la compensación opere se requiere:

1. Créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente.
2. Periodos no prescritos.
3. Tributos administrados por el mismo órgano administrador.
4. Que la recaudación constituya ingreso de una misma entidad.
5. Deuda exigible.

Para poder compensar la deuda tributaria se deben cumplir estos requisitos. La identidad del ente administrador y recaudador son importantes, ya que si se tiene dos acreedores tributarios distintos no puede haber compensación.

El Código Tributario regula tres supuestos de compensación:

1. La compensación automática, que funciona solo en los casos expresamente establecidos en la ley;

2. La compensación de oficio, cuando es la administración tributaria la que la efectúa; y
3. La compensación a solicitud de parte. Esto significa que el sujeto deudor la requiera, y deberá cumplir con los requisitos establecidos en la ley para solicitarla, iniciando un procedimiento no contencioso.

TIPOS DE COMPENSACIÓN

1. Automática, en casos aprobados por ley.
2. De oficio, cuando a) en una verificación o fiscalización se determina deuda pendiente de pago y la existencia de los créditos; y b) según sistemas de la SUNAT se detecta en las declaraciones y pagos que se ha realizado un pago indebido o en exceso y existe deuda.
3. A solicitud de parte, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones.

Si bien es cierto que el efecto extintivo de la obligación tributaria ocurre en el momento en que ambas obligaciones coexisten, la norma que regula la compensación ha establecido que la compensación de oficio y la compensación a solicitud de parte surtirán efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos comenzaron a coexistir y culminarán con el agotamiento de los créditos.

En relación a la compensación de oficio, esta podrá ser efectuada por la administración tributaria cuando en un procedimiento de fiscalización (auditoría integral) o verificación (comparación) se encuentre la existencia de deuda y crédito tributario.

Originalmente la compensación de oficio se limitaba a aquellos casos de fiscalización o verificación, aunque posteriormente se agregó la posibilidad de que la administración efectuara compensación de oficio si en la información de los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso, y existe deuda tributaria pendiente de pago.

En relación con la compensación a solicitud de parte, se trata de un procedimiento no contencioso que se encuentra sujeto a una evaluación previa de parte de la administración tributaria. La solicita el deudor tributario que considera que puede utilizar este mecanismo para extinguir la obligación tributaria.

La administración cuenta con un plazo de 45 días hábiles para resolver, y en caso la resolución sea expresamente denegada, el contribuyente puede acudir al Tribunal Fiscal en vía de apelación, de acuerdo a lo previsto en el artículo 163 del Código Tributario.

En caso de que la administración tributaria no resuelva dentro del plazo de 45 días hábiles, el sujeto pasivo tiene la potestad de esperar una resolución tardía o aplicar el silencio administrativo negativo, dando por denegado su pedido de compensación, e ir en vía de reclamación, de acuerdo con lo previsto por el artículo 135 del Código Tributario.

6.3. Condonación

Previamente a que opere la condonación, tiene que existir de por medio una obligación, una relación jurídica tributaria entre un sujeto deudor y uno acreedor.

Es justamente a partir de esta relación que el sujeto se encuentra vinculado de tal forma con el acreedor, que debe cumplir con la prestación debida. Una vez que se ha cumplido con la prestación, se extingue, como consecuencia, la obligación.

La condonación es, por ello, una forma de extinción de la obligación tributaria sin que se produzca la satisfacción de la deuda que se encontraba obligado a cumplir el sujeto deudor.

Así, pues, la condonación es la renuncia gratuita de un crédito, el perdón o remisión de deuda u obligación. De otro lado, condonar es anular, perdonar una deuda en todo o en parte, dar por extinguida una obligación por la voluntad del beneficiario, en este caso el fisco.

De otro lado, también podemos afirmar que la condonación tiene carácter voluntario por parte del sujeto acreedor, entendiendo que la

voluntad de la condonación por parte del acreedor es intrínseca a la condonación, pues para que esta se configure se requiere de su voluntad.

La condonación es conocida también como la remisión o el perdón de la deuda, y ha sido regulada como un medio de extinción de la obligación tributaria desde el primer código tributario.

Como sabemos, la deuda tributaria está compuesta por el tributo, los intereses y las multas. En ese sentido, la norma que regula la condonación refiere que el tributo, los intereses y las multas pueden ser condonados por norma expresa con rango de ley; es decir, debe cumplir con el principio de legalidad establecido en la Constitución.

En nuestro sistema tributario, es la ley o la norma con rango de ley la que puede extinguir la totalidad o parte de la deuda tributaria. En este sentido, la ley podrá establecer algunos requisitos para que opere la condonación.

En relación a los gobiernos locales, estos pueden condonar, además del interés moratorio, las sanciones, contribuciones y tasas sobre los tributos creados por los gobiernos locales y sobre los cuales ejerce potestad tributaria. Así lo señala el artículo 41 del Código Tributario. Excepcionalmente, los gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones respecto de los impuestos que administren. En el caso de las contribuciones y tasas, dicha condonación también podrá alcanzar al tributo. Esto significa que los gobiernos locales no solamente pueden condonar el interés moratorio y las sanciones de los impuestos municipales que administren, sino que tienen potestad para condonar contribuciones y tasas.

Es importante mencionar que en nuestro país estamos acostumbrados a que las municipalidades denominen a estas condonaciones «amnistía tributaria». Esto genera en algunos casos que el vecino contribuyente se acostumbre no pagar los tributos municipales dentro de los plazos establecidos y espere a los llamados tiempos de amnistía para hacer efectivo el pago, probablemente con dispensa o perdón de intereses y sanciones. Desgraciadamente esto no genera cultura tributaria, ya que todos los

contribuyentes debemos pagar nuestras deudas antes del vencimiento establecido para ello.

Es importante diferenciar el concepto de condonación del de exoneración. En esta última no se genera deuda tributaria, ya que aun cuando se realizó el hecho imponible la obligación tributaria no nace y no surte efecto jurídico en el mundo tributario. La condonación, en cambio, parte de la existencia de una deuda tributaria extinguida total o parcialmente, ya que solo se perdona una deuda en la medida en que esta exista.

Cuando se condona la deuda tributaria, la consecuencia es que se extingue la obligación tributaria. En tal sentido, es un error indicar que se condona la obligación tributaria, lo que se condona es la deuda tributaria existente.

El artículo 1º del Código Tributario señala: «La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente».

En este sentido, la obligación tributaria es un vínculo de naturaleza jurídica y la prestación es el contenido de la obligación, esto es, la conducta del deudor tributario. La conducta o prestación del deudor tributario es el pago de la deuda tributaria, que es la finalidad o el objeto de la obligación. Si el deudor no realiza el pago de la deuda tributaria, la administración se encuentra facultada para exigirle su cumplimiento de manera coactiva o forzosa.

En virtud de lo señalado, podemos afirmar que la condonación extingue la obligación tributaria como consecuencia del perdón del pago de la deuda tributaria.

6.4. Consolidación

El Código Tributario señala que la deuda tributaria se extingue por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierte

en el deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

Esto significa que cuando se reúne en una misma persona la calidad de acreedor y de deudor, la obligación se extingue, ya que nadie puede ser acreedor o deudor de sí mismo. De tal modo, al faltar uno de los sujetos de la relación obligacional esta no puede subsistir.

La consolidación puede producirse respecto de toda la obligación o de parte de ella.

El primer código tributario reguló la consolidación en el artículo 37, cuando señaló que «habrá extinción por consolidación cuando el sujeto activo de la obligación tributaria llegare a convertirse en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributos» Los siguientes códigos tributarios han regulado esta forma de extinción de la obligación tributaria en el artículo 42, de manera similar.

6.5. Deudas de cobranza dudosa

Señala el artículo 27 del Código Tributario que las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el procedimiento de cobranza coactiva. Se entiende entonces que son aquellas que la administración no ha podido cobrar, aun habiendo agotado todos los medios que la ley le otorga para recuperar la acreencia que tiene con el deudor tributario.

Un caso concreto es cuando el contribuyente o deudor tributario que tiene deudas con la administración tributaria no solo deja de tener ingresos que puedan ser embargables, sino que además no posee bienes que se le puedan embargar para que el fisco pueda cobrar su acreencia. Ante esta situación, el fisco tiene un crédito que no puede cobrar o incobrable.

6.6. Deudas de recuperación onerosa

Las deudas de recuperación onerosa son aquellas en las que el monto adeudado por el contribuyente (probablemente pequeño) no amerita que la administración tributaria ejerza la facultad coercitiva de cobranza, ya que la suma que le costaría recuperar su acreencia es mayor que la acreencia misma, por lo que no se justifica la cobranza.

Así, el artículo 27 del Código Tributario señala que las deudas de recuperación onerosa son 1) aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y cuyos montos no justifican su cobranza; 2) aquellas que han sido autodeterminadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifica la emisión de una resolución o de una orden de pago, con excepción de los casos de fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria.

Ahora bien, cuando se trata de una deuda de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, el instrumento mediante el cual se extingue la obligación tributaria previsto por el Código Tributario es una resolución de la administración tributaria. De este modo, un acto administrativo extingue la obligación tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, y declara la extinción de la deuda tributaria.

El artículo 104 del Código Tributario señala que la notificación en los casos de extinción de la obligación tributaria (el código se refiere a la deuda tributaria), por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa, se efectuará mediante publicación en la página web de la administración tributaria.

7. DEBERES DE LOS ADMINISTRADOS

La relación jurídica tributaria es una relación administrativa entre el Estado y el contribuyente. Este último, el administrado, se encuentra vinculado a derechos y deberes de acuerdo a la Ley del Procedimiento Administrativo General y al Código Tributario.

Los deberes que deben cumplir los administrados dentro del procedimiento administrativo son:

1. Abstenerse de formular pretensiones o articulaciones ilegales, de declarar hechos contrarios a la verdad o no confirmados como si fueran fehacientes, de solicitar actuaciones meramente dilatorias, o de cualquier otro modo afectar el principio de conducta procedimental. Esto significa que el administrado debe tener mucho cuidado en su actuación en los procedimientos administrativos, deben guiarse por el respeto, por la colaboración y la buena fe, y cuidar que sus actuaciones sean responsables y acordes con el cumplimiento debido para que el procedimiento se lleve a cabo de manera transparente e idónea.
2. Prestar colaboración para el esclarecimiento de los hechos, en tanto la administración lo requiera. Por ello, se debe tener presente que el procedimiento administrativo persigue la verdad material, y por ello es importante la colaboración del administrado en el procedimiento tributario o cuando la administración lo requiera.
3. Proporcionar a la autoridad cualquier información dirigida a identificar a otros administrados no comparecientes con interés legítimo en el procedimiento administrativo, con la finalidad de colaborar y facilitar la labor de la administración pública.
4. Comprobar previamente a su presentación ante la entidad la autenticidad de la documentación sucedánea y de cualquier otra información que se ampare en la presunción de veracidad. Si bien existe esta presunción, es deber del administrado facilitar la labor de la administración, por lo que la presentación de documentación inexacta contraviene la conducta procedimental y el deber de colaboración con la administración pública.

El Código Tributario señala que los administrados se encuentran obligados a facilitar las labores de fiscalización de la administración tributaria, así como:

1. Inscribirse en el registro pertinente, a fin de cumplir oportunamente con el deber de colaboración, soportar la carga tributaria para el sostenimiento del gasto público, y participar de los beneficios y prerrogativas que la administración tributaria otorga.
2. Acreditar la inscripción cuando el órgano competente lo requiera.
3. Emitir y otorgar comprobantes de pago con los requisitos establecidos por ley, lo cual no solo tiene como finalidad verificar las operaciones que realiza el administrado, sino también cruzar información, verificar el cumplimiento de los deberes formarles en la forma señalada por la administración tributaria, entre otros.
4. Llevar los libros de contabilidad u otros que sean necesarios de acuerdo a ley, reflejando las operaciones realizadas durante un determinado periodo y facilitando la labor de verificación y fiscalización de la administración tributaria.
5. Permitir el control de parte de la administración tributaria, a fin de que esta pueda verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formarles.
6. Proporcionar la información y datos requeridos por la administración, en estricto respeto de los derechos fundamentales del administrado.
7. Guardar la información y documentación relacionada con sus obligaciones tributarias. Como es natural, ello no implica conservar de manera indefinida dichos documentos, por lo que se debe respetar el plazo que tiene la administración para realizar su labor de fiscalización.
8. Concurrir a las oficinas de la administración cuando esta lo requiera, conforme a las normas pertinentes, en cumplimiento del deber de

colaboración que tenemos todos los administrados. Para ello, la administración debe establecer un plazo razonable para la citación.

8. BENEFICIARIO FINAL

El decreto legislativo 1372, que regula la obligación de las personas jurídicas y entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales, tiene por finalidad otorgar facultades a las autoridades competentes para acceder oportunamente a información precisa y actualizada sobre el beneficiario final de la persona jurídica o ente jurídico, con el objeto de fortalecer la lucha contra la evasión y elusión tributaria, garantizar el cumplimiento de las obligaciones de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. El concepto de beneficiario final ha sido extraído del trabajo del Grupo de Acción Financiera Internacional, GAFI, que promueve la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional, y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, de modo tal que las autoridades tengan acceso a la información sobre el beneficiario final, sean personas o entes jurídicos.

Dicha norma define al beneficiario final como la persona natural que efectiva y finalmente posee o controla personas jurídicas o entes jurídicos; los criterios para determinar en qué casos se considera que posee o controla personas jurídicas o entes jurídicos están establecidos en el artículo 4° del DL 1372, que además señala sobre los alcances del término beneficiario final que este debe interpretarse en consonancia con las recomendaciones del GAFI y sus notas interpretativas expedidas a la fecha de publicación de dicho decreto legislativo.

También será beneficiario final la persona natural que finalmente posee o controla un cliente o en cuyo nombre se realiza una transacción. Para ello, precisa que las expresiones «finalmente posee o controla» o «control

efectivo final» se refieren a situaciones en que la propiedad o control se ejerce a través de una cadena de propiedad o a través de cualquier otro medio de control que no sea directo. Es importante tener en cuenta que las acepciones de beneficiario final de dicha norma se aplican a las referidas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

8.1. Declaración de beneficiario final

La información del beneficiario final deberá presentarse ante la SUNAT mediante la declaración jurada informativa prevista en el numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario, de acuerdo a las normas reglamentarias y en la forma, plazo y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Los obligados a presentar esta declaración jurada informativa son las personas jurídicas y los entes jurídicos obligados a identificar, obtener, actualizar, declarar, conservar y proporcionar la información sobre los beneficiarios finales, incluyendo la documentación sustentatoria. En este sentido, la SUNAT es la autoridad competente respecto a la lucha contra la evasión y elusión tributaria, y a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

8.2. Información sobre el beneficiario final

Las entidades de la administración pública están obligadas a entregar información requerida por la SUNAT y otras autoridades competentes, a fin de que estas puedan identificar o corroborar la información proporcionada de los beneficiarios finales de las personas jurídicas o entes jurídicos, presentadas en la declaración jurada informativa. Esta información podrá ser utilizada por la SUNAT para cumplir con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de acuerdo con lo establecido en los tratados internacionales y las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina para el control del cumplimiento de obligaciones tributarias y lucha contra la evasión y elusión tributaria.

A fin de verificar el cumplimiento de la obligación de presentación de la declaración del beneficiario final, la SUNAT pondrá a disposición de los notarios públicos un acceso virtual mediante el cual deberán verificar la presentación de la declaración jurada del beneficiario final, presentada por las personas jurídicas o entes jurídicos. Si, en ejercicio de sus funciones, toman conocimiento del incumplimiento de la presentación de la declaración jurada del beneficiario final, deberán informarlo a la SUNAT. La forma, el plazo y las condiciones se establecerán mediante resolución de superintendencia.

8.3. Suministro de información por profesionales

Los profesionales de derecho o de ciencias contables y financieras no podrán negarse a proporcionar la información solicitada por las autoridades competentes invocando el derecho al secreto profesional cuando actúen como titulares de empresas, socios, accionistas, participacionistas, representantes legales, apoderados, administradores, directores, miembros del consejo directivo, entre otros. Únicamente están protegidas por el secreto profesional las comunicaciones entre dichos profesionales y sus clientes en la medida que ejerzan su profesión. En consecuencia, la información proporcionada a las autoridades no constituye violación al secreto profesional ni tampoco está sujeta a las restricciones sobre revelación de información derivadas de la confidencialidad impuesta por vía contractual o por cualquier disposición legal o reglamentaria.

8.4. Regulación en el Código Tributario

Para la regulación en el Código se incorporó a las obligaciones de los administrados el almacenamiento, archivo y conservación de los libros, registros, documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que contengan la información del beneficiario final.

Igualmente, se obligan a permitir que la SUNAT realice las acciones que correspondan a las diversas formas de asistencia administrativa mutua, para lo cual los administrados deben realizar los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas presentadas. Asimismo, se incorporó un supuesto de responsabilidad solidaria en el artículo 16°, de modo que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades cuando el deudor tributario omite presentar la declaración jurada informativa que contiene información relativa al beneficiario final, salvo prueba en contrario.

Al tratarse de una obligación, el incumplimiento de permitir el control de la administración es una infracción, tipificada en el numeral 28 del artículo 177. Esta norma establece la obligatoriedad de sustentar la realización de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT para la asistencia administrativa mutua, sobre la información del beneficiario final o la sustentación de solo la realización parcial de estos.

9. DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

De acuerdo a la Ley del Procedimiento Administrativo y al Código Tributario, los administrados tienen derecho a:

1. Ser tratados con respeto y consideración por el personal de la administración tributaria. La administración tributaria debe instruir a sus trabajadores, en especial a los que tienen trato con el público, quienes deben tener vocación de servicio para atender al público que recurre a ellos.
2. Solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, lo cual significa también ser atendido dentro de un plazo razonable, en tanto la administración no podría beneficiarse de un error cometido por el administrado o por haberlo inducido al error, como señala el artículo 38 del Código Tributario.

3. Sustituir o rectificar declaraciones juradas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 del Código Tributario. Como sabemos, tenemos el derecho a equivocarnos y, por lo tanto, también tenemos el derecho a modificar el error, sea mediante una sustitución de la declaración jurada determinativa si nos encontramos dentro del plazo para la presentación, o la rectificación de la declaración de determinación si el plazo para presentarla ya venció y siempre que nos encontremos dentro del plazo prescriptorio.
4. Interponer recursos impugnatorios de reclamación, apelación, demanda contenciosa administrativa, así como otros medios impugnatorios establecidos en la norma. Debemos tener presente que, así como la administración tributaria se comunica con los administrados mediante actos administrativos, el administrado o contribuyente tiene el derecho a no estar de acuerdo con este acto administrativo y, por lo tanto, cabe que lo impugne mediante un recurso. A partir de este, la Administración debe revisar su propio acto, y el recurso se puede llevar en apelación al Tribunal Fiscal para que este, como máximo órgano administrativo resolutorio en materia tributaria, revise el expediente completo. Cabe recordar que este derecho de impugnar o contradecir se encuentra sujeto a plazos, por lo que el administrado debe hacerlo efectivo dentro de los plazos establecidos por la ley.
5. Conocer el estado de los procedimientos en los que sea parte, así como la identidad de los funcionarios de la administración tributaria encargados de estos procedimientos y bajo cuya responsabilidad estos se tramitan. Esto significa que cuando existe un procedimiento en trámite tenemos el derecho no solo de saber quién es el funcionario que tiene a su cargo nuestro caso sino quiénes son los funcionarios responsables, a fin de que nos podamos comunicar con ellos y conocer de manera directa el estado en el cual se encuentra nuestro procedimiento o trámite.

Esto conduce a una actuación transparente de los funcionarios de la administración.

6. Tener acceso a los expedientes de los procedimientos contenciosos y no contenciosos en los que sean parte, con excepción de aquella información de terceros que, aun encontrándose en el expediente, se encuentre protegida por la reserva tributaria. A propósito de esto, se entiende que la reserva tributaria es una garantía del contribuyente, de tal manera que la administración tributaria debe guardar, con carácter de reserva, los datos, cifras, informes y otros elementos relacionados con la situación tributaria del contribuyente, los cuales solo podrán ser utilizados para los fines propios de la administración tributaria.
7. Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal. Sobre esto, el artículo 153 del Código Tributario señala que contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. Sin embargo, el tribunal podrá ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución a pedido del contribuyente o de oficio.
8. Solicitar la no aplicación de intereses, la actualización en función al índice de precios al consumidor correspondiente o sanciones en los casos de duda razonable o duplicidad de criterio, de acuerdo a lo previsto en el artículo 170 del Código Tributario. Esta es una garantía en aquellos casos en los que la norma no ha sido lo suficientemente clara y ha generado duda razonable en el contribuyente debido a su interpretación equivocada, o cuando exista duplicidad de criterio en la administración tributaria.
9. Presentar queja por la omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento de las normas del Código Tributario, garantizando la adecuación de la actuación de la administración en el procedimiento, respetando los plazos y las normas imperativas. La queja como

remedio procedimental está regulada en el artículo 155 del Código Tributario y será tratada más adelante.

10. Formular consultas y recibir la correspondiente orientación respecto de sus obligaciones y deberes formales. Este derecho asiste al contribuyente o sujeto deudor o administrado en la medida en que no es un entendido en la materia tributaria, y aun cuando desea cumplir con sus deberes y obligaciones se pueden generar algunas dudas y no cuenta necesariamente con los medios para contratar un abogado o especialista en temas tributarios. Por ello, deben habilitarse en las oficinas de las administraciones tributarias lugar y personal que pueda atender a los administrados para orientarlos, de manera que puedan cumplir tanto con las obligaciones y los deberes tributarios.
11. Solicitar confidencialidad a la administración respecto de la información que le proporciona. Los contribuyentes brindan a las administraciones tributarias mucha información personal, comercial y económica, y el derecho a la confidencialidad los resguarda de terceros que pudieran utilizar esta información de manera indebida. Por ello, las administraciones tributarias son responsables de la confidencialidad de la información que reciben de los contribuyentes.
12. Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones que se hayan presentado a la administración tributaria. Esta norma derecho, cautela que el contribuyente pueda pedir una copia de un documento que ya presentó a la administración y que por alguna razón no encuentra y probablemente necesite. Se debe tener cuidado con el plazo, ya que no es razonable que se soliciten documentos muy antiguos, pues luego de los plazos establecidos por la norma los documentos van al Archivo Nacional.
13. No proporcionar documentos que han sido debidamente presentados a la administración tributaria y que ya se encuentran

en su poder, en tanto no se puede volver a solicitar documentación que ya ha sido presentada con anterioridad. Esto también se aplica por simplificación administrativa.

14. Solicitar aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria dentro del marco normativo que establece los requisitos para ello. En materia tributaria existe el fraccionamiento general y el fraccionamiento especial. El fraccionamiento general está regulado en el artículo 36 del Código Tributario, y el fraccionamiento especial puede darse mediante una norma con rango de ley. Quien quiera acceder tiene el derecho de hacerlo, pero cumpliendo con los requisitos establecidos en los dispositivos legales correspondientes.
15. Solicitar la prescripción de las acciones de la administración para determinar la obligación tributaria, exigir el pago de la deuda tributaria o aplicar sanciones, incluso cuando no exista deuda pendiente de cobranza. En tanto la acción no puede encontrarse vigente de manera indefinida, se busca que el contribuyente no se encuentre en un estado de incertidumbre por la inacción de la administración. La solicitud de prescripción es un procedimiento no contencioso, mediante el cual el contribuyente puede liberarse de la persecución de la administración tributaria para pagar una deuda, determinarla, fiscalizar o imponer sanciones. Está sujeta a evaluación previa, y la administración cuenta con 45 días hábiles para resolverla. Si se resuelve en contra del contribuyente, este puede apelar al Tribunal Fiscal, que cuenta con doce meses para resolver la apelación. En el caso de que la administración no resuelva la solicitud de prescripción en el plazo de 45 días, el contribuyente puede esperar una resolución tardía o aplicar silencio negativo e ir en reclamación, de acuerdo con lo señalado en el Código Tributario.
16. Recibir de parte de la administración tributaria un servicio eficiente y las facilidades para el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias. Esto significa que la administración debe

constituirse en un facilitador para que el contribuyente cumpla con las obligaciones y deberes que la ley ha dispuesto. De este modo, el trabajo de facilitador produce un doble efecto: a favor del contribuyente y a favor de la propia administración tributaria.

Se debe tener presente que esta lista no es cerrada, ya que los administrados cuentan además con los derechos establecidos en la Constitución, en el Código Tributario y en otras leyes. Entre ellos podemos mencionar a los principios generales del derecho administrativo, que se encuentran recogidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General y que las administraciones públicas deben cumplir. Estos principios generales son:

1. *Principio de legalidad*, según el cual las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y el derecho, dentro de sus facultades y de acuerdo con los fines para los que estas les fueron conferidas. Guzmán Napurí (2009) indica que este principio implica, en primer lugar, que la administración se sujete especialmente a la ley, entendida como norma jurídica emitida por quienes representan a la sociedad en su conjunto. Así, en el Estado de derecho se ubica a la administración como esencialmente ejecutiva, y es la ley su fundamento y el límite de su acción. Entendemos al principio de legalidad como aquel mediante el cual los poderes públicos se subordinan a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad.
2. *Principio de debido procedimiento*, según el cual los administrados gozan de los derechos y garantías que les son implícitos al debido procedimiento administrativo. Estos son: a) ser notificados; b) acceder al expediente; c) refutar los cargos imputados; d) exponer argumentos y presentar alegatos complementarios; e) ofrecer y producir pruebas; f) solicitar el uso de la palabra cuando corresponda; g) obtener una decisión motivada, fundada

en derecho, emitida por autoridad competente y en un plazo razonable; y h) impugnar las decisiones que los afecten. Como ha señalado en varias oportunidades el Tribunal Constitucional Peruano, el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3 de la Constitución Política del Perú, aplicable no solo a nivel judicial, sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos —incluidos los administrativos y conflictos entre privados—, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

3. *Principio de impulso de oficio*, según el cual las autoridades administrativas deben dirigir e impulsar de oficio los procedimientos y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. Así, la administración debe procurar la continuación del procedimiento adoptando las medidas adecuadas para la resolución final sin necesidad de actuación de los particulares. Ello implica también que, de no ser suficientes los medios probatorios presentados por las partes, la administración podrá ordenar que se actúen aquellos que sean necesarios. Este principio también es recogido por el artículo 154 de la Ley el Procedimiento Administrativo General, que dispone que la autoridad administrativa, aún sin pedido de parte, debe promover y tramitar toda actuación que fuese necesaria y superar cualquier obstáculo que se oponga, así como evitar el entorpecimiento o demora que puedan causar diligencias innecesarias o meramente formales, adoptando las medidas oportunas para eliminar cualquier irregularidad.

4. *Principio de razonabilidad*, según el cual las decisiones de la administración, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones o establezcan restricciones a los administrados, deben encontrarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, con la finalidad de responder a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. En tanto, los fines perseguidos por la administración deben ser legítimos y proporcionales, evitando actuaciones arbitrarias o discriminatorias. En este sentido, el Tribunal Constitucional Peruano ha señalado que la razonabilidad, un criterio íntimamente vinculado a la justicia, está en la esencia del Estado Constitucional de Derecho y se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad en el uso de las facultades discrecionales. Por ello le exige a la administración que las decisiones que tome respondan a criterios de racionalidad y no sean arbitrarias, lo que equivale a encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos.
5. *Principio de imparcialidad*, según el cual las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitaria frente al procedimiento y resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general, aunque pueden, excepcionalmente, realizar un trato diferenciado basado en criterios objetivos y motivos razonables. La garantía de imparcialidad hace posible que quien se encarga de resolver una controversia lo haga con el único interés de resolver el conflicto aplicando el derecho y la justicia. Por ello, la conducta del resolutor debe ser la de un tercero ajeno a los específicos intereses de las partes y sin otro interés que la legítima resolución del caso que ha sido puesto en su conocimiento.

6. *Principio de presunción de veracidad*, según el cual en la tramitación del procedimiento administrativo se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por la ley responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Sin embargo, esta presunción es relativa, pues corresponde a la administración la carga de la prueba de la invalidez de los documentos presentados por el administrado. La presunción de veracidad supone una declaración *iuris tantum*, ya que admite prueba en contra. Este principio también es recogido por el artículo 49 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que dispone que todas las declaraciones juradas, documentos e información incluida en los escritos y formularios presentados por los administrados para la realización de procedimientos administrativos se presumen verificados por quien hace uso de ellos, salvo prueba en contrario.
7. *Principio de verdad material*, según el cual la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones. Para ello deberá adoptar, actuando de oficio si es necesario, todas las medidas probatorias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados, con la finalidad de determinar la verdad objetiva. También se enmarca dentro de este principio lo señalado por el artículo 170.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que dispone que los administrados pueden, en cualquier etapa del procedimiento, formular alegaciones y aportar los documentos u otros elementos de juicio, los que serán analizados por la autoridad, al resolver. Se debe tener presente que la administración tributaria siempre debe buscar la verdad material o sustantiva como un mecanismo para satisfacer el interés público.
9. *Principio de simplicidad*, según el cual los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo

eliminarse toda complejidad innecesaria y solicitar requisitos racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir. Esto para garantizar el derecho de petición del administrado y optimizar tiempo y dinero.

10. *Principio de predictibilidad o de confianza legítima*, según el cual la administración debe brindar información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo. De este modo, en todo momento el administrado puede tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles, de manera que la autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente, no puede actuar arbitrariamente y no puede variar irrazonablemente e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. Ello implica que no podrá hacer distinciones arbitrarias y que debe actuar garantizando la imparcialidad y neutralidad de sus resoluciones, a fin de generar expectativas en los administrados sobre el resultado de un procedimiento y desincentivando la presentación de solicitudes sin legalidad. Por ello, esta nueva redacción identifica adecuadamente la predictibilidad con confianza legítima, aclara que la autoridad administrativa está obligada a dar información sobre el procedimiento a su cargo y, además, especifica cuál es el objetivo buscado cuando se proporciona información, como señala la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1272. Se debe tener presente que la confianza legítima constituye una expresión del principio de seguridad jurídica y busca certidumbre y certeza para el administrado. Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de la seguridad jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho, y que la predictibilidad de las conductas de las instituciones públicas frente a los supuestos previamente determinados por el derecho es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y consolida la interdicción de la arbitrariedad.

11. *Principio de uniformidad*, según el cual la autoridad administrativa debe establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones no serán convertidas en la regla general, y que toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados. Así, la administración podrá crear procedimientos administrativos especiales, estableciendo de manera expresa los alcances de cada uno para informar a los administrados, garantizar la seguridad jurídica y limitar las facultades discrecionales de la administración.
12. *Principio de responsabilidad*, según el cual la autoridad administrativa está obligada a responder por los daños ocasionados contra los administrados como consecuencia del mal funcionamiento de la actividad administrativa. De esta manera, las entidades y sus funcionarios o servidores asumen las consecuencias de sus actos, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.
13. *Principio de acceso permanente*, según el cual la autoridad administrativa está obligada a facilitar información a los administrados que son parte en un procedimiento administrativo tramitado ante ella, de modo que en cualquier momento del procedimiento los administrados puedan conocer el estado de su trámite y acceder y obtener copias de los documentos contenidos en el expediente del procedimiento. De este modo, cualquier solicitud del administrado debe ser inmediatamente satisfecha, tomando en cuenta los plazos y la preclusión de las etapas del procedimiento.
14. *Principio de buena fe procedimental*, mediante el cual la autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la ley.

15. *Principio del ejercicio legítimo del poder*, mediante el cual la autoridad administrativa ejerce única y exclusivamente las competencias atribuidas para la finalidad prevista en las normas que le otorgan facultades o potestades. Así, se evita el abuso del poder tanto si se usa para objetivos distintos de los establecidos en las disposiciones generales o como si se hace en contra del interés general.

16. *Principio de responsabilidad*, mediante el cual la autoridad administrativa está obligada a responder por los daños ocasionados contra los administrados debidos al mal funcionamiento de la actividad administrativa, conforme lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Las entidades y sus funcionarios o servidores asumen las consecuencias de sus actuaciones, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.

17. *Principio de acceso permanente*, mediante el cual la autoridad administrativa está obligada a facilitar información a los administrados involucrados en un procedimiento administrativo, de modo que en cualquier momento del referido procedimiento puedan conocer su estado de tramitación y acceder y obtener copias de los documentos contenidos en dicho procedimiento, sin perjuicio del derecho de acceso a la información que se ejerce conforme a la ley de la materia.

10. PREGUNTAS

1. ¿Quién es el deudor tributario?
2. ¿Cuál es la diferencia entre el agente de retención y el de percepción?
3. ¿Cuál es la relación entre la determinación de la obligación tributaria y la exigibilidad de la obligación tributaria?
4. ¿Cuáles son los medios de extinción de la obligación tributaria?

CAPÍTULO 2

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

1. ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

La Ley del Procedimiento Administrativo General define el acto administrado en su artículo 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».

Como podemos apreciar a partir de la norma, el acto administrativo es de naturaleza unilateral, emitido por una entidad pública que declara o transmite una manifestación de voluntad —a la que llamamos decisión— cuya finalidad es producir efectos jurídicos externos sobre derechos, intereses y obligaciones de los administrados, dentro de una determinada situación y en el marco del llamado derecho público.

Según sus destinatarios, el acto administrativo puede ser general o particular. Si interesa a una pluralidad o generalidad de destinatarios identificados o identificables, será general; en cambio, el acto administrativo particular o individual está destinado a una o varias personas identificadas y con efectos particulares.

De acuerdo a su contenido, los actos administrativos pueden ser 1) resolutivos o terminales; o 2) de trámite, es decir preparatorios del acto definitivo o de procedimiento. Esta clasificación depende de si el acto pone

o fin o no al procedimiento administrativo. Los actos impugnables son los actos administrativos definitivos —llamados también resoluciones—, ya que deciden el procedimiento y ponen fin a una instancia administrativa. Esto no significa que estos actos no sean a su vez impugnables, según la naturaleza del estado del procedimiento administrativo en que se encuentre.

Los actos administrativos de mero trámite son actos de gestión del procedimiento administrativo, como lo son la carta en la que se comunica el inicio del procedimiento de fiscalización, los requerimientos que se emiten dentro de él, entre otros.

Esto significa que los actos definitivos o resolutivos se pueden impugnar, mientras los de mero trámite no se pueden reclamar de manera directa, sino mediante la impugnación del acto resolutivo del procedimiento.

Según su impugnabilidad, los actos administrativos pueden ser actos impugnables, actos consentidos y actos firmes. Se entiende como acto impugnables aquel que puede ser materia de un recurso de impugnación, a diferencia del acto administrativo firme, que no puede ser impugnado en la vía administrativa mediante un recurso administrativo.

Sobre los actos firmes señala el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General en su artículo 220 que «una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho de articularlos quedando firme el acto». Esto significa que un acto administrativo firme es aquel contra el que el administrado no puede interponer los recursos administrativos ordinarios por haber transcurrido el plazo previsto en la ley.

Con relación a la regulación del Código Tributario, el artículo 103 señala que «los actos de la administración tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos». Esta norma hace referencia al concepto amplio del acto administrativo, de tal manera que se aplica a los diferentes tipos de actos administrativos que existen en nuestro sistema jurídico. La norma agrega a la motivación como un

requisito indispensable de validez, que es la justificación de la causa del acto administrativo y constituye un elemento esencial para el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente.

En nuestro sistema tributario, la administración tributaria se comunica con los sujetos pasivos en general mediante actos administrativos. De estos actos, los más utilizados son la resolución de determinación, la resolución de multa y la orden de pago.

1.1. Resolución de determinación

Es un acto administrativo mediante el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor de fiscalización, es decir, de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o responsables. Esta resolución de determinación puede establecer la existencia de crédito, deuda o señalar que no existe ni crédito, ni deuda de parte del sujeto administrado.

1.2. Resolución de multa

Es un acto administrativo que tiene por finalidad informar al sujeto pasivo que ha cometido una infracción sancionada con una multa de naturaleza dineraria.

Para que se emita una resolución de multa, el sujeto debe haber cometido una infracción que está sujeta a una sanción, que en este caso es una multa, y la manera como se comunica esto es mediante este acto administrativo.

Si el contribuyente está de acuerdo con este acto administrativo deberá pagar el monto de la multa más los intereses devengados hasta el día de pago. Si no está de acuerdo en todo o en parte, tiene veinte días hábiles para reclamar sin pagar la parte en la que no se encuentra de acuerdo; transcurrido este plazo, podrá reclamar, pero pagando o afianzando.

1.3. Orden de pago

Es un acto administrativo que puede emitir la administración tributaria solo en los casos señalados en el Código Tributario, específicamente los supuestos regulados en el artículo 78. Tal es el caso de tributos que son autodeterminados por el contribuyente. Por ejemplo, si Juan efectúa la determinación del impuesto a la renta correspondiente al año 2015 y tiene una deuda por pagar de 2500 soles, presenta la declaración determinativa, pero sin realizar el pago, y la SUNAT detecta la omisión del pago, esta se encuentra facultada a emitir una orden de pago en calidad de mandato de pago de una deuda preexistente, ya que como hemos indicado, es el mismo Juan quien luego de la determinación le indica a la administración tributaria que debe 2500 soles. En estos casos no es necesario que previamente se emita la resolución de determinación, ya que es el propio contribuyente quien ha determinado la deuda, habilitando a la administración a exigirle el pago mediante el valor denominado orden de pago.

Se entiende a la orden de pago como un mandato de pago de una deuda preexistente, y su pago como requisito de admisibilidad es constitucional por su naturaleza, ya que no constituye una tasa o cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia Administración Pública.

2. VALIDEZ Y EFICACIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Para que un acto administrativo sea válido o exista en el mundo del derecho, se deben cumplir ciertos requisitos esenciales de validez, tales como i) la competencia del órgano que emite el acto, es decir, que debe ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía a través de la autoridad regularmente nominada para ello; ii) se debe señalar su objeto o contenido, que debe ser lícito y posible, de tal manera que puedan determinarse sus efectos jurídicos; iii) debe tener finalidad pública, lo que significa que el acto administrativo

debe adecuarse a las finalidades del interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor del acto administrativo. El interés público tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad, su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado que el interés público es, simultáneamente, un principio político de la organización estatal y un concepto jurídico. En el primer caso opera como una proposición ético-política fundamental que informa todas las decisiones gubernamentales; en tanto que en el segundo actúa como una idea que permite determinar en qué circunstancias el Estado debe prohibir, limitar, coactar, autorizar, permitir o anular algo; iv) el acto administrativo debe estar debidamente motivado de acuerdo con el ordenamiento jurídico, y debe emitirse cumpliendo con el procedimiento administrativo y legal para su emisión. Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional, que indica que la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas —sean o no de carácter jurisdiccional— es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva; el derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas, de tal manera que toda decisión que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente constituirá una decisión arbitraria y; en consecuencia, será inconstitucional; v) en un procedimiento regular, antes de su emisión el acto administrativo debe cumplir el procedimiento administrativo previsto para su generación, lo que significa que el proceso formativo del acto administrativo se debe cumplir de acuerdo con las normas que lo regulan.

Por estas consideraciones se señala que un acto administrativo es válido cuando se dicta o emite conforme con el ordenamiento jurídico correspondiente. Cabe precisar que ello no significa que un acto administrativo válido sea eficaz.

Un acto administrativo es eficaz a partir de su notificación realizada de acuerdo a ley. A partir de entonces producirá efectos legales y desplegará sus efectos en el sistema jurídico. Por ello se señala que los actos administrativos gozan de existencia jurídica desde su emisión, y surtirán efectos frente a los interesados y terceros con su notificación. Esta es justamente la importancia de la notificación de los actos administrativos.

Cuando se trata de la eficacia de actos que son favorables a los administrados, la ley del Procedimiento Administrativo General ha señalado que el acto administrativo que otorga beneficios al administrado se entiende eficaz desde la fecha de su emisión, salvo que la norma disponga otra fecha.

Como se aprecia, para que un acto administrativo surta efectos, debe haberse notificado y gozar de validez; por el contrario, un acto válido no es eficaz hasta que no sea debidamente notificado. Por lo tanto, la regla general es la irretroactividad de los actos administrativos. Excepcionalmente, el acto administrativo puede retrotraer sus efectos al momento de su emisión cuando se trate de situaciones que favorecen a los administrados.

Asimismo, la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, conocida como RTF, que resuelve en última instancia administrativa los procedimientos contenciosos y no contenciosos, así como las quejas que presentan los contribuyentes, es un acto administrativo resolutivo. Al respecto, el Tribunal ha señalado en la RTF 02099-2-2003 que: «Las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación». En este mismo sentido se pronuncia la RTF 10224-7-2008 cuando señala que «el acto administrativo será eficaz desde el momento en que su notificación surte efectos».

3. LA NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Si tenemos actos administrativos emitidos por la administración tributaria hacia un determinado sujeto, la finalidad es que estos sean conocidos por el

deudor tributario. En ese sentido, la diligencia de la notificación tiene por finalidad que el deudor tributario tome conocimiento de los documentos, valores o información que la administración necesita que él conozca.

Esta diligencia se encuentra reglamentada de modo tal que para que la notificación surta efectos tiene que realizarse de conformidad con las normas que regulan el procedimiento de notificación. Caso contrario, si la notificación no se efectúa conforme a ley será inválida, es decir, no surtirá ningún efecto jurídico. Efectuada la notificación, el acto administrativo surte efecto al ser eficaz.

Se entiende a la notificación como la comunicación formal del acto administrativo al administrado a través de las modalidades previstas por la norma legal, efectuada por la entidad que lo emitió.

Asimismo, se trata de una diligencia formalizada por ley y existe un sujeto encargado de atestiguar la diligencia de la notificación. Esta comunicación formal del acto administrativo es una garantía para el administrado, ya que da a conocer los actos que afectan sus derechos, obligaciones e intereses para poder ejercer una defensa oportuna.

4. FORMAS DE NOTIFICACIÓN

El Código Tributario regula como formas de notificación: i) mediante acuse de recibo, ii) certificación de negativa a la recepción, iii) por medio de sistemas de comunicación electrónicos, iv) por cedulón, v) por constancia administrativa, vi) mediante publicación, vii) formas especiales para el caso del sujeto no hallado y no habido.

4.1. La notificación mediante acuse de recibo

Es la diligencia con la que se pone en conocimiento del administrado el acto administrativo mediante su recepción en el domicilio fiscal. El acto administrativo se considera válidamente notificado en el domicilio fiscal, mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio de este domicilio a la administración tributaria.

Se deben cumplir algunos requisitos: i) el receptor debe ser mayor de edad y capaz, ii) debe indicarse la identificación (nombres y apellidos) de la persona que recibe el documento, iii) se debe incluir la firma del receptor.

4.2. La notificación con certificación de negativa a la recepción

Se produce en aquellos casos en que se dé la negativa del receptor a recibir el documento, se niegue a firmar el acuse de recibo o se niegue a identificarse. En estos casos, el notificador está habilitado para notificar con certificación de negativa a la recepción.

Igual que el caso anterior, se deben cumplir algunos requisitos para que la notificación sea válida: i) la identificación del notificador y ii) la firma del notificador. Estos requisitos son esenciales, ya que validan o certifican que ha existido negativa de la persona a recibir, a firmar o identificarse.

4.3. La notificación por medio de sistemas de comunicación electrónica

La norma señala que la notificación se puede hacer por medio de sistemas de comunicación electrónica, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. Esta se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. Para ello, se creó el sistema de notificaciones SOL, de tal manera que se deposita en el buzón asignado al sujeto deudor o administrado copia de los documentos en los cuales constan los actos administrativos materia de notificación. Para esto los usuarios deben obtener su código de usuario y clave SOL, y la SUNAT deberá asignar la clave SOL que permita acceder al buzón electrónico a todos los sujetos que deban inscribirse. Es una obligación de los administrados obtener la Clave SOL y consultar el Buzón SOL periódicamente.

4.4. La notificación por cedulón

En caso el domicilio se encuentre cerrado o no se encuentre persona capaz, se habilita a la administración a efectuar la notificación mediante cedulón, que significa colocar o pegar en el domicilio fiscal el documento llamado cedulón como una constancia de la notificación efectuada.

Este documento —el cedulón, que es el acuse de la notificación— debe tener como mínimo: i) nombres y apellidos, denominación o razón social del deudor tributario o sujeto a notificar, ii) número de RUC o del documento de identificación que corresponda del sujeto a notificar, iii) número del documento que se notifica, iv) fecha en la que se realiza la notificación, v) dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación, vi) número del cedulón, vii) el motivo por el cual se notifica por cedulón, y viii) la indicación expresa de que se ha procedido a fijar el cedulón en el domicilio fiscal y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta.

En caso de que no se pudiera fijar el cedulón en el domicilio y tampoco dejar los documentos materia de la notificación debajo de la puerta, el Código Tributario señala que la notificación que procede es mediante publicación.

4.5. La notificación por constancia administrativa

Cuando el deudor tributario, su representante o apoderado, por cualquier circunstancia se hace presente en oficinas de la administración, se le puede notificar por constancia administrativa.

En este caso, se debe señalar i) todos los datos que se requieren para la notificación mediante acuse de recibo, y ii) el motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.

4.6. La notificación mediante publicación

Ante la imposibilidad de notificar en el domicilio por cualquier motivo imputable al contribuyente, la administración tributaria se encuentra

habilitada para notificar mediante publicación, en el diario oficial o en el diario de la localidad encargado de avisos judiciales o de mayor circulación.

Los requisitos de este tipo de notificación son i) nombre, denominación o razón social de la persona notificada, ii) número de RUC o documento de identidad, iii) la numeración del documento en el que consta el acto administrativo a notificar.

4.7. La notificación tácita

Señala el Código Tributario que existe notificación tácita cuando sin haberse verificado o realizado notificación alguna, o si esta se hubiera realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga de su conocimiento. Agrega que se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el acto o gestión antes referido.

Este tipo de notificación intenta validar una notificación realizada sin cumplir con los requisitos legales, ya que la finalidad de esta es que el administrado a quien se dirige tome conocimiento, de tal manera que si efectúa acciones que demuestran que conoce de la notificación, esta se valida.

Por ejemplo, se puede acreditar la notificación tácita de resoluciones de determinación con la realización del primer acto del recurrente que supone su conocimiento, como lo es la interposición del recurso de reclamación.

4.8. La notificación para el sujeto no hallado y no habido

Cuando un contribuyente tiene la condición de no hallado o no habido, la administración tributaria se encuentra habilitada para efectuar la notificación de los documentos de la siguiente manera: i) mediante acuse de recibo entregado de manera personal al deudor tributario o a su representante, ii) con certificación de negativa a la recepción, efectuada por la persona encargada de la diligencia en el lugar en que ubique al deudor o su representante, iii) mediante publicación en la página web

de la administración tributaria, o en el diario oficial, o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales, o en el diario de mayor circulación de la localidad.

Cuando se efectúe la notificación por publicación se deben cumplir los requisitos de validez de la misma, como son: i) el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, ii) el número de RUC o número de documento de identidad, iii) la numeración del documento en el que conste el acto administrativo, iv) la mención a la naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de estos y el período o el hecho gravado.

También, se les puede notificar por medio de sistemas de comunicación electrónica, por constancia administrativa o mediante cedulón.

4.9. El caso especial en el cual el sujeto haya señalado domicilio procesal

Puede darse el caso en que el sujeto deudor o administrado señaló para el procedimiento correspondiente un domicilio procesal que, como sabemos, es válido para ese procedimiento específico. La administración deberá notificar mediante acuse de recibo con los requisitos que hemos señalado anteriormente para este tipo de notificación.

En caso de que no se pueda notificar mediante acuse de recibo por encontrarse cerrado el domicilio, hubiera negativa a recibir los documentos a notificar, o no existiera una persona capaz con quien entender la diligencia de notificación y entrega de los documentos, se fijará en el domicilio procesal un documento denominado «constancia de visita», y, se procederá a notificar en el domicilio fiscal correspondiente, de acuerdo con las reglas de la notificación antes señaladas.

5. EFECTOS DE LA NOTIFICACIÓN

El Código Tributario señala en su artículo 106 como regla general que las notificaciones surten efecto a partir del día hábil siguiente de su recepción, entrega o depósito.

Adicionalmente, la norma precisa algunos casos especiales, como son las notificaciones efectuadas mediante publicación. Estas surtirán efectos a partir del día hábil siguiente al de la publicación en el diario oficial, en el diario de mayor circulación de la localidad encargada de los avisos judiciales o en un diario de mayor circulación de la localidad, aun cuando la entrega del documento en que conste el acto administrativo notificado por publicación se realice con posterioridad.

Sobre las notificaciones efectuadas por publicación en la página web, estas surtirán efectos a partir de día hábil siguiente a su incorporación en esta página web.

Dentro de los supuestos de excepción, la norma señala que cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar y levantar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción (es decir al momento en que se efectúa la notificación), de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario. También señala como un supuesto de excepción aquellos casos que se realicen en forma inmediata de acuerdo con las normas del Código Tributario, como por ejemplo la notificación de un valor que interrumpe la prescripción, que ocurre en el momento en que se realiza la notificación.

6. PREGUNTAS

1. ¿Cuál es la diferencia entre la validez y la eficacia de los actos administrativos?
2. ¿Cuáles son los requisitos para que la notificación sea válida?
3. ¿En qué casos es válida la notificación por cedulón?
4. ¿Cuáles son los efectos de la notificación?

CAPÍTULO 3

EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

1. CUESTIONES PREVIAS

1.1. Secuencia de actos

Se trata de la secuencia de actos donde participan los administrados y la Administración Pública para la formación del acto administrativo, que habrá de producir efectos jurídicos individuales sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

1.2. Voluntad de la administración pública

Mediante el procedimiento administrativo se forma la voluntad de la Administración Pública que se traduce en la Resolución Administrativa.

1.3. Satisfacción de pretensiones

El procedimiento administrativo es un medio para dar satisfacción jurídica a las pretensiones de la administración y los administrados afectados en sus derechos por el obrar público, pues las partes involucradas buscan satisfacer su pretensión y punto de vista sobre determinada situación jurídica.

1.4. Procedimiento y proceso

En el procedimiento, el Estado actúa como juez y parte; en el proceso, en cambio, el Estado actúa como juez aun cuando una de las partes puede ser el propio Estado. Así ocurre con la revisión judicial de los actos administrativos. El procedimiento se desenvuelve en sede administrativa, mientras el proceso se desarrolla en el ámbito del Poder Judicial.

En relación a los órganos participantes, en el procedimiento encontramos diversos órganos de la Administración Pública. En el proceso, en cambio, existe un solo órgano, que es el Poder Judicial. De este modo se respeta el principio de unidad de la función jurisdiccional establecido por el artículo 139.1 de la Constitución Política del Perú de 1993.

En relación a las etapas, primero se desarrollan los procedimientos administrativos, y en segundo lugar puede desencadenarse un proceso judicial con la finalidad de que se revise el acto administrativo.

En relación a la culminación, en el procedimiento la resolución que le pone fin califica como cosa decidida o resolución firme y definitiva. En el proceso, en cambio, la sentencia puede tener la calidad de cosa juzgada.

En palabras de Devis Echandía (2002), «dentro del terreno jurídico, pero en sentido general, entendemos por proceso una serie o cadena de actos coordinados para el logro de un fin jurídico, y entonces hablamos del proceso legislativo o de elaboración de un decreto que requiere la intervención de diversas personas y entidades; y aun del proceso de un contrato, en el campo del derecho administrativo».

En sentido amplio, podemos decir que nos encontramos ante dos conceptos que implican la consecución de actos para que se emita un resultado o se consiga un fin jurídico: el proceso y el procedimiento. El proceso en sentido estricto es el conjunto de actos que tiene por finalidad la emisión de un acto jurisdiccional; y el procedimiento administrativo, para el caso que nos ocupa, se entiende como una serie de actos en sentido formal, destinados a su vez a la emisión de un acto administrativo.

La importancia de lo anterior radica en el tratamiento de las garantías que respaldan la actuación del administrado. Al respecto, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 003-2004-AI-TC señaló: «Es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución no solo tiene una dimensión, por así decirlo, “judicial”, sino que se extiende también a sede “administrativa”. En efecto, el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos».

Podemos concluir que todo procedimiento administrativo debe respetar las garantías aplicables al proceso establecidas en la Constitución. Esto es de vital importancia, pues como se desarrolla a continuación, el Código Tributario, tras una modificación, contempla ahora en el artículo 112 cuatro procedimientos tributarios que, con sus particularidades, son finalmente procedimientos administrativos.

2. APROXIMACIÓN AL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

En el derecho tributario es muy importante el estudio del derecho sustantivo tributario —normativizado en el libro I del Código Tributario—, que regula el nacimiento de la obligación tributaria, los sujetos que son parte de la relación jurídica tributaria (el acreedor y el deudor tributario, el responsable), los medios de extinción de la obligación tributaria (como el pago, entre otros). También es importante la regulación de los procedimientos tributarios que tiene la administración tributaria respecto del sujeto pasivo o administrado.

El procedimiento tributario es un procedimiento administrativo especial, que se encuentra regulado por el Libro III del Código Tributario, y de manera supletoria por la ley del Procedimiento Administrativo

General, constituida por las normas jurídico administrativas que regulan los procedimientos tributarios contenidos en el Código Tributario. Tiene, pues, una regulación procedimental especial por la materia singular que regula, y por ello no se encuentra regulado de manera general en el procedimiento administrativo, sino por sus normas especiales.

Los procedimientos tributarios son de tipo inquisitivo, ya que su objetivo es la búsqueda de la verdad material. El Estado asume un rol protagónico para lograr este cometido.

3. RÉGIMEN LEGAL DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El Código Tributario ha establecido que existen cuatro procedimientos tributarios: i) procedimiento de fiscalización, ii) procedimiento de cobranza coactiva, iii) procedimiento contencioso tributario, y iv) procedimiento no contencioso tributario.

También señala que las actuaciones y procedimientos tributarios podrán efectuarse mediante sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos, y que estas actuaciones o procedimientos tienen la misma validez y eficacia que las realizadas por medios físicos en tanto se cumpla con lo establecido en las normas pertinentes sobre este tipo de actuaciones. Como podemos apreciar, se está caminando hacia el procedimiento electrónico para que desaparezca el expediente físico.

En relación al expediente electrónico que se genera como consecuencia de un procedimiento tributario, deben respetarse los principios de accesibilidad e igualdad y garantizar la protección de los datos personales, así como el reconocimiento de los documentos emitidos por los sistemas correspondientes.

De esta manera se da el mismo valor, en tanto validez y eficacia, al documento electrónico que al documento con soporte físico.

Estamos a puertas de una nueva era en los procedimientos tributarios, la desaparición del documento físico, la utilización del documento

electrónico y, por lo tanto, la adecuación del procedimiento administrativo a los expedientes que se generen en estas actuaciones administrativas.

4. PREGUNTAS

1. ¿Qué ha dicho el Tribunal Constitucional respecto a las garantías del proceso y del procedimiento administrativo?
2. ¿Cuántos procedimientos regula el Código Tributario?
3. ¿El procedimiento tributario se encuentra regulado por las normas generales del procedimiento administrativo?

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 4

EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

1. FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

Mediante este procedimiento, la administración tributaria investiga la situación tributaria de un determinado administrado.

Con relación a la mayoría de los impuestos, los contribuyentes o responsables tienen que determinar la obligación tributaria, es decir, deben precisar el hecho imponible, el autor del hecho, la base imponible, el tributo calculado, los créditos y el monto definitivo por pagar al fisco.

Además, los contribuyentes o responsables deben cumplir con declarar, es decir, poner en conocimiento de la administración tributaria la mencionada determinación de la obligación tributaria. Si el administrado cumplió con declarar, es decir, presentar su declaración jurada, su determinación puede ser objeto de control o revisión por parte de la autoridad tributaria, a fin de otorgar mayor consistencia a la recaudación fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 61 del Código Tributario.

Asimismo, resulta importante para la administración tributaria la verificación de los pagos voluntarios realizados por el deudor, toda vez que el interés fiscal consiste en el ingreso efectivo del monto del tributo que tiene como crédito.

En el sector informal de la economía, en el cual el administrado no cumple con declarar, corresponde a la propia administración tributaria la

ejecución de todo el trabajo de determinación de la obligación tributaria para proceder con la respectiva gestión de cobranza, incluso por la vía forzosa o coactiva.

En este sentido, se puede afirmar que el procedimiento de fiscalización por parte de la administración tributaria consiste en el análisis relativo a la determinación de la obligación tributaria y la verificación del respectivo pago, así como el cumplimiento de los deberes formales.

La fiscalización tributaria es un procedimiento administrativo constituido por una serie de actos con un objetivo común y final, que es la determinación de la obligación tributaria. Es también una facultad del Estado en la medida en que su autorización y posibilidades de procedimiento se fundan y detallan en la ley. Así, el artículo 62 del Código Tributario señala que «la facultad de fiscalización de la administración tributaria se ejerce en forma discrecional... y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control de cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios».

La norma IV del título preliminar del Código Tributario señala que la administración tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente cuando su decisión es conveniente para el interés público y está dentro del marco que establece la ley. Al respecto, la facultad de fiscalización está sujeta a un grado de arbitrio intermedio. Conforme lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional, nos encontraremos ante un caso de discrecionalidad intermedia cuando el margen de arbitrio se encuentra condicionado a su consistencia lógica y a la coherencia con un concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión, como es el interés público. Además, el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, facultades que a su vez se encuentran enumeradas taxativamente en el artículo 62 del Código Tributario.

2. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

El procedimiento de fiscalización tiene doble importancia, pues permite a la administración tributaria verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias y deberes formales, y al deudor tributario demostrar que ha cumplido correctamente con las obligaciones tributarias y deberes formales.

El Código Tributario señala que la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el deudor tributario o por la administración tributaria. En el primer caso nos encontramos ante un supuesto de autodeterminación, que se encontrará sujeta a fiscalización o verificación posterior por la administración tributaria mediante el procedimiento de fiscalización. Si se detectara alguna inconsistencia como la omisión o inexactitud en la información proporcionada, se podrá subsanar mediante la emisión de uno o más actos administrativos conocidos como resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Cabe precisar que la resolución de determinación no solo podría establecer un importe por pagar, sino que también puede determinar un saldo a favor del contribuyente. Por ello, ante una eventual impugnación de dicha resolución, no será necesario el requisito del pago previo, al no existir una deuda tributaria propiamente, como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en Acuerdo de Sala Plena 2009-14.

El Código Tributario señala que la fiscalización podrá ser definitiva o parcial, cuando se realiza a alguno de los elementos de la obligación tributaria o a parte de ellos.

2.1. Fiscalización definitiva

2.1.1. *Concepto*

La fiscalización definitiva también se conoce como fiscalización integral o total, y es aquella mediante la cual la administración realiza la revisión completa de los libros, registros y documentación del contribuyente respecto de un determinado tributo y periodo tributario.

2.1.2.1 Plazo

La fiscalización definitiva se inicia con la notificación de la carta de presentación, mediante la cual se presenta a los funcionarios autorizados, y la notificación del primer requerimiento. En caso se notifiquen en fechas distintas, se considerará iniciada en la fecha de notificación del último documento, sea la carta o el requerimiento. Asimismo, el plazo que tiene la administración para solicitar documentación en este procedimiento es de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento. Cabe resaltar que el transcurso del año no necesariamente implica la conclusión del procedimiento de fiscalización, solo refiere que la administración no podrá solicitar más información una vez vencido dicho plazo. Este plazo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencias o en los que corresponda remitir el informe al comité revisor.

De manera excepcional, podrá prorrogarse el plazo hasta por un año más. Esta decisión es discrecional, en tanto se configura alguno de los supuestos establecidos por el Código Tributario: i) 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; ii) exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal; iii) cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial u otras formas asociativas. Cabe agregar que el plazo no es aplicable cuando la fiscalización es efectuada por la aplicación de las normas de precios de transferencia.

El cómputo del plazo de la fiscalización se suspende en los siguientes casos:

- a) durante la tramitación de las pericias;
- b) durante el lapso que transcurra desde que la administración tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita;

- c) durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la administración tributaria interrumpa sus actividades;
- d) durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la administración tributaria;
- e) durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario;
- f) durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización;
- g) durante el plazo en que otras entidades de la administración pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la administración tributaria.

Una vez vencido el plazo, la administración tributaria no podrá requerir información o documentación adicional al deudor tributario respecto del tributo y período materia del procedimiento; sin embargo, puede realizar o recibir información de terceros o elaborarla ella misma. Es decir, el vencimiento del plazo tiene como principal efecto que la administración no podrá requerir mayor información a la ya solicitada. Esto no implica la conclusión del procedimiento de fiscalización, que concluirá con la emisión de la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa, u orden de pago si fuera el caso, teniendo como plazo el de la prescripción de la determinación de la deuda tributaria.

2.1.3. Procedimiento

Se dará inicio al procedimiento de fiscalización con la notificación al deudor tributario de la carta de presentación y el primer requerimiento. El agente fiscalizador, cuando corresponda, se identificará exhibiendo

su documento de identificación institucional o, en su defecto, su documento nacional de identidad, pudiendo corroborarse su identidad accediendo a la página web de la SUNAT o por vía telefónica.

Durante su tramitación, la administración podrá emitir cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, los que deberán contener como mínimo los siguientes datos: i) nombre o razón social del sujeto fiscalizado; ii) domicilio fiscal, de corresponder; iii) Registro Único de Contribuyentes (RUC). En el caso de que el sujeto fiscalizado no cuente con número de RUC, el número de su documento de identidad, el código de inscripción del empleador (CIE) u otro número que la SUNAT le asigne, según corresponda; iv) número de documento; v) fecha; vi) el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; vii) objeto o contenido del documento; y viii) la firma y nombre del trabajador de la SUNAT competente; estos documentos deberán notificarse conforme a las reglas establecidas en el Código Tributario.

2.2. Fiscalización parcial

2.2.1. Concepto

Será parcial la fiscalización cuando la SUNAT revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, correspondiente a un tributo y a un periodo.

2.2.2. Plazo

El plazo de la fiscalización parcial es de seis meses, y puede ser prorrogado de resultar insuficiente. En tanto considere que requiere mayor tiempo para hacer efectivas las labores de inspección, la administración podrá convertirlo a una fiscalización definitiva de un año.

2.2.3. Procedimiento

El procedimiento de fiscalización parcial se inicia con una comunicación al deudor tributario en la que deben constar el inicio de este procedimiento,

su naturaleza de fiscalización parcial y los aspectos que serán materia de revisión por parte de la administración tributaria.

La fiscalización parcial culmina con la notificación de un acto administrativo resolutivo.

Es importante tener presente que en tanto no se notifique la resolución de determinación o de multa, procede interponer la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización. Esto aplica para el procedimiento de fiscalización en general, sea definitiva o parcial.

2.3. Fiscalización parcial electrónica

2.3.1. Concepto

Es aquel procedimiento de fiscalización producto 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 almacena, archiva y conserva en sus sistemas.

2.3.2. Plazo

Mediante decreto supremo 049-2016-EF, se modificó el reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante decreto supremo 085-2007-EF, incorporándose los artículos 9°A y 9°B, que regulan el inicio y el contenido de la documentación que se notificará al sujeto fiscalizado.

Así, el procedimiento de fiscalización parcial electrónica se inicia el día hábil siguiente a aquel en que la SUNAT deposita la carta de comunicación de inicio del procedimiento. Dicha carta debería ir acompañada de la liquidación preliminar, documento que contiene como mínimo los reparos de la SUNAT respecto del tributo o declaración aduanera de mercancías, la base legal y el monto a regularizar. Todo ello se entrega en el buzón electrónico del sujeto fiscalizado.

En la carta se comunica al sujeto fiscalizado el inicio del procedimiento de fiscalización parcial electrónica y se le solicita la subsanación del reparo contenido en la liquidación preliminar adjunta a esta o la sustentación de sus observaciones a la referida liquidación. La carta contendrá, como mínimo, los siguientes datos: (i) nombre o razón social del sujeto fiscalizado; (ii) RUC, y en el caso de que el sujeto fiscalizado no cuente con número de RUC, el número de su documento de identidad, el código de inscripción del empleador (CIE) u otro número que la SUNAT le asigne, según corresponda; (iii) número de documento; (iv) fecha; (v) objeto o contenido del documento, previsto en los incisos a), c), d), e) y g) del artículo 2° del reglamento del procedimiento de fiscalización; (vi) el tributo o declaración aduanera de mercancías; (vii) el periodo, los elementos y los aspectos materia de la fiscalización; (viii) la mención al carácter parcial del procedimiento y a que este es electrónico. Cabe precisar que mediante este procedimiento se puede solicitar la subsanación de uno o más reparos.

2.3.3. Procedimiento

El sujeto fiscalizado deberá efectuar en el plazo de diez días hábiles la subsanación de los reparos o la sustentación de las observaciones de conformidad con el inciso b) del artículo 62-B del Código Tributario. En este caso no procede la solicitud de prórroga.

Dentro de los veinte días hábiles siguientes a la fecha en que vence el plazo referido, la SUNAT 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.

De no realizarse 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.

Finalmente, este procedimiento deberá efectuarse en el plazo de treinta días hábiles, contados a partir del día en que surte efecto la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. Cabe precisar que al procedimiento de fiscalización parcial electrónica no se le aplican las disposiciones contenidas en el artículo 62A del Código Tributario.

3. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por el deudor tributario a través de una declaración determinativa, conocida como la declaración jurada; o puede ser determinada por la administración tributaria por un procedimiento de fiscalización. Como hemos indicado, este procedimiento puede concluir con la emisión de una resolución de determinación, una resolución de multa o una orden de pago, o varios de estos actos administrativos.

La administración tributaria solo puede ejercer su facultad de fiscalización por los periodos no prescritos. Para determinar la obligación tributaria puede tomar una base cierta o presunta.

1. Base cierta. Se toman en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa el hecho que genera la obligación tributaria y la cuantía de la misma, de tal manera que la administración tributaria tenga la certeza de la existencia de la obligación tributaria.
2. Base presunta. Se realiza en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. Se puede realizar de manera supletoria y ante la imposibilidad de realizar la determinación sobre base cierta cuando no se cuenta con elementos necesarios para conocer la existencia de la obligación tributaria y su cuantía; también si se cumple con

alguno de los supuestos habilitantes que señala el artículo 64 del Código Tributario, que constituyen los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta.

3.1. Determinación sobre base presunta

El Código Tributario señala que la administración tributaria podrá determinar directamente sobre base presunta cuando:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la administración se lo hubiere requerido, siempre que se encuentre obligado a presentarlas. En este caso el contribuyente estaría incumpliendo con sus deberes formales, mostrando un comportamiento poco transparente.
2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofrezca dudas respecto a su veracidad o exactitud, no incluya los requisitos y datos exigidos o existan dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido por la administración tributaria a presentar y exhibir sus libros, registros y documentos que sustenten la contabilidad o que se encuentren relacionados con hechos que generan obligaciones tributarias, en las oficinas de la administración tributaria o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la administración. El contribuyente incumple con deberes que tiene la obligación de cumplir, y denota un comportamiento no adecuado.

Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido a presentar o exhibir documentos relacionados con hechos que generan obligaciones tributarias en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo debido.

4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos. Nuevamente, seguimos viendo casos en los que el propio contribuyente es quien, con su acción u omisión, habilita a la administración tributaria a efectuar determinación sobre base presunta, debido a que no demuestra ser un sujeto en quien se pueda confiar.
5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad del deudor tributario o de terceros.
6. Se detecte que el contribuyente no está otorgando los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando estos sean otorgados sin los requisitos de ley.
7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la administración tributaria. Este es el caso del sujeto que realiza actividad empresarial gravada con tributos, pero es informal. Si no tiene RUC y la administración lo verifica, se encuentra habilitada para determinar sobre base presunta.
8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT. O si, llevándolos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.
9. No se exhiban libros, registros contables u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.

10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.
11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido durante determinado tiempo.
12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.
13. En el caso de las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas, cuando se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas o utiliza fichas o medios de juego no autorizados. Igualmente, cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la administración tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.
14. El deudor tributario omitió declarar o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría.

Como podemos apreciar, en casi todos los casos señalados es la actuación del contribuyente o sujeto deudor lo que habilita a la

administración a efectuar determinación sobre base presunta, dado que su comportamiento poco diligente o transparente, su falta de confiabilidad, incumplimiento, omisión de deberes, actividad informal, entre otras, denotan un actuar irresponsable ante los deberes que tiene que cumplir. Debemos tener presente que, cabe que el contribuyente demuestre o pruebe lo contrario, lo cual significa que las presunciones admiten prueba en contrario solo con relación a los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.

4. APLICACIÓN DEL SEGUNDO AL QUINTO PÁRRAFO DE LA NORMA XVI

El artículo 8 de la ley 30230, publicada el 12 de julio de 2014, dispuso la suspensión parcial de la norma XVI del título preliminar del TUO del Código Tributario. La SUNAT únicamente podía aplicar lo dispuesto en el primer y último párrafo hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas estableciera los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de dicha norma, a fin de brindar elementos de certeza y seguridad jurídica.

Mediante la ley 30823, el Congreso de la República delegó facultades al Poder Ejecutivo para modificar el Código Tributario a fin de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la norma XVI, estableciendo la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición, y mayores supuestos de responsabilidad solidaria vinculados a la aplicación de la cláusula general antielusiva como mecanismo para combatir las prácticas elusivas. Es así que la reciente publicación del decreto legislativo 1422 establece parámetros que brindarán mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la norma XVI y dota a la SUNAT de herramientas para su efectiva implementación.

4.1. Presupuesto para su aplicación

Si durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización definitiva, el órgano a cargo del procedimiento detecta operaciones que podrían resultar en prácticas elusivas, para aplicar la norma antielusiva tiene que probar que el acto artificioso o impropio cumpla con el test de propiedad y el test de relevancia jurídico económica, y remitir al comité revisor un informe, junto con el expediente de fiscalización, a fin de que el comité emita opinión favorable.

Dicho informe también se notificará al sujeto fiscalizado, quien deberá declarar a dicho órgano los datos de todos los involucrados en el diseño, aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del referido informe, en la forma y condiciones que se establecerán por resolución de superintendencia. Si el sujeto fiscalizado omite presentar la referida declaración, o la presenta sin cumplir con la forma y condiciones previamente establecidas, se configurará la comisión de una infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante ella.

El sujeto fiscalizado también será citado por el comité revisor para que exponga sus razones sobre la observación del informe elaborado por el órgano que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización. La fecha señalada por el comité podrá ser prorrogada, previa solicitud realizada antes del tercer día hábil a la fecha fijada. Dicha solicitud sustentada será realizada por única vez; el comité revisor podrá conceder la prórroga por diez días hábiles más y notificará su respuesta hasta el día anterior a la fecha en que el sujeto fiscalizado fue citado. En caso no se notifique la respuesta hasta ese día, se entenderá concedida la prórroga.

4.2. Comité revisor

Como se mencionó, el comité revisor debe previamente emitir opinión favorable sobre la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI, y además será competente en caso de que en el mismo procedimiento

de fiscalización se presenten actos, situaciones y relaciones económicas contempladas en los párrafos primero y sexto de la norma XVI.

El comité revisor estará conformado por tres funcionarios de la SUNAT, uno de los cuales ejercerá las funciones de secretaría. Para ser designado como miembro del comité revisor se requiere ser de profesión abogado o contador, y tener experiencia no menor de diez años en labores de determinación tributaria, auditoría o interpretación de normas tributarias desempeñadas en el sector público.

En los días siguientes, la SUNAT, mediante resolución de superintendencia, regulará el procedimiento de selección y nombramiento de los miembros del comité revisor y establecerá los requisitos adicionales a los señalados en el párrafo previo, así como los asuntos vinculados a su organización y funcionamiento.

4.3. Decisión del comité revisor

El comité revisor emitirá su opinión sustentada, bajo responsabilidad, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha en que el sujeto fiscalizado se presentó ante él. En el caso de que no se hubiera presentado, el plazo se contabilizará desde la fecha fijada para dicha presentación.

El comité revisor adoptará opinión por mayoría y se pronunciará sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la norma XVI, salvo que considere necesario complementar el informe o evaluar aspectos no expuestos en él. En tal caso, el comité dispone la devolución del informe con el expediente de fiscalización al órgano de la SUNAT que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva.

La opinión del comité revisor es vinculante para el órgano de la SUNAT que realiza el procedimiento de fiscalización definitiva y debe ser notificada al sujeto fiscalizado.

Es de resaltar que el documento que contiene la opinión del comité revisor sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la norma XVI no constituye

un acto susceptible de ser impugnado y forma parte del expediente de fiscalización, expediente al que podrá tener acceso sin que sea necesario que la fiscalización haya concluido. Aquí habría que preguntarnos si es posible presentar una queja, en tanto no haya terminado el procedimiento de fiscalización.

De haberse emitido una opinión favorable, la resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la norma XVI, deberá contener adicionalmente la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de dicha norma. Además, se crearon nuevos supuestos de responsabilidad solidaria, de modo tal que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI, responsabilidad solidaria que se atribuirá a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño, la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas. Si se trata de sociedades que tengan directorio, este órgano define la estrategia tributaria de la sociedad y debe decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal, facultad que es indelegable.

Finalmente, el decreto legislativo establece, en la única disposición complementaria, transitoria que los actos, situaciones y relaciones económicas realizados en el marco de la planificación fiscal e implementados a la fecha de su entrada en vigencia que sigan teniendo efectos, deben ser evaluados por el directorio de la persona jurídica para su ratificación o modificación, sin perjuicio de que la gerencia u otros administradores de la sociedad los hubieran aprobado. El plazo que se establece para su ratificación o modificación vence el último día hábil del mes de marzo.

5. PREGUNTAS

1. ¿En qué consiste la facultad de fiscalización?
2. ¿Cuál es la diferencia sustancial entre el procedimiento de fiscalización definitiva y parcial?
3. En la fiscalización definitiva, vencido el plazo de un año establecido en el Código Tributario, ¿puede la administración solicitar información adicional?
4. ¿En qué casos la administración tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta?

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 5

EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

1. CONCEPTO

La cobranza coactiva de las deudas tributarias es la facultad coercitiva de la administración tributaria. Esta se ejerce a través del ejecutor coactivo, que actúa en representación de la administración tributaria para cobrar la acreencia que la administración tiene a su favor.

PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El procedimiento de cobranza coactiva permite a la administración tributaria realizar las acciones de cobranza de las deudas tributarias, en el ejercicio de su facultad coercitiva, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario y su reglamento.

2. DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

Así como el Código Tributario otorga facultades de coerción al ejecutor coactivo, también le señala algunos límites. El primero es que la deuda puesta en cobranza coactiva debe tener la naturaleza de deuda exigible en cobranza coactiva, como lo dispone el artículo 115 del referido cuerpo

normativo. Esto significa que no toda deuda y no toda acreencia es exigible, y puede ser cobrada de manera coactiva, sino solo las siguientes:

1. la deuda establecida en una resolución de determinación o en una resolución de multa, o la establecida en una resolución de pérdida de fraccionamiento, notificadas conforme a ley y no reclamada dentro del plazo legal establecido para ello;
2. la deuda establecida en una resolución de determinación o en una resolución de multa reclamadas fuera del plazo legal sin que se haya cancelado o afianzado la deuda;
3. la deuda establecida en una resolución no apelada dentro del plazo legal, o si se apela fuera del plazo de ley y no se ha cumplido con pagar o afianzar la deuda;
4. la deuda establecida en una resolución del Tribunal Fiscal; y
5. la deuda establecida en una orden de pago notificada conforme a ley.

3. FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

El ejecutor coactivo es la persona encargada de ejercer las acciones que aseguren la cobranza de la acreencia que tiene a favor la administración tributaria. Antes de iniciar el procedimiento de ejecución coactiva, este funcionario debe verificar que la deuda sea exigible en cobranza coactiva; además, puede ordenar variar o sustituir las medidas cautelares, dictar disposiciones destinadas a cautelar el pago de la deuda tributaria, ejecutar las garantías otorgadas en favor de la administración tributaria cuando corresponda, y suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva. Puede además disponer, luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieran adoptado; la devolución de los bienes embargados; declarar de oficio o a pedido de parte la nulidad de la resolución de ejecución coactiva; admitir y resolver la intervención

excluyente de propiedad; ordenar el remate de los bienes embargados; ordenar las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva, entre otros.

FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

- Verificar la exigibilidad deuda tributaria
- Ordenar, variar o sustituir medidas cautelares
- Ejecutar garantías otorgadas a favor de SUNAT
- Suspender el procedimiento
- Disponer colocación de afiches, carteles u otros
- Dar fe de los actos en que interviene
- Requerir información a entidades públicas o privadas
- Solicitar autorización judicial para descerraje o similares
- Dejar sin efecto toda carga o gravamen de los bienes adjudicados en remate público
- Admitir y resolver la intervención excluyente de propiedad
- Ordenar en el procedimiento de cobranza coactiva (PCC) el remate de los bienes
- Ordenar las medidas cautelares previas al PCC
- Requerir al tercero la información que acredite la veracidad o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario.

4. PROCEDIMIENTO

4.1. Autotutela

La justificación técnica de la autotutela, es que la administración pública está al servicio del interés público, como es asunto de interés público la limpieza de calles, el recojo de basura, el mantenimiento de los parques y jardines, entre otros.

La propia administración tributaria, sin necesidad de recurrir previamente al Poder Judicial, puede cobrar deudas tributarias. De este modo, es posible la continuidad de las obras y servicios que deben ser atendidos para satisfacer el interés público.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el procedimiento de ejecución coactiva nace como una manifestación de la autotutela de la administración, en el sentido de que es el procedimiento que utilizan las entidades de la administración pública para hacer efectivo el acto administrativo que estas emiten frente a los administrados.

En este sentido, la administración pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la administración pública de ejecutar sus propias resoluciones, sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, acarrea la tutela de los derechos fundamentales de los administrados, que pueden verse amenazados o vulnerados en su derecho al debido procedimiento o a la tutela judicial efectiva por la actividad de la administración.

PRINCIPIO DE AUTOTUTELA

STC Expediente 0015-2005-PI/TC

[...] a hacer cumplir por sí misma un acto administrativo dictado por ella, sin la intervención del órgano judicial, respetando los límites impuestos por mandato legal, así como de utilizar medios de coerción para hacer cumplir un acto administrativo y a contar con el apoyo de la fuerza pública para la ejecución de sus actos cuando el administrado no cumpla con su obligación y ponga resistencia de hecho.

La ejecutoriedad es, pues, una consecuencia del acto administrativo y su sustento constitucional tiene origen en el numeral 1 del artículo 118° de nuestra Carta Magna, que ordena al Presidente la República a «cumplir y hacer cumplir la constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales».

4.2. Ejecutoriedad

El acto administrativo tiene que ser cumplido por el administrado de modo voluntario o de manera forzosa, a esto último denominamos cobranza coactiva. En este sentido, la administración tributaria tiene la facultad de

proceder con todas aquellas actividades que apuntan al cumplimiento de los actos administrativos que dicta.

La ejecutoriedad es una consecuencia del acto administrativo, es una facultad inherente al ejercicio de la función de la administración pública y tiene relación directa con la eficacia de dicho acto. En tal sentido, habilita a la administración a hacer cumplir por sí misma un acto administrativo dictado por ella, sin la intervención del órgano judicial, respetando los límites impuestos por mandato legal, así como a utilizar medios de coerción para que se dé cumplimiento lo dispuesto en el acto administrativo, y de ser necesario, contar con el apoyo de la fuerza pública para la ejecución de sus actos cuando el administrado no cumpla con su obligación o cuando oponga resistencia, como lo ha señalado el Tribunal Constitucional.

La ejecutividad del acto administrativo, en cambio, se refiere a los atributos de eficacia, obligatoriedad, exigibilidad y al deber de cumplimiento que todo acto regularmente emitido conlleva a partir de su notificación, y está vinculada a la validez del acto administrativo.

4.3. Concepto básico

Mediante el procedimiento de cobranza coactiva las entidades que forman parte de la administración pública persiguen el cobro forzoso de acreencias pecuniarias de derecho público, independientemente de la voluntad del obligado. Así, la administración está facultada para detraer del patrimonio jurídico del deudor determinados bienes y derechos, hasta la satisfacción del monto adeudado.

4.4. Acto coercitivo y acto coactivo

En el acto coercitivo, la administración tributaria utiliza la fuerza pública autorizada por ley. Su manifestación más clara es el embargo cuando se incumple el mandato de pago contenido en la resolución de ejecución coactiva.

En el acto coactivo, la administración tributaria utiliza la fuerza para adoptar medidas cautelares y de ejecución forzosa.

4.5. Etapas

El procedimiento de cobranza coactiva es un procedimiento breve que tiene cuatro etapas: notificación, embargo, tasación y remate.

ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA	
<p>1. Inicio: notificación de la REC</p> <p>El ejecutor inicia el procedimiento mediante la notificación al deudor de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación (art. 117 Código Tributario) .</p>	<p>2. Medidas cautelares</p> <p>Embargos en sus distintas formas: intervención, depósito, inscripción o retención.</p>
<p>3. Tasación</p> <p>Se establecen los parámetros para ponerle precio al bien que se va a rematar.</p>	<p>4. Remate</p> <p>Venta pública y forzada de bienes o derechos del deudor.</p>

4.6. Inicio

El procedimiento de cobranza coactiva se inicia con la notificación de la resolución de ejecución coactiva al sujeto deudor. Este acto administrativo contiene un mandato de pago de una deuda preexistente, y se da un plazo de siete días hábiles al sujeto pasivo, bajo apercibimiento de iniciar medidas cautelares o de embargo, es decir, iniciarse la ejecución forzada de la deuda.

Para que el acto administrativo tenga validez, la resolución de ejecución coactiva, conocida como REC, debe contener los siguientes datos: i) nombre del deudor tributario; ii) número de la resolución objeto de la cobranza coactiva; iii) el monto adeudado, o la cuantía del tributo o multa, así como el monto de los intereses que correspondan y el monto total de la deuda; iv) el tributo o multa y el periodo al que corresponda la deuda exigible en cobranza coactiva.

4.7. Medidas cautelares

Como hemos indicado, la resolución de ejecución coactiva contiene un mandato de pago forzoso y otorga un plazo de siete días para que se efectúe este pago, luego del cual el ejecutor queda habilitado para iniciar la cobranza forzosa.

Para efectuar la cobranza forzosa, el ejecutor coactivo cuenta con las denominadas medidas cautelares o medidas de embargo, que tienen por finalidad asegurar de la forma más adecuada el cobro de la deuda tributaria.

Para esto, el ejecutor coactivo notificará las medidas de embargo que considere adecuadas al caso, las que surtirán efecto en el momento mismo de su notificación.

Las medidas de embargo más usuales son: i) intervención en recaudación, información o administración de bienes; ii) depósito, que puede hacerse con o sin la extracción de los bienes embargados en forma de depósito; iii) inscripción, para lo cual se anotará este embargo en el registro correspondiente; iv) retención, medida que puede recaer sobre los bienes, valores y fondos en cuentas, depósitos y otros, así como sobre los derechos de créditos de los cuales el deudor sea titular y que se encuentren en poder de terceros.

El embargo en forma de intervención es la afectación de ingresos o información del deudor a través de un interventor. Puede tener tres modalidades: intervención en información, intervención en recaudación e intervención en administración.

En el embargo en forma de intervención en información se nombra uno o más interventores para que recaben la información y verifiquen directamente el movimiento económico del deudor y su situación patrimonial. El interventor no podrá recabar información relacionada con los procesos productivos, conocimientos tecnológicos y similares; se notifica al deudor mediante una resolución coactiva identificando al interventor, el interventor recaba la información durante el plazo que se le ha otorgado, y vencido el plazo, el interventor informa al ejecutor coactivo.

En el embargo en forma de intervención en recaudación se afectan los ingresos de la empresa, negocio u oficina donde se realiza la actividad económica. Es prácticamente una intervención directa a la caja del sujeto deudor y tiene por objeto recaudar directamente, durante el tiempo que dure la medida, los ingresos necesarios para cancelar la deuda tributaria en cobranza coactiva.

En el embargo en forma de intervención en administración el ejecutor coactivo nombra uno o varios interventores, con la finalidad de recabar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados. Las funciones del interventor son las siguientes: supervisar y verificar la administración de los frutos o utilidades que produzca el bien embargado; comprobar que de lo producido solo se realicen gastos necesarios para el mantenimiento de la fuente productora y el cumplimiento de sus obligaciones legales; rendir cuentas al ejecutor coactivo periódicamente; poner a disposición de la administración tributaria las utilidades o frutos obtenidos; e informar al ejecutor de las circunstancias que obstaculicen el desempeño de sus funciones.

El embargo en forma de depósito es la afectación de bienes muebles e inmuebles no inscritos de propiedad del deudor tributario. Esta puede ser con o sin extracción de bienes. Si es sin extracción de bienes se designa un depositario de los bienes afectados.

El embargo en forma de inscripción es la afectación de un bien registrable (inmuebles, vehículos, acciones, marcas, patentes, entre otros) mediante la anotación del gravamen en su partida o asiento correspondiente por un monto determinado.

El embargo en forma de retención es la afectación de dinero, bienes, valores, fondos y derechos de crédito que se encuentren en poder de una entidad bancaria o financiera, caja municipal o de un tercero. La medida podrá ejecutarse mediante la diligencia de toma de dicho o notificando al tercero.

Con relación a las medidas de embargo se debe tener presente lo señalado por el Tribunal Constitucional en el expediente 00005-2010-

PA/TC del 29 de enero de 2014, relacionado con un procedimiento de cobranza coactiva, en el que se dictaron varias medidas de embargo.

Sobre esto, el Tribunal Constitucional declaró que:

Es obligación de los organismos recaudadores (SUNAT en este caso), el mantener un cálculo vigente de lo adeudado, incluyendo todos los conceptos que ordene la ley;

La SUNAT no puede mantener activas tres distintas medidas cautelares en contra del contribuyente, más aún si con alguna de ellas ya estaría asegurada la suma adeudada (embargo sobre bien inmueble). Ante ello, no resulta un argumento válido el hecho de que alguna de las medidas no haya arrojado resultado, pues con solo poner en conocimiento de las entidades bancarias financieras o de terceros la existencia de una deuda impaga y la posible disposición de fondos de la recurrente, se impondría un límite o restricción al derecho a la propiedad;

La administración tributaria es la encargada de desactivar o levantar las medidas cautelares cuando la deuda ya estuviese asegurada con una de las medidas impuestas al contribuyente;

Es obligación de la administración tributaria demostrar que el monto de dicha garantía guarda estricta relación con la suma adeudada, incluyendo todos los conceptos que establece la ley.

El TC declaró fundada la demanda en el extremo referido a la vulneración del derecho al debido proceso, porque se mantenían activas tres medidas cautelares de embargo (retención a terceros, retención bancaria y embargo en forma de inscripción registral), por lo que la administración debía cumplir con garantizar la deuda en la suma y forma que corresponda.

5. BIENES INEMBARGABLES

De acuerdo al artículo 648 del Código Procesal Civil son inembargables los siguientes bienes:

1. Los bienes constituidos en patrimonio familiar.
2. Las prendas de estricto uso personal.
3. Los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado.
4. Las insignias o condecoraciones, los uniformes y las armas de los funcionarios y de los miembros de las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional del Perú.
5. Las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco unidades de referencia procesal (URP). El exceso es embargable hasta una tercera parte.
6. Las pensiones alimentarias.
7. Los bienes muebles de los templos religiosos.
8. Los sepulcros.

En relación con esto es importante tener presente que en el expediente 00645-2013-PA/TC del 4 de junio de 2015 el Tribunal Constitucional señaló que para aplicar el artículo 648 del Código Procesal Civil debe entenderse remuneración en el sentido amplio del Código Civil, de manera que no son embargables las remuneraciones de los deudores, sean estas producto de un contrato de naturaleza laboral o de un contrato de prestación de servicios regido por el Código Civil.

Este es el caso de una docente de educación física en la Municipalidad Distrital de Lince, quien emite recibos por honorarios por los servicios que presta de manera mensual a la municipalidad. Dicho ingreso era el único que tenía, y la SUNAT le embargó la cuenta donde lo depositaban. Ella considera que estos ingresos son inembargables al constituir su remuneración.

En este caso, la SUNAT señaló que la cuenta no era de remuneraciones sino que correspondía a la cuenta donde le depositaban ingresos por cuarta categoría y que por lo tanto era embargable, ya que el artículo 648 del

Código Procesal trata de manera literal de las remuneraciones y pensiones, y lo que percibía la señora no calificaba como remuneración.

El 6° Juzgado Constitucional declaró infundada la demanda, al considerar que las resoluciones coactivas impugnadas contienen suficiente motivación y no constituyen decisión arbitraria ni carente de razonabilidad. Por su parte, la 7° Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó en apelación por similares consideraciones.

El caso llegó al Tribunal Constitucional, que señaló que si bien existe trato diferenciado a nivel tributario entre remuneraciones de carácter laboral y honorarios de origen civil (que constituyen rentas de quinta y cuarta categoría, respectivamente), el Código Civil en sus artículos 1759 y 2001 reconoce que las contraprestaciones recibidas en virtud de contratos de prestación de servicios tienen carácter remunerativo.

Agrega el Tribunal Constitucional que el objeto del artículo 648 inciso 6) del Código Procesal Civil es permitir la existencia de una cantidad inembargable para asegurar que toda persona pueda tener un mínimo de ingresos para cubrir sus necesidades básicas, independientemente de que sus ingresos provengan de una remuneración laboral o de una contraprestación civil, y que admitir una interpretación que permita el embargo total de los ingresos de quienes no se encuentren en una relación laboral implicaría consentir un trato discriminatorio, afectando la igualdad ante la ley.

En consecuencia, a través de la jurisprudencia se ha regulado de una manera equitativa lo señalado por el artículo 648 del Código Procesal Civil, ya que antes de la sentencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal consideraba que este artículo de inembargabilidad protegía a los ingresos por remuneraciones (quinta categoría) pero no a los ingresos provenientes de prestación de servicios (cuarta categoría). De este modo, cuando una persona cuyas únicas rentas provenían de servicios de cuarta categoría se le podía embargar el íntegro de los honorarios. Esta situación ha cambiado con la interpretación dada por el Tribunal Constitucional.

6. NATURALEZA DE LA SUSPENSIÓN O CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El Código Tributario señala que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político ni judicial podrá suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva en trámite, ya que esta acción corresponde al ejecutor coactivo. Este se sujeta a lo indicado en la ley tributaria para disponer la suspensión temporal o la conclusión del procedimiento. Por ello, es importante que el contribuyente conozca en qué casos puede solicitar la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva seguido en su contra, y que existe una causal de suspensión o conclusión que puede solicitar al ejecutor coactivo.

7. SUPUESTOS DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

La norma señala que en los siguientes casos el ejecutor coactivo debe suspender el procedimiento: i) si en un procedimiento constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordena la suspensión de la cobranza coactiva, de acuerdo a lo señalado en el Código Procesal Constitucional; ii) en el caso de que una ley o norma con rango de ley lo disponga de manera expresa; iii) en el caso de una orden de pago, cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza es manifiestamente improcedente y siempre que se haya reclamado la misma dentro de los veinte días hábiles de notificada. En este último caso, la administración tributaria debe resolver la reclamación en un plazo de noventa días hábiles.

8. SUPUESTOS DE CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El ejecutor coactivo deberá concluir con el procedimiento levantando las medidas de embargo, de haberlas dictado, y ordenando el archivo del expediente en los casos siguientes: i) si se hubiera presentado de manera oportuna el recurso de reclamación o de apelación contra la resolución de determinación impugnada que contenga la deuda que se intenta cobrar

mediante cobranza coactiva; ii) si se hubiera reclamado una resolución que declaró la pérdida de fraccionamiento, siempre que en este último caso el contribuyente, además de haber reclamado dentro de plazo, continúe pagando las cuotas del fraccionamiento; iii) si la deuda se encuentra extinta por cualquiera de los medios señalados en la ley (pago, compensación, condonación); iv) si se hubiera declarado la prescripción de la deuda tributaria, lo cual no significa solo que el tiempo haya transcurrido, sino que la prescripción se hubiera declarado a pedido del deudor tributario o se hubiera opuesto en un procedimiento contencioso; v) si la cobranza coactiva se sigue contra persona distinta a la deudora o la obligada al pago; vi) si existe una resolución que concede el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria; vii) si las órdenes de pago o resoluciones materia de la cobranza coactiva se declararan nulas, se hubieran revocado o se hubieran sustituido después de la notificación de la resolución de ejecución coactiva; viii) si la persona obligada ha sido declarada en quiebra; ix) si una ley o norma con rango de ley lo señala de manera expresa; ix) si el deudor ha presentado reclamación o apelación fuera de plazo, pero cumple con presentar la carta fianza correspondiente para que las impugnaciones sean admitidas sin pago previo.

9. INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD

Dentro del procedimiento de cobranza coactiva podría darse el caso de que se embarguen bienes cuya propiedad no es del deudor.

La intervención excluyente de propiedad es un procedimiento mediante el cual el propietario de un bien embargado por deuda de un tercero puede defender su derecho de propiedad.

Por ello, la ley ha previsto que el tercero que sea propietario de bienes embargados podrá interponer una intervención excluyente de propiedad ante el ejecutor coactivo en cualquier momento del procedimiento y antes del remate del bien cuya propiedad le corresponde, demostrando la titularidad del bien embargado de acuerdo a ley y, previo cumplimiento de los requisitos indicados por la norma.

Este procedimiento debe cumplir con algunas reglas: i) solo será admitido si el tercero propietario prueba su derecho con documento privado de fecha cierta, con documento público o con otro documento que acredite de manera fehaciente e indubitable la propiedad del bien antes de que sobre este bien exista una medida de embargo. Es importante tener en cuenta esto, ya que quien compra un bien sabiendo que se encuentra embargado lo compra con esa carga y asume la misma; por el contrario, quien compra antes del embargo no es pasible de ser perseguido por una deuda ajena que corresponde a quien no tiene la calidad de propietario; ii) si la intervención excluyente de propiedad es admitida por el ejecutor coactivo se suspende el remate de los bienes objeto de la medida de embargo y se envía el escrito presentado por el tercero al deudor tributario para que emita su pronunciamiento o dicho en un plazo de cinco días hábiles; iii) con la respuesta del deudor tributario o sin ella, el ejecutor coactivo resuelve el pedido de intervención excluyente de propiedad; iv) el tercero puede apelar la resolución emitida por el ejecutor coactivo al Tribunal Fiscal; v) el Tribunal Fiscal se encuentra facultado para pronunciarse sobre la fehaciencia del documento presentado por el tercero.

Cabe señalar que el tercero debe contar con las pruebas requeridas por ley para que el procedimiento prospere. En nuestro país, donde el ciudadano común confía y compra sin legalizar las firmas y, peor aún, sin inscripción en los Registros Públicos, pueden darse casos en los que, teniendo la propiedad y viviendo en ella por muchos años, pero sin haber tenido el cuidado de contar con un documento de fecha cierta, no pueda utilizarse el mecanismo de la intervención excluyente de propiedad.

10. TASACIÓN Y REMATE

Se debe seguir de manera rigurosa lo señalado en la ley para establecer el precio del bien. A esto se le llama tasación, procedimiento anterior al remate del bien. En buena cuenta, se trata de establecer los parámetros para ponerle precio al bien que se va a rematar, de tal manera que la

administración pueda cobrar su acreencia. La tasación puede ser realizada de manera pericial o convencional, entre el ejecutor coactivo y el deudor tributario. El ejecutor coactivo debe designar a un perito para que establezca el valor del bien, mediante resolución coactiva.

Una vez tasado el bien, es preciso notificar el informe pericial al deudor tributario para que pueda presentar las observaciones que considere pertinentes. El perito podrá ratificar o rectificar su informe, y luego se procede a aprobar la tasación para convocar el remate público de los bienes embargados, sobre la base de las dos terceras partes del valor de tasación. Si se consigue rematar el bien, se procede a la adjudicación del bien a favor del adjudicatario, con lo que el ejecutor coactivo dispondrá se levanten las cargas y gravámenes que afectan el bien para que el nuevo propietario del bien lo reciba saneado.

11. RECURSO DE APELACIÓN

La norma ha previsto que solo cuando haya concluido el procedimiento de cobranza coactiva, el deudor ejecutado puede interponer un recurso de apelación ante la Corte Superior de Justicia. En este caso, la competencia de la corte es para examinar si se ha cumplido con el procedimiento de cobranza coactiva de acuerdo a ley. Esto significa que no puede entrar a analizar el fondo del tema, o la procedencia de la cobranza. En este punto es importante recordar que el procedimiento de cobranza coactiva seguido por la SUNAT se rige por las normas del Código Tributario y su reglamento (aprobado por Resolución de Superintendencia 216-2004/SUNAT), ya que es frecuente que los contribuyentes interpongan erróneamente demanda de revisión judicial regulada en la ley 26979 (ley que regula el procedimiento de cobranza coactiva de los gobiernos locales), que no es aplicable a los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la SUNAT.

12. MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

De manera excepcional, antes de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, la SUNAT podrá trabar medidas cautelares hasta por la suma que satisfaga la deuda, sin que sea necesario que dicha deuda sea exigible de manera coactiva. Ello siempre que por el comportamiento del deudor tributario resulte indispensable o existan razones para presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. Estas medidas serán sustentadas mediante la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa, orden de pago o resolución que desestima una reclamación, según corresponda.

El artículo 56 del Código Tributario establece los supuestos en los que el comportamiento del deudor tributario podrá justificar que se traben medidas cautelares antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva. Este comportamiento puede consistir en presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible; ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos total o parcialmente falsos; destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias o exigidos por ley; no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes; obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios; pasar a la condición de no habido; no estar inscrito ante la administración tributaria, entre otros.

Las medidas cautelares previas garantizan el cobro de la deuda tributaria, pero no podrán ejecutarse antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, es decir, es necesario que se notifique la resolución

de ejecución coactiva con el mandato de cancelación de la deuda tributaria y que transcurra el plazo de siete días hábiles desde la notificación.

De este modo, si bien la SUNAT está facultada para trabar medidas cautelares como embargos en forma de retención o en forma de inscripción de propiedad inmueble, entre otros, estos no podrán ejecutarse forzosamente hasta que se inicie el procedimiento de cobranza coactiva. Una vez iniciado dicho procedimiento, la administración estará habilitada para imputar los montos retenidos a la deuda tributaria exigible coactivamente. En caso la medida cautelar previa afecte un bien de propiedad de terceros, este podrá interponer la intervención excluyente de propiedad al ejecutor coactivo.

Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos, la SUNAT requerirá expresamente al deudor tributario que los sustituya. Si pese a ello no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo solicitado por la SUNAT, esta podrá rematarlos antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva. El monto obtenido garantizará el pago de la deuda tributaria que será objeto del procedimiento de cobranza coactiva.

12.1. Plazos

Cuando la medida cautelar previa garantice una deuda que no sea exigible coactivamente, ella se mantendrá vigente durante un año, computado desde la fecha en que fue trabada. Si existiera resolución que desestima el recurso de reclamación presentado por el deudor tributario, dicha medida podrá prorrogarse por dos años adicionales.

Si la medida cautelar previa se realiza con base en una resolución que desestima una reclamación, la medida cautelar tendrá el plazo de duración de un año, pero se mantendrá por dos años adicionales.

Si la deuda tributaria se vuelve exigible coactivamente, se dará inicio al procedimiento de cobranza coactiva, y la medida cautelar se volverá definitiva, procediendo a la imputación de los montos retenidos.

Tratándose de una deuda tributaria exigible coactivamente, la resolución de ejecución coactiva deberá notificarse dentro de los 45 días hábiles de trabadas las medidas cautelares previas, plazo que podrá prorrogarse por veinte días hábiles más de mediar una razón justificada.

12.2. Levantamiento de la medida cautelar previa

Antes del vencimiento de los plazos señalados en el punto anterior, la SUNAT deberá levantar la medida cautelar si el deudor tributario obtuviera una resolución favorable. Una vez vencidos los plazos, la medida cautelar caducará sin necesidad de una declaración expresa, y la SUNAT estará obligada a ordenar su levantamiento e imposibilitada de trabar nuevamente la medida cautelar salvo que se trate de una deuda tributaria distinta.

El deudor tributario podrá solicitar el levantamiento de la medida cautelar si otorga carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida, según lo señala la norma. Dicha carta fianza será ejecutada cuando se inicie el procedimiento de cobranza coactiva o si el deudor tributario no cumple con renovarla dentro del plazo establecido por la SUNAT, en cuyo caso se depositará en monto a fin de garantizar el pago una vez iniciado el procedimiento.

12.3. Medidas cautelares en el procedimiento de fiscalización o verificación

De manera excepcional, la SUNAT podrá adoptar medidas cautelares necesarias para garantizar la deuda tributaria durante el desarrollo de un procedimiento de fiscalización o verificación, es decir, aunque no se hubiera emitido resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago. Para ello, se tiene que configurar cualquiera de los supuestos del artículo 56 del Código Tributario vinculados al comportamiento del deudor tributario. Esta medida también podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria o financiera.

En este caso, la SUNAT deberá notificar las resoluciones u órdenes de pago en el plazo de treinta días hábiles, prorrogables por quince días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación vinculadas a evasión tributaria, conforme a los numerales 6 y 7 del artículo 62 del Código Tributario. Si no se notifican dichos documentos dentro de los plazos señalados, la medida cautelar caducará.

El sustento de la adopción de la medida cautelar previa durante el desarrollo de un procedimiento de fiscalización o verificación será notificado al deudor tributario mediante la resolución coactiva correspondiente. El Tribunal Fiscal, mediante RTF 04972-Q-2014, se pronunció en el sentido de que no es obligación de la SUNAT notificar al contribuyente el informe técnico que sustente la adopción de la medida cautelar previa, ya que las resoluciones coactivas correspondientes constituyen el acto que justifica y sustenta la adopción de las medidas cautelares previas, y en ellas se exponen los fundamentos y disposiciones por las cuales se solicitó la adopción de las dichas medidas.

13. PREGUNTAS

1. ¿En qué consiste la autotutela?
2. ¿Cómo se inicia el procedimiento de cobranza coactiva?
3. ¿Qué señala el Tribunal Constitucional respecto del embargo de las remuneraciones?
4. ¿En qué consiste la intervención excluyente de propiedad?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 6

EL PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1. CONCEPTO

El procedimiento no contencioso tributario se inicia con una solicitud del interesado que no pretende impugnar un acto administrativo sino que la administración tributaria determine de la obligación tributaria que ha de corresponderle, como las solicitudes de devolución, compensación, declaración de prescripción, declaración de inafectación, inscripción en el registro de entidades exoneradas, refinanciamiento, aplazamiento o fraccionamiento y demás beneficios para el pago de la deuda tributaria con carácter general o especial.

El procedimiento no contencioso tributario se diferencia del procedimiento contencioso en que no existe una controversia entre el administrado y la administración tributaria.

El procedimiento se inicia para que se declare un derecho o una situación jurídica, pero una vez emitido el pronunciamiento de la administración se puede tener una discrepancia con el acto administrativo emitido por la administración tributaria, lo que no convierte al procedimiento en contencioso.

Aun cuando se trata de un procedimiento, es el ejercicio de petición constitucional mediante el cual el administrado, contribuyente o deudor tributario presenta una solicitud a la administración tributaria. Para que el procedimiento no contencioso sea regulado por el Código Tributario tiene

que encontrarse vinculado con la determinación de la obligación tributaria; si no tiene contenido tributario se regula por la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El procedimiento no contencioso se rige por el principio de la doble instancia. Esto es, si presentamos una solicitud de compensación o de prescripción y la administración resuelve en contra, sea en todo o en parte, podemos apelar al Tribunal Fiscal, que tiene la facultad de conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la administración tributaria que resuelvan las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.

En este cuadro podemos apreciar lo relacionado con el procedimiento no contencioso.

PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
VINCULADO CON LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	NO VINCULADO CON LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles, siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la administración tributaria.	Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, estas serán resueltas según el procedimiento regulado en la LPAG. Sin perjuicio de lo anterior, resultan aplicables las disposiciones del Código Tributario o de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en ellas.

2. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

Cuando un contribuyente tiene un crédito a su favor, puede solicitar la devolución de este crédito presentando una solicitud a la administración tributaria en la que requiera la devolución, e indicando el origen del crédito a su favor. Esta solicitud puede ser presentada de dos formas, por internet, mediante el formulario virtual 1649 en «SUNAT Operaciones en Línea» o mediante el formulario 4949, «Solicitud de Devolución» en

las dependencias y centros de servicio de la SUNAT. El origen podría ser un pago indebido o un pago en exceso, entre otros casos.

Señala el Código Tributario que las devoluciones por pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional y se les agregará un interés fijado por la SUNAT, el que se devengará entre el día en que se realizó el pago indebido o en exceso y la fecha en que el dinero que se devuelve se ponga a disposición de quien solicita la devolución debida.

En los casos de tributos administrados por la SUNAT, la devolución de los pagos indebidos o pagos en exceso se puede realizar a través de cheques no negociables, notas de crédito negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero o abono en cuenta corriente o de ahorros.

En el procedimiento de devolución de impuestos, la SUNAT tiene la facultad de fiscalizar o verificar, para lo cual podrá solicitar información o documentación a la persona que solicita la devolución.

El plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver la solicitud de devolución es de 45 días hábiles, que se cuentan a partir del día en que se presenta la solicitud. Si la administración resuelve dentro del plazo señalado denegando la solicitud en todo o en parte, el solicitante, contribuyente o deudor tributario puede interponer un recurso impugnatorio de reclamación y la administración tributaria cuenta con nueve meses para resolver la reclamación. Si transcurren los nueve meses, el contribuyente puede esperar una resolución tardía o apelar contra la resolución ficta denegatoria de reclamación. Es el Tribunal Fiscal el órgano competente para resolver la apelación en el plazo de doce meses.

3. SOLICITUD DE COMPENSACIÓN

La compensación puede operar cuando dos sujetos reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

El Código Tributario señala que la deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o de forma indebida.

Los requisitos de la compensación son: i) que la deuda y el crédito no correspondan a periodos prescritos; ii) que la recaudación de ambos constituya ingreso de una misma entidad; y iii) que sean administrados por el mismo órgano administrador, esto es, que exista identidad administrativa y financiera.

Se debe tener presente que existen tres tipos de compensación: automática, de oficio y a solicitud de parte.

La compensación automática opera solo en aquellos casos previstos en la norma, de tal manera que el contribuyente pueda efectuarla si se cumple lo establecido en ella y sin necesidad de trámite previo alguno.

La compensación de oficio opera dentro y fuera de un procedimiento de fiscalización. Si es dentro de un procedimiento de fiscalización, la administración se encuentra facultada para compensar de oficio en aquellos casos en que encuentre crédito y deuda pendiente de pago. Se efectúa una compensación de oficio fuera del procedimiento de fiscalización, por ejemplo, si se detecta en el sistema de la administración tributaria un pago indebido o en exceso y una deuda tributaria susceptibles de ser compensadas.

Cabe señalar que, en el caso de la compensación de oficio, si el contribuyente no se encuentra conforme puede presentar un recurso impugnatorio de reclamación. Por ejemplo, si considera que existe crédito, pero no deuda pendiente de pago que pudiera servir de base para la compensación efectuada por la administración tributaria.

Con relación a la compensación a solicitud de parte, está sujeta a una evaluación previa de la administración tributaria, que tendrá que verificar que se cumplan los requisitos de la compensación requerida por el contribuyente.

Asimismo, se debe tener presente que la compensación es un derecho del deudor tributario y no se encuentra sujeta a la facultad discrecional de la administración tributaria.

Sobre el momento en que opera la compensación, señala el Código Tributario que en el caso de la compensación automática y de oficio,

ocurre en el momento o fecha en que la deuda tributaria y los créditos coexistan y hasta agotar el crédito.

4. SOLICITUD DE PRESCRIPCIÓN

Entendemos que el fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre no resueltas, de tal manera que el sujeto que presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad para hacer valer algún derecho. Esto responde a los principios de certeza y seguridad jurídica.

Existen dos tipos de prescripción: desde el punto de vista de la administración y desde el punto de vista del administrado. Desde el punto de vista de la administración, la prescripción se aplica para fiscalizar, para determinar la deuda tributaria, para aplicar sanciones para exigir el pago de la deuda. Desde el punto de vista del administrado, la prescripción se aplica para solicitar o efectuar la compensación, y para solicitar la devolución.

El Código Tributario ha señalado que la acción de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe en determinado tiempo. También señala que estas acciones prescriben en un tiempo mayor cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. Asimismo, regula que la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, prescribe en un tiempo determinado.

Esto significa que la prescripción es un mecanismo que, en ciertas condiciones, hace que el transcurso del tiempo modifique, de modo sustantivo, una relación jurídica. También podemos señalar que es el medio por el cual el deudor queda liberado de su obligación por inacción del acreedor tributario al transcurrir un determinado plazo.

En este sentido, se debe tener presente que, en relación con la fiscalización, esta es una potestad de la administración tributaria. La potestad no prescribe, lo que prescribe o se extingue es la posibilidad del

efectivo ejercicio de la potestad de fiscalización, es decir, lo que prescribe es la actividad de fiscalizar.

Con relación a la cobranza, facultad de la administración tributaria, tampoco prescribe dicha facultad sino la posibilidad de llevar adelante la acción de cobranza.

En materia tributaria, primero se necesita la fiscalización para determinar la obligación tributaria y recién después de realizada la fiscalización es posible la cobranza de la deuda por parte de la administración tributaria.

Entendemos que esta es la razón por la que fiscalización y cobranza tienen cierta unidad. Esta sería la explicación de por qué nuestro Código Tributario regula la prescripción para la fiscalización y, además, la prescripción para la cobranza de la deuda tributaria.

4.1. Plazos

El Código Tributario ha señalado que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro años, y a los seis años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva encontrándose obligados a hacerlo. También señala que estas acciones prescriben a los diez años cuando el agente de retención o percepción no ha entregado al fisco el tributo retenido o percibido. Finalmente indica que la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, prescribe a los cuatro años.

Debemos tener presente la diferencia entre plazo y término. El plazo es un periodo de tiempo determinado y el término es el momento final de un periodo; no obstante, podemos observar que se utilizan como sinónimos.

Atendiendo al plazo de duración del período prescriptorio, se puede desarrollar la siguiente clasificación:

- a) Si se ha cumplido con el deber de presentar a la administración tributaria la declaración determinativa del tributo, el plazo de

prescripción es de cuatro años. Para aquellos tributos en los cuales el contribuyente no tiene el deber de presentar declaración determinativa del tributo, como es el caso del impuesto de alcabala o de los arbitrios municipales, el plazo prescriptorio es de cuatro años.

- b) Si no se ha cumplido con la obligación de presentar a la administración la declaración determinativa, el plazo es mayor, seis años. Como podemos observar, el plazo de seis años se aplica cuando no se ha presentado una declaración determinativa, impidiendo de este modo que la administración tributaria tome conocimiento de la existencia y cuantía de la deuda tributaria. Es por esta razón que el Código Tributario otorga a la administración tributaria un plazo más largo para fiscalizar y determinar la deuda tributaria.

Para el caso de los agentes de retención y percepción el plazo es más largo, diez años, si habiendo retenido o percibido el monto al que se encontraban obligados no han cumplido con entregar al fisco dicho monto.

Este plazo prescriptorio es el más extenso de todos porque es más grave lo ocurrido, ya que el agente de retención o percepción tiene en su poder un monto de dinero que es de propiedad del Estado y a pesar de ello no lo entrega al fisco.

Con relación a los plazos prescriptorios para el contribuyente, se ha establecido un plazo general de cuatro años para efectuar o solicitar la compensación o para solicitar la devolución, entre otros, por lo que es conveniente que el contribuyente tenga presente que los plazos tienen límites temporales tanto para la administración como para ellos.

Respecto del cómputo de los plazos de prescripción, se debe tener presente que el plazo de prescripción se computa anualmente, de acuerdo a lo establecido en la norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. En efecto, esta norma precisa que para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse que los plazos expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de este

correspondiente al día de inicio del plazo. Asimismo, se debe tener presente que los plazos que vencen en día inhábil se entienden prorrogados hasta día hábil siguiente.

PRESCRIPCIÓN: PLAZOS

10 años para el agente de retención o percepción cuando no entregó al fisco el tributo retenido o percibido.

6 años si no se ha presentado declaración jurada estando obligado a hacerlo.

4 años para los que no están obligados a presentar declaración jurada.

4 años para solicitar devolución o compensación.

2 años en caso de responsabilidad solidaria de adquirentes.

4.2. Interrupción

Se da cuando en el transcurso del plazo prescriptorio ocurre un hecho previsto en la ley que deja sin efecto la prescripción. Aquí algunos ejemplos que interrumpen la prescripción para determinar la obligación tributaria, para exigir el pago de la deuda o para aplicar sanciones:

- a) por el reconocimiento expreso de la deuda tributaria de parte del deudor tributario;
- b) por la notificación de cualquier acto administrativo de parte de la administración tributaria;
- c) por el pago parcial de la deuda;
- d) por la presentación de la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago;
- e) por la notificación de la resolución de la pérdida de fraccionamiento;
- f) por la notificación de cualquier acto administrativo dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

Asimismo, aquí algunos ejemplos que interrumpen la prescripción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución:

- a) por la notificación de acto administrativo que reconoce la existencia y cuantía de un pago en exceso o indebido;
- b) por la compensación automática o por cualquier acción de la administración tributaria dirigida a efectuar la compensación.

Se debe tener presente que, de acuerdo al Código Tributario, el efecto de la interrupción de la prescripción es que el plazo que estaba corriendo a favor —sea de la administración o del contribuyente— se pierde y se comienza a contar un nuevo plazo prescriptorio a partir del día siguiente del acto interruptorio de la prescripción.

INTERRUPCIÓN

El efecto de la interrupción es que se tiene como no transcurrido el plazo o período que se había ganado hasta el momento del acto interruptorio. A partir del día siguiente de la cesación del acto interruptorio comienza a computarse un nuevo período.

4.3. Suspensión

Se trata de un hecho que es capaz de abrir un paréntesis al plazo prescriptorio que venía corriendo. Una vez que ha cesado el hecho causante de la suspensión, se reanuda el transcurso del plazo prescriptorio y su cómputo.

Esto significa que, a diferencia de la interrupción, en la suspensión no se pierde el plazo que ha transcurrido, sino que queda en suspenso por un periodo de tiempo, y luego continúa contándose a partir del tiempo anteriormente transcurrido.

Las causales de suspensión se fundan en la imposibilidad jurídica o en la dificultad de hecho de ejercer el acto. Se trata de impedimentos o dificultades objetivas. El efecto de la suspensión del plazo prescriptorio

es que no sigue corriendo el plazo para que la administración tributaria pueda ejercer su facultad de determinación de la obligación tributaria, ejercer la cobranza, o sancionar durante el tiempo en que el impedimento subsista. Cesada la causa de suspensión, el plazo reanuda su cómputo.

Algunos ejemplos que suspenden la prescripción:

- a) durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario;
- b) durante la tramitación de la demanda contenciosa administrativa;
- c) durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución;
- d) durante el tiempo en que el deudor tributario tenga la condición de no habido;
- e) durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento o fraccionamiento tributario;
- f) en los casos en que opera la suspensión del plazo en el procedimiento de fiscalización.

En caso de reclamación o apelación, la suspensión opera solo por los plazos establecidos en el Código Tributario para resolver dichos recursos, y se reanuda el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver la reclamación (nueve meses) y la apelación (doce meses). Esta medida fue incorporada en diciembre de 2016 por el Decreto Legislativo 1311, y consideramos que lo que busca es que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal aceleren el cumplimiento de los casos dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario.

SUSPENSIÓN

El tiempo no transcurre durante el periodo de suspensión. Desaparecida la causa, se continúa contando el tiempo, sumando el transcurrido anteriormente.

4.4. Declaración de la prescripción

El Código Tributario señala que la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. Esto significa que no existe la declaración de prescripción de oficio y por lo tanto corresponde que al solicitar la prescripción el deudor tributario especifique cuál es la deuda tributaria respecto de la que solicita se declare la prescripción. No procede que el órgano resolutor se pronuncie de oficio sobre la prescripción de un tributo y período que no ha sido solicitado clara e inequívocamente por el deudor tributario, por lo que no cabe que el órgano resolutor infiera o deduzca la deuda cuya prescripción se solicita cuando no ha sido precisada indubitadamente por el propio deudor tributario.

4.5. Momento en que puede oponerse

El Código Tributario precisa que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Esto significa que la prescripción puede oponerse de dos formas: en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria; y en vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la administración tributaria, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-administrativo, pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

4.6. Efectos del pago voluntario

La prescripción no extingue la obligación tributaria. Es así que la obligación natural respecto de la deuda subsiste si se efectúa el pago voluntario de la obligación tributaria prescrita. Este pago no dará derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

Puede ocurrir que, no obstante haber transcurrido el plazo prescriptorio, se paga voluntariamente parte o la totalidad de la obligación. Este pago está bien efectuado por el deudor tributario.

Por ejemplo, un contribuyente de manera voluntaria solicita el fraccionamiento de una deuda que por el tiempo se encuentra prescrita. La administración aprueba la solicitud de fraccionamiento mediante un acto administrativo y el contribuyente paga diez de las veinte cuotas. Podemos observar que el pago ha sido voluntario y será potestativo del contribuyente si, enterado de que la deuda está prescrita, decide cancelar la deuda o solicita la prescripción. No estará entonces obligado a pagar las cuotas que no pagó y que han prescrito, pero será necesario que solicite la prescripción y que esta sea declarada mediante un acto administrativo.

Distinto es el caso de un contribuyente que ha opuesto la prescripción y la administración tributaria le embarga su cuenta de ahorros por todo el monto de la deuda que se encuentra prescrita. Aquí podemos observar que no se trata de un pago voluntario, por lo que, una vez que se declare la prescripción, la administración se encontrará en la obligación de devolver al contribuyente el monto embargado, ya que no se trató de un pago voluntario.

5. PREGUNTAS

1. ¿En qué casos, las solicitudes no contenciosas son tramitadas conforme a las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General?
2. ¿En qué casos se puede presentar una solicitud de devolución?
3. ¿Cuál es la diferencia entre la suspensión y la interrupción del cómputo del plazo prescriptorio?
4. ¿Cuáles son los efectos del pago voluntario de la deuda prescrita?

CAPÍTULO 7

EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1. Etapas

Este procedimiento se desarrolla en sede administrativa. Una vez agotada esta vía, se puede optar por recurrir a la vía judicial.

El artículo 124 del Código Tributario establece que son etapas del procedimiento contencioso tributario la reclamación ante la administración tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal, y en ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal. Un ejemplo de esto sucede con la contribución al SENATI, donde en primera instancia el órgano resolutor es el Consejo Zonal del SENATI, y en segunda instancia el Consejo Nacional del SENATI, siendo tercera y última instancia el Tribunal Fiscal.

Así, el procedimiento contencioso tributario es el medio procedimental idóneo para recurrir, en la vía administrativa, contra los actos administrativos emitidos por la administración tributaria con los que nos encontramos en desacuerdo. Esto es, tenemos el derecho de impugnar y contradecir y la administración tributaria debe revisar su acto emitido y sometido al recurso impugnatorio. Como sabemos, la voluntad de la administración tributaria se traduce en una resolución administrativa,

conocida por nosotros como acto administrativo, respecto al cual tenemos el derecho de estar en desacuerdo.

En este procedimiento se advierte una contraposición de intereses entre la administración tributaria y el administrado; y aun cuando el procedimiento es uno solo, está compuesto, como hemos referido, de dos etapas: reclamación y apelación.

En la primera instancia es la propia administración tributaria la que resuelve la impugnación contra un acto emitido por ella y cuestionado por el administrado. En segunda instancia, quien conoce y resuelve el expediente de apelación es el Tribunal Fiscal en su calidad de máximo órgano administrativo resolutorio en materia tributaria. Para ello emite una resolución que agota la vía administrativa y contra la que no se puede interponer recurso administrativo alguno en la vía administrativa.

Estas son las etapas del procedimiento contencioso tributario:

ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
RECLAMACIÓN	APELACIÓN
Administración tributaria	Tribunal Fiscal

2. MEDIOS PROBATORIOS

Las pruebas que se pueden actuar son las que permite el Código Tributario: los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver. Estas pruebas serán valoradas de manera conjunta con las manifestaciones obtenidas por la administración tributaria.

3. PRUEBAS DE OFICIO

El Código Tributario ha establecido que el órgano encargado podrá, en cualquier etapa o estado del procedimiento, ordenar o disponer de oficio las pruebas que juzgue necesarias, así como solicitar informes para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

4. FACULTAD DEL REEXAMEN

Mediante esta facultad, el órgano encargado de resolver puede hacer un nuevo examen de los asuntos materia de la controversia. En este sentido, este órgano puede reexaminar los hechos e incrementar el monto de los reparos efectuados, disminuirlos o complementarlos.

Esta facultad del reexamen puede ser ejercida por el órgano encargado de resolver en primera instancia y por el Tribunal Fiscal en segunda instancia.

5. DESISTIMIENTO

Es una facultad del deudor tributario mediante la cual puede desistir total o parcialmente de sus recursos de reclamación o apelación en cualquier etapa del procedimiento. De acuerdo al Código Tributario se trata del desistimiento de la pretensión.

Para ello, debe solicitarla por escrito y con firma legalizada del contribuyente o representante legal, que puede realizarse ante notario o fedatario de la administración tributaria.

Cabe resaltar que no es suficiente la manifestación de voluntad del deudor tributario de desistir, ya que es potestativo del órgano resolutor aceptar o no el desistimiento de la pretensión.

Como podemos advertir, esta es una forma especial de conclusión del procedimiento contencioso tributario. Ya que se trata del desistimiento de la pretensión, el deudor tributario queda impedido de iniciar otro procedimiento contra el acto administrativo, el cual por efectos del desistimiento se convierte en un acto administrativo consentido.

6. LA RECLAMACIÓN

Este recurso impugnatorio es el acto mediante el cual un sujeto legitimado pide a la administración que revise una resolución administrativa dentro de los plazos y con arreglo a las formalidades pertinentes. Se le denomina

recurso de reconsideración, oposición, contradicción o revocación, y se impugnan actos administrativos que emanan de la administración tributaria. Nuestro Código Tributario denomina a este recurso impugnatorio como «reclamación».

La reclamación se interpone ante el mismo órgano que emitió el acto administrativo que es materia de controversia, con la finalidad de que lo revise y emita nuevo pronunciamiento, si corresponde.

En relación a la legitimidad activa para obrar, nuestro Código Tributario señala en el artículo 132 que son los deudores tributarios directamente afectados por los actos de la administración tributaria quienes pueden interponer este recurso impugnativo, y serán los órganos competentes los que conocerán y resolverán en primera instancia la reclamación.

De tal manera, si tenemos una controversia con la administración tributaria nacional o la administración tributaria municipal —sea provincial o distrital—, será el órgano competente de la administración tributaria involucrada el que resolverá la reclamación. Por ello, en buena cuenta, se constituye en parte del procedimiento, pero también es resolutor de la controversia.

La materia controvertida, materia controvertible o cuestión en discusión puede versar sobre innumerables situaciones: la existencia de la obligación tributaria, la forma en que la administración pretende efectivizarla, la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, los pasos que debe seguir la administración para ejecutar forzosamente su crédito, las infracciones y sanciones e incluso hasta el procedimiento mismo, si se aplicó la norma debida, si se ha aplicado debidamente la consecuencia jurídica, entre muchos otros.

La importancia de determinar la materia controvertida es que se trata de las situaciones que van a ser sometidas a la decisión del órgano resolutor y que suponen el examen de las razones de hecho y de derecho que se señalan en el acto o actos impugnados.

ÓRGANOS RESOLUTORES		
Tributos administrados por SUNAT	En primera instancia SUNAT	En segunda instancia Tribunal Fiscal
Tributos administrados por municipalidades provinciales	En primera instancia municipalidad provincial	En segunda instancia Tribunal Fiscal
Tributos administrados por municipalidades distritales	En primera instancia municipalidad distrital	En segunda instancia Tribunal Fiscal

6.1. Actos reclamables

Como administrados debemos saber que no todos los actos que emite la administración tributaria son actos reclamables; por ello, es necesario conocer la base legal que nos precisa cuáles son los actos sobre los cuales podemos interponer un recurso impugnatorio de reclamación. El artículo 135 del Código Tributario nos indica qué actos administrativos pueden ser materia de una reclamación.

Son actos reclamables la resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, la resolución ficta sobre solicitudes no contenciosas, las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución, las resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular y todos aquellos actos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria.

Como podemos apreciar, no se trata de un artículo con cláusula cerrada, sino que nos deja la posibilidad de reclamar sobre todos aquellos actos que tengan relación con la determinación de la obligación tributaria. Justamente, nuestra tarea en estos casos consistirá en identificar cuándo un acto que emite la administración tributaria tiene relación con la

determinación de la obligación tributaria; para ello debemos saber en qué consiste la determinación de la obligación tributaria. Recordemos que este es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular si efectivamente se realizó el hecho generador de la obligación tributaria, establecer quién es el obligado a cumplir con la prestación y cuál es el importe de la deuda.

Cuando estemos frente a actos que tengan relación con la determinación de la obligación tributaria, debemos conocer cuándo podemos impugnarlos. Por ello es importante tener en cuenta la triple función de la determinación:

- Verificadora, mediante la cual se verifica la realización de un hecho imponible;
- Identificadora, mediante la cual se identifica al sujeto deudor; y
- Cuantificadora, mediante la cual se cuantifica el monto de la deuda tributaria.

La situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria esta operación se llama determinación de la obligación tributaria.

Los actos reclamables son actos administrativos que materializan la manifestación de voluntad de las entidades que, en el marco de las normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre las obligaciones, derechos e intereses de los administrados dentro de una situación particular, de acuerdo a lo señalado por la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En este cuadro podemos apreciar qué actos administrativos son reclamables:

ACTOS RECLAMABLES

Artículo 135. Pueden ser objeto de reclamación:

1. La resolución de determinación.
2. La orden de pago.
3. La resolución de multa.
4. La resolución ficta sobre solicitudes no contenciosas.
5. Las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y las resoluciones que las sustituyan.
6. Las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución.
7. Las resoluciones que determinan la pérdida de fraccionamiento de carácter general o particular.
8. Los actos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria.

En el siguiente cuadro podemos apreciar los conceptos de resolución de determinación, resolución de multa y orden de pago.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

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 (Fiscalización) y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

RESOLUCIÓN DE MULTA

Acto que emite la administración para imponer una sanción pecuniaria si se comete una infracción. Entendiendo a la infracción tributaria como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias debidamente tipificadas.

Existen también otras sanciones que el Estado puede aplicar, como el comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes. En esos casos se emite la respectiva resolución de sanción. En algunos casos, la administración puede sustituir estas sanciones por una multa.

ORDEN DE PAGO

Acto que la administración emite para exigir al deudor tributario, el pago de una deuda respecto de la cual existe certeza, no es un acto de determinación sino de requerimiento de pago, puede ser emitida en los supuestos señalados en el artículo 78 del Código Tributario.

6.2. Requisito de pago previo

De acuerdo con el artículo 137 del Código Tributario, cuando se presenta una reclamación contra una resolución de determinación o de multa, el plazo que tiene el administrado para presentar la reclamación sin tener que pagar el monto señalado en estos valores es de veinte días hábiles, que se cuentan a partir del día hábil siguiente a aquel en que se notificó válidamente el acto administrativo materia de impugnación.

Transcurrido dicho plazo, es requisito para admitir el recurso de reclamación que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve meses posteriores a la fecha de la presentación de la reclamación. Esto debe ser acreditado indicando en el escrito de reclamación el número de formulario o constancia de pago y fecha de la misma o, de ser el caso, presentando la carta fianza bancaria o financiera.

También se debe tener presente que si bien es cierto que no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que se está impugnando —siempre que esta se presente dentro de plazo—, también lo es que es requisito el pago de la deuda tributaria en la parte que no se impugna.

En el caso en que se reclame contra resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, no se aplica el plazo de los veinte días hábiles, ya que el contribuyente no tiene deuda o monto por pagar sino, por el contrario, un crédito a su favor. Por ello, podrá presentar el recurso impugnatorio de reclamación antes o después de los veinte días hábiles.

El plazo para interponer la reclamación contra resoluciones que determinan la pérdida de fraccionamiento general o particular es de veinte días hábiles y, como señala el Código Tributario, es un plazo de caducidad. Por lo tanto, transcurrido el mencionado plazo ya no se puede interponer el recurso impugnatorio, al quedar el acto firme.

El plazo para interponer la reclamación contra todos aquellos actos que tengan relación con la determinación de la obligación tributaria es de

veinte días hábiles. Vencido este plazo, el acto queda firme, de tal manera que ya no es posible efectuar una reclamación.

Cuando se trata de reclamación contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer la reclamación es de cinco días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquel en que se notificó la resolución recurrida y, de no interponerse el recurso de reclamación dentro de este plazo, los actos administrativos que las establecieron quedarán firmes.

En el caso de reclamación contra resolución ficta denegatoria de devolución y contra resolución ficta de solicitud no contenciosa, por la naturaleza del silencio administrativo negativo, no existe plazo determinado para interponer reclamación. De acuerdo al artículo 163 del Código Tributario, el legislador habilita al deudor tributario a dar por denegada su solicitud —sin establecer un plazo para ello— en caso así lo decida y siempre que la administración no resuelva expresamente en el plazo de 45 días hábiles. Por ello, afirmamos que se trata de un plazo abierto con que cuenta el deudor tributario para reclamar, convirtiendo el silencio de la administración tributaria en una suerte de acto administrativo ficto dando por denegada su solicitud en el momento que decida impugnar.

También se debe tener presente que la administración tributaria podría resolver la solicitud presentada por el administrado fuera del plazo de los 45 días hábiles, mediante una resolución tardía y en tanto este no hubiera interpuesto reclamación contra resolución ficta denegatoria. Se atiende el pedido del contribuyente y ya no es posible reclamar contra ficta denegatoria, porque ya no existe tal posibilidad al haber resuelto la administración como hemos indicado.

Sobre el silencio administrativo negativo debemos señalar que es una técnica que busca garantizar los derechos de los administrados frente a la administración pública que omite emitir un acto administrativo expreso dentro de un procedimiento administrativo. Por ello, ante la ausencia

de una voluntad administrativa expresa, la ley sustituye esa voluntad presumiendo un contenido negativo o afirmativo, sustituyendo la expresión del Estado por la manifestación prevista en la ley.

En el caso de la orden de pago, de acuerdo al artículo 136 del Código Tributario, para reclamar primero se debe pagar la deuda tributaria impugnada. Por eso se señala que, en principio, la reclamación contra una orden de pago no tiene plazo en relación con el pago, ya que por su naturaleza la orden de pago es un mandato de pago de una deuda existente. Por lo tanto, para reclamar este acto administrativo el pago es un requisito de admisibilidad.

De forma excepcional, cuando se reclama una orden de pago manifiestamente improcedente, no es requisito el pago previo de la deuda que la contiene. Así lo señala el artículo 119 del Código Tributario, cuando indica que excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte días hábiles de notificada la orden de pago. En estos casos, la administración tributaria —siempre que la cobranza califique como improcedente, ya que no basta la invocación de parte del deudor tributario sino la calificación— tiene un plazo de noventa días hábiles para resolver la reclamación.

El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente 4242-2006-PA/TC seguido por Germania Veliz de Zevallos¹, ha validado la exigencia del pago previo para admitir a trámite la reclamación contra una orden de pago: «se advierte que el supuesto previsto en la regla

¹ Tal sentencia aclara la que emitió el mismo TC el 14 de noviembre de 2005 (exp. 03741-2004-AA). En ella estableció como regla sustancial que «todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia».

sustancial B de la STC 3741-2004-AA/TC es, a todas luces, distinto al de la impugnación de una orden de pago, donde la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario». De esta manera, el Tribunal aclara que el requisito del pago previo de la orden de pago exigido para presentar una reclamación contra la misma es constitucional.

Como hemos señalado, cuando se trata de impugnar una orden de pago se debe cumplir con la regla «paga, luego reclama», teniendo en cuenta que se trata de un mandato de pago de una deuda existente. También es cierto, sin embargo, que el artículo 119 del Código Tributario regula la figura de la cobranza improcedente, que busca proteger al contribuyente a quien notifican de una orden de pago y siempre que ocurran circunstancias que puedan evidenciar que la cobranza podría ser improcedente y se cumpla con presentar la reclamación dentro del plazo de veinte días hábiles de notificada la orden de pago. La administración admite conocer del caso aun cuando no se cumpla con el pago del valor antes señalado.

Si bien el legislador ha previsto como requisito el plazo de veinte días hábiles para la presentación de la reclamación, también es cierto que debe supeditar la situación de cobranza improcedente si se cumple o no con este requisito de admisibilidad. Tampoco se debería supeditar este caso de cobranza manifiestamente improcedente solo a la orden de pago, sino que debería ampliarse para otros valores, como la resolución de determinación o de multa, siempre que se trate de cobranza manifiestamente improcedente.

RECLAMACIÓN CONTRA ORDEN DE PAGO

Artículos 136 y 139 del Código Tributario:

Regla general: pago previo.

Excepción: sin pago previo, cuando es una cobranza improcedente

REQUISITOS DE PAGO PREVIO

Artículo 136 del Código Tributario:

Tratándose de resoluciones de determinación y resoluciones de multa para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación, pero para que esta sea aceptada el reclamante debe acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada o que ha afianzado la deuda.

Tratándose de la orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, excepto en el caso de la cobranza manifiestamente improcedente regulada en el artículo 119 del Código Tributario.

STC EXP. 4242-2006-PA/TC constitucionalizó la regla «paga, luego reclama» para el caso de las órdenes de pago.

6.3. Requisitos de admisibilidad

Son las exigencias dispuestas por ley cuyo incumplimiento origina que el recurso se tenga por no interpuesto. Por ello, tan importante como sustentar de manera debida el fondo de nuestro desacuerdo con la administración tributaria es cumplir con los requisitos formales llamados requisitos de admisibilidad, ya que el primer filtro que pasa la reclamación es el de forma. Si no cumplimos con algún requisito de admisibilidad se nos requiere dándonos un plazo para subsanar, y si esto no se cumple, se declara la inadmisibilidad sin que la administración tributaria pueda conocer el fondo del reclamo. Por ello la importancia de conocerlos y cumplir con estos.

El artículo 137 del Código Tributario señala los requisitos de admisibilidad y el artículo 140 regula el trámite y plazos para la subsanación de estos requisitos. Si el deudor tributario no subsana las observaciones

efectuadas por la administración, esta declara la inadmisibilidad y notifica la resolución correspondiente. La notificación es indispensable para que se pueda iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, caso contrario será una causal de suspensión del procedimiento.

En este sentido se pronuncia la resolución del Tribunal Fiscal 15607-5-2010 cuando señala que procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo.

Es importante tener presente que con el decreto legislativo 1263 (publicado el 10.12.2016) ya no es un requisito de admisibilidad que el escrito este firmado por abogado hábil, y en el caso de la SUNAT, ya no es requisito la presentación de la hoja de información sumaria. De este modo, la reclamación deberá ser interpuesta mediante escrito fundamentado, firmado por el deudor tributario o por el representante legal acreditado en el Registro Único de Contribuyentes o con poder vigente y suficiente para interponer dicho recurso. Además, debe tenerse presente que solo podrán reclamarse conjuntamente las resoluciones de determinación, las resoluciones de multa o las órdenes de pago u otros actos emitidos por la administración tributaria que tuvieran relación directa con la determinación de la deuda tributaria, siempre que ellas estén vinculadas entre sí.

REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

Artículo 137 del Código Tributario:

- Presentarse dentro del plazo de 20 días hábiles
- Escrito fundamentado
- Acreditar poderes
- Vencido el plazo para reclamar, acreditar pago o afianzar

En relación a los requisitos de admisibilidad, se debe tener presente que si un administrado presenta el escrito de reclamación ante las unidades de recepción de la administración tributaria, estas se encuentran obligadas a recibirlos aun cuando incumplan requisitos de admisibilidad referidos en el Código Tributario, de acuerdo con lo indicado por el artículo 133 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Podemos advertir lo señalado en el expediente de la sentencia del Tribunal Constitucional 3908-2010-PA/TC de 13 de diciembre de 2010, que indicó que corresponde que la SUNAT recibir las solicitudes del demandante, darle el trámite del procedimiento correspondiente y resolverlo en modo y forma de acuerdo a ley. Como podemos apreciar, el Tribunal Constitucional constató vulneración al derecho a la tutela procesal en sede administrativa al habersele negado al demandante el acceso al procedimiento administrativo y a obtener una resolución por parte de la administración tributaria.

6.4. Subsanación de requisitos de admisibilidad

En el supuesto de que un contribuyente no cumpla con todos los requisitos de admisibilidad, la administración tributaria le requerirá que en un tiempo prudente —actualmente quince días hábiles— subsane la omisión. Es importante tener presente que para que se discuta el tema de fondo o la controversia que tenemos con la administración, el expediente presentado tiene que admitirse, lo que significa que tiene que pasar el filtro de haber cumplido con todos los requisitos formales. Caso contrario, si el contribuyente no subsana, se declara la inadmisibilidad y no se entrará a conocer el tema o temas controvertidos. Es importante considerar que la declaración de inadmisibilidad de un recurso no impide al administrado presentar un nuevo recurso de reclamación.

6.5. Medios probatorios extemporáneos

De acuerdo al Código Tributario, no se admite como medio probatorio aquel que fue requerido por la administración durante el procedimiento de verificación o fiscalización y no hubiera sido presentado o exhibido por el obligado a efectuarlo.

Asimismo, señala la norma que, excepcionalmente, se puede admitir como medio probatorio extemporáneo aquel que no pudo ser presentado por una causa ajena al sujeto obligado, o si este acredita la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas de manera extemporánea.

Se debe tener presente que el plazo para la presentación o actuación de las pruebas es de treinta días hábiles y no se debe confundir este plazo con los medios probatorios extemporáneos. Esto significa que si no se presentaron las pruebas dentro de los treinta días hábiles, es decir dentro del procedimiento de reclamación, el plazo para probar se terminó, caducó, y no se aplica la posibilidad de pagar y presentar la prueba. Esta situación está restringida para los supuestos antes referidos.

6.6. Plazos

Sobre el derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa, esta se manifiesta en el derecho al debido procedimiento administrativo, que es el conjunto de derechos del ciudadano en una controversia ante la administración tributaria cuando esta actúa para generar un acto administrativo. Estos derechos son, entre otros, el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas o a obtener una resolución motivada de los actos de la administración.

Atendiendo a la naturaleza no estrictamente personalísima del derecho al debido procedimiento administrativo, se reconoce su extensión para las personas jurídicas, incluidas las personas jurídicas de derecho público interno, de acuerdo a lo establecido en el expediente del Tribunal Constitucional 2118-2007-PA/TC del 9-11-07.

De acuerdo al artículo 142 del Código Tributario, el plazo general que tiene la administración tributaria para resolver un recurso impugnatorio de reclamación es de nueve meses a partir del día en que se interpuso el recurso. En caso se trate de impugnaciones sobre precios de transferencia, el plazo que tiene la administración tributaria para resolver es de doce meses. En el caso de las reclamaciones como consecuencia de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las resoluciones que sustituyan a estas, el plazo que tiene la administración para resolver es de veinte días hábiles. En el caso de las reclamaciones contra resolución ficta denegatoria de solicitudes de devolución, la administración tributaria cuenta con un plazo de dos meses para resolver.

En el caso de la cobranza improcedente regulada en el artículo 119 del Código Tributario que ya hemos explicado, la administración tributaria deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa días hábiles.

El órgano competente para resolver debe emitir un acto administrativo resolutivo que ponga fin al recurso impugnatorio de reclamación, y esta resolución debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvan de base. El acto resolutivo decidirá sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, de acuerdo con el artículo 129 del Código Tributario.

Es conveniente que el administrado conozca que, aun cuando el Código Tributario ha previsto diferentes plazos para que la administración tributaria resuelva las reclamaciones, no necesariamente estos plazos se cumplen, por lo que el afectado con el silencio del Estado en resolver la reclamación puede presentar un recurso de apelación contra la denegatoria ficta que desestima la reclamación. Esto significa que la ley habilita al administrado a considerar desestimada la reclamación y seguir con la vía procedimental idónea, que será en este caso la apelación contra resolución ficta denegatoria, o si lo considera puede esperar una resolución tardía.

PLAZOS PARA RESOLVER RECLAMACIONES

Plazo general: **9 meses**

Precios de transferencia: **12 meses**

Denegatoria tácita de devolución: **2 meses**

Resolución de comiso de bienes: **20 días hábiles**

Resolución de internamiento temporal de vehículo: **20 días hábiles**

Resolución de cierre temporal de establecimiento: **20 días hábiles**

Resoluciones que sustituyan a las anteriores: **20 días hábiles**

6.7. Interés

Los intereses se devengan hasta el vencimiento del plazo que tiene la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación. Transcurrido ese plazo ya no se pueden devengar intereses. La razón de esto es que la demora de la administración no debe trasladarse al contribuyente.

El Código Tributario ha señalado que transcurrido el plazo que tiene la administración para resolver ya no se devengan intereses y durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor.

7. LA APELACIÓN

En relación al procedimiento contencioso, la apelación es un recurso impugnativo contra la resolución que resolvió el órgano que conoció de la reclamación en primera instancia o como consecuencia de la aplicación del silencio negativo.

El órgano competente para resolver en última instancia administrativa el recurso de apelación es el Tribunal Fiscal. Se debe tener presente que este recurso se presenta ante el órgano que emitió la resolución que se está apelando, el que aun cuando ya perdió competencia para conocer el fondo del asunto, tiene la facultad de revisar que se cumplan los requisitos de

admisibilidad para la apelación señalados en el artículo 146 del Código Tributario. Para ello tiene treinta días hábiles que se cuentan a partir del día de la presentación de la apelación.

En el caso de la apelación sobre resoluciones que resuelvan los reclamos sobre sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimientos u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para elevar el expediente al Tribunal Fiscal es de quince días hábiles.

7.1. Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal es la máxima instancia administrativa resolutoria de los procedimientos contenciosos y no contenciosos en materia tributaria.

Se encarga de conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la administración tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa y otros actos administrativos que tengan relación con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria. También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

El Tribunal también es competente para conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra resoluciones expedidas por SUNAT, sobre los derechos aduaneros, entre otros.

También se encuentra facultado para atender las quejas que presenten los administrados contra las administraciones tributarias, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en la Ley General de Aduanas o su reglamento, así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal.

7.2. Recursos contra la denegatoria ficta

El artículo 144 de nuestro Código Tributario regula qué puede hacer un contribuyente cuando ha presentado un recurso de reclamación y la administración tributaria no ha cumplido con resolver dentro del plazo establecido para ello.

Precisa la norma que cuando se presente una reclamación ante la administración tributaria y esta no notifique su decisión en los plazos previstos en el artículo 142 del Código Tributario para resolver y notificar (9, 12 o 2 meses, dependiendo del caso que se trate), el sujeto interesado puede considerar desestimada la reclamación. Esto significa que es potestad del ciudadano administrado aplicar o no el silencio administrativo negativo. Puede interponer una apelación si el órgano que no resolvió se encuentra sometido a jerarquía, o presentar una apelación ante el Tribunal Fiscal. Y agregaremos nosotros, también puede optar por esperar una resolución tardía de parte de la administración tributaria que no ha resuelto dentro del plazo legal.

7.3. Dónde se presenta la apelación

Señala el artículo 145 del Código Tributario que el recurso de apelación debe presentarse ante el órgano que dictó la resolución apelada. Esto significa que si el contribuyente tiene una controversia con la SUNAT respecto de la cual presentó un recurso de reclamación que fue resuelto por la SUNAT y apela la resolución que resolvió la reclamación, esta apelación se debe presentar en la SUNAT.

Es conveniente precisar que aun cuando la SUNAT no tiene competencia para conocer la apelación, sí la tiene para revisar que se cumplan los requisitos de admisibilidad establecidos para la apelación.

Es por ello que la norma señala que solo en el caso en que se cumplan los requisitos de admisibilidad establecidos para el recurso de apelación, el órgano encargado de revisar estos requisitos elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes a la

presentación de la apelación. Esto significa que este es el plazo que tiene el órgano pertinente para conocer si se cumplen o no los requisitos de admisibilidad.

Ahora bien, si el contribuyente, por desconocimiento, presenta el expediente de apelación en el Tribunal Fiscal, en aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, este lo remite a la SUNAT para que conozca sobre los requisitos de admisibilidad.

7.4. Requisitos de admisibilidad y subsanación

El artículo 146 del Código Tributario establece los requisitos de admisibilidad de una apelación. Se debe tener cuidado de cumplir con estos requisitos formales para que la administración lo eleve al Tribunal Fiscal y este colegiado pueda conocer el fondo de la apelación.

En caso de que el contribuyente no cumpla con alguno de los requisitos de admisibilidad, la administración se lo comunica y le otorga un plazo —que puede ser de cinco o quince días hábiles— para subsanar. En caso no subsane, se declara la inadmisibilidad. Contra la declaración de inadmisibilidad, que es un pronunciamiento sobre la forma, el deudor tributario puede estar en desacuerdo y podrá apelar, y será el Tribunal Fiscal el que emita pronunciamiento de forma, para saber si efectivamente se han cumplido o no los requisitos de admisibilidad.

Con el decreto legislativo 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, ya no es un requisito de admisibilidad que el escrito esté firmado por abogado hábil. En el caso de la SUNAT ya no es requisito la presentación de la hoja de información sumaria.

Esta misma norma ha señalado que el administrado deberá afiliarse a la notificación del Tribunal Fiscal por medio electrónico, conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del sector Economía y Finanzas.

Sobre esto es pertinente señalar que mediante Resolución Ministerial 442-2017-EF/40, publicada el 18 de noviembre de 2017, se aprobó el procedimiento para la notificación electrónica de los actos

administrativos que emita el Tribunal Fiscal y otros actos que faciliten la resolución de controversias.

En caso se cumplan los requisitos formales, la administración envía el expediente de apelación al Tribunal Fiscal para que asuma competencia del recurso de apelación desde el día en que ingresa el expediente a este tribunal.

REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD DE LA APELACIÓN

- Presentarse dentro del plazo de 15 o 5 días hábiles
- Escrito fundamentado
- Vencido el plazo de 15 días hábiles para apelar, acreditar pago o afianzar
- Plazo de caducidad: 6 meses.

El plazo de quince días hábiles es el general. Para los casos de apelación de reclamaciones por sanciones por comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, el deudor tributario tiene un plazo para apelar al Tribunal Fiscal de cinco días hábiles siguientes a la notificación, de acuerdo a lo señalado por el artículo 152 del Código Tributario.

En relación al requisito del pago previo, se debe tener presente que no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que se está apelando, pero es requisito el pago previo de la deuda tributaria en la parte que no es apelada. Si luego de vencido el plazo de quince días hábiles para apelar, el administrado apela, tiene que acreditar el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada o tiene que presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación.

Esta apelación extemporánea debe efectuarse dentro del plazo de seis meses contados a partir del día siguiente de la notificación certificada del acto administrativo con el cual se resolvió la reclamación, ya que cumplidos los seis meses el acto queda firme y ya no se puede apelar.

En otras palabras, cuando ha vencido el plazo sin que una de las partes haya iniciado actividad alguna —como en este caso la interposición de la apelación—, se produce la caducidad o decaimiento del derecho que ha dejado de utilizarse. Esto se conoce como plazo preteritorio.

También se debe tener presente que al interponerse la apelación ante el Tribunal Fiscal, el administrado no puede discutir aspectos que no impugnó en la reclamación, salvo que la administración tributaria al resolver la reclamación las hubiera incorporado.

7.5. Medios probatorios

Los medios probatorios son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver. El plazo para la presentación o actuación de pruebas es de treinta días hábiles.

No se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada o exhibida por el deudor tributario.

Señala la norma que, excepcionalmente, se puede admitir como medio probatorio extemporáneo aquel en el cual el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

De otro lado, el Tribunal Fiscal deberá aceptar los medios probatorios cuando se acredite la cancelación del monto impugnado en relación a las pruebas no presentadas en primera instancia.

El plazo para la presentación o actuación de las pruebas es de treinta días hábiles. No se debe confundir este plazo con los medios probatorios extemporáneos; es decir, si dentro del procedimiento de apelación no se presentaron las pruebas dentro de los treinta días hábiles, el plazo para probar se terminó, caducó, y no se aplica la posibilidad de pagar y presentar la prueba. Esta situación está restringida para los supuestos antes referidos.

7.6. Plazos

De acuerdo con lo señalado por el artículo 150 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal tiene plazo de doce meses a partir del ingreso del expediente de apelación para resolverla. Excepcionalmente, cuando se trata de apelaciones sobre precios de transferencia, el plazo otorgado por el legislador es de dieciocho meses. El artículo 144 del Código Tributario señala que procede la interposición de la queja a que se refiere el artículo 155 cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo de doce o dieciocho meses.

Esto significa que el plazo que establece el Código Tributario para que el Tribunal Fiscal resuelva puede o no cumplirse, dependiendo si existe o no causa justificada para la demora en resolver. Entonces, podemos afirmar que, en principio, el Tribunal Fiscal debe cumplir con resolver las apelaciones dentro del plazo señalado por el Código Tributario, salvo que exista alguna causal que justifique la demora para emitir y notificar la resolución correspondiente. Caso contrario, el legislador ha habilitado al deudor tributario a utilizar el remedio procesal de la queja para cuestionar la demora en resolver.

De acuerdo al artículo 152 del Código Tributario, cuando se trate de apelaciones interpuestas contra resoluciones que resuelvan reclamaciones por sanciones por comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes o de las resoluciones que las sustituyan, el Tribunal Fiscal tiene veinte días hábiles para resolver la apelación, que se cuentan a partir del día siguiente del ingreso del expediente al Tribunal Fiscal.

El Tribunal Fiscal resuelve la apelación mediante una resolución que debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvan de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. El Tribunal no puede pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarará la

nulidad e insubsistencia de la resolución y repondrá el proceso al estado que corresponda, de acuerdo a lo señalado en el artículo 150 del Código Tributario.

La resolución del Tribunal Fiscal que resuelve el expediente de apelación es un acto administrativo resolutorio que pone fin a la instancia administrativa. Luego de notificada la resolución, la deuda es exigible en cobranza coactiva en la medida en que no le dé la razón al contribuyente. Sin embargo, de no encontrarse conforme con lo resuelto por el Tribunal, el administrado, o la administración tributaria, podrían interponer demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial.

Con el decreto legislativo 1311, del 30 de diciembre de 2016, se estableció que si bien es cierto durante el tiempo que dure el procedimiento contencioso tributario la prescripción se suspende, esto no significa que se suspenda hasta que se resuelva la apelación, sino que la suspensión operará teniendo en cuenta el plazo que otorga el Código Tributario para resolver tanto la reclamación como la apelación, entendiéndose, nueve y doce meses respectivamente. De esta manera, se continúa con el cómputo del plazo de la prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo que tienen la administración tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver. Esta norma es, además de novedosa, importante para los contribuyentes, ya que la demora en resolver de la administración pública no perjudica el cómputo del plazo prescriptorio.

7.7. Intereses

Los intereses se devengan hasta el vencimiento del plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación. Transcurrido ese plazo, ya no se pueden devengar intereses. La razón de esto es que la demora del Tribunal Fiscal no debe trasladarse al contribuyente.

El Código Tributario ha señalado que transcurrido el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver ya no se devengan intereses, y durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor.

8. PREGUNTAS

1. ¿Cuáles son los actos reclamables?
2. ¿Cuál es el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver un recurso de apelación?
3. ¿En qué caso no es necesario el requisito del pago previo de la deuda impugnada?
4. Vencido el plazo legalmente establecido para que la administración se pronuncie respecto a un recurso de reclamación, ¿qué ocurre con los intereses?

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 8

APELACIÓN DE PURO DERECHO

1. CONCEPTO

La apelación de puro derecho es una apelación especial, pues no requiere interponer previamente un recurso de reclamación. Está regulada en el artículo 151 del Código Tributario, y se considerará como tal cuando la controversia gira fundamentalmente respecto a la interpretación o aplicación de una norma jurídica y no se cuestionan ni se busca probar hechos.

2. PLAZOS

La apelación de puro derecho podrá interponerse ante el Tribunal Fiscal dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la administración que se impugnan. Cabe precisar que esta solo procede contra actos reclamables.

Cuando la apelación de puro derecho se interpone contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer esta ante el Tribunal Fiscal será de diez días hábiles.

En relación a los plazos, el Tribunal Fiscal cuenta con doce meses para resolver el expediente de apelación de puro derecho.

3. CALIFICACIÓN

Es el contribuyente quien presenta la apelación de puro derecho ante el órgano recurrido. Este elevará el recurso al Tribunal Fiscal luego de verificar que se ha cumplido con los requisitos de la apelación contemplados en el artículo 146 del Código Tributario, y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia, ya que de haberla la apelación de puro derecho será declarada improcedente. No obstante, el Tribunal Fiscal tiene la competencia para determinar si esta apelación califica o no como de puro derecho. Si califica como de puro derecho, la conoce.

En el supuesto de que a criterio del Tribunal Fiscal no califique como de puro derecho, reconduce y le indica a la administración tributaria le dé el trámite correspondiente. Este puede ser una reclamación, una solicitud no contenciosa, dependiendo de qué caso se trate y lo que se deduzca del escrito presentado como apelación.

En este último supuesto, la entidad dará trámite a un recurso de reclamación, notificando a las partes para que se haga efectivo el derecho de defensa. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente 05085-2006-AA, se pronunció: «7. [...] si la apelación no es calificada como de puro derecho, deberá ser remitida a la entidad competente para que sea tramitada y resuelta por ésta como recurso de reclamación. Por tanto, a fin de que el administrado tome conocimiento de la entidad que finalmente resolverá su recurso y, a su vez, pueda hacer uso de los mecanismos de defensa que la ley prevé, se establece la obligación de notificar el acto de calificación previa que desestima el trámite del recurso como una apelación de puro derecho».

4. PREGUNTAS

1. ¿Cuál es el plazo para presentar una apelación de puro derecho?
2. ¿Cuáles son los dos requisitos que debe verificar el órgano al cual se presenta el recurso para que proceda a elevar el recurso?
3. Si el Tribunal Fiscal considera que no es una apelación de puro derecho, ¿cuál es el trámite que le da?
4. ¿Cuál es el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver la apelación de puro derecho?

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 9

LA QUEJA COMO REMEDIO PROCEDIMENTAL

1. CONCEPTO

La naturaleza de la queja regulada en el Código Tributario es la de un remedio procesal 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.

La queja permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes. Se debe tener presente que la queja no resulta procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

La queja es un medio excepcional de naturaleza procedimental que busca subsanar los errores de tramitación en los que se ha incurrido en el procedimiento tributario. Es un remedio procesal mediante el cual se busca corregir las actuaciones de la administración que afecten de manera indebida al deudor tributario y reencauzar el procedimiento administrativo.

Se trata de un medio procesal que el legislador ha regulado de tal manera que los administrados puedan utilizarla para que se corrijan los defectos que se pudieran presentar en la tramitación de cualquier

procedimiento administrativo, de tal manera que puedan subsanarse los errores cometidos dentro del procedimiento. Por ello, se señala que la queja se fundamenta en los principios administrativos de celeridad, eficacia y simplicidad que inspiran la tramitación de los procedimientos administrativos.

La queja se trata de un remedio procedimental que busca demandar a un superior jerárquico que ordene al órgano que está conociendo de un procedimiento administrativo corregir las actuaciones procedimentales defectuosas o que no se encuentren arregladas al procedimiento señalado.

Es conveniente precisar que la queja no ha sido diseñada para impugnar acto administrativo alguno; por el contrario, la queja en materia tributaria procede cuando existen actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido en el Código Tributario.

Por su parte, el Tribunal Fiscal mediante acuerdo de Sala Plena 2003-24 del 9 de diciembre de 2003 ha señalado que la queja procede contra las actuaciones de la administración tributaria que afecten indebidamente al deudor y contra las que incidan en la relación jurídica tributaria, aun cuando no estén contenidas en el Código Tributario. También señala que hay supuestos que habilitan la interposición de una queja, como por ejemplo la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la administración tributaria, o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria.

También precisa la Sala Plena del Tribunal Fiscal que la queja permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes.

En este mismo orden de ideas, el Tribunal Fiscal en el acuerdo de Sala Plena 2004-11 del 3 de junio de 2004 señala que la queja permite corregir las actuaciones de la administración tributaria y reencauzar el procedimiento. No es entonces un recurso impugnativo, sino que tiene la naturaleza de un remedio procesal.

LA QUEJA

La queja constituye un remedio procesal a través el cual los administrados pueden cuestionar los defectos de tramitación incurridos, con la finalidad de obtener su corrección en el curso del mismo procedimiento.

A través de la queja solo cabe reencauzar un procedimiento que aún se encuentra en trámite, vale decir, que no ha culminado.

La queja deberá ser resuelta por la oficina de atención de quejas del Tribunal Fiscal o del Ministerio de Economía y Finanzas, dependiendo cual es el órgano quejado, como podemos apreciar en el siguiente cuadro:

LA QUEJA ES RESUELTA POR

- La oficina de atención de quejas del Tribunal Fiscal dentro de los 20 días hábiles de presentada, tratándose de quejas contra la administración tributaria.
- El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de 20 días hábiles de presentada, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.
- No se computará dentro del plazo para resolver, aquél que se haya otorgado a la administración tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.
- Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja.

2. CUÁNDO SE PRESENTA

La queja se puede presentar en cualquier etapa del procedimiento administrativo, siempre que sea la vía idónea. No tenemos una relación en la ley que señale de manera específica en qué casos procede y en qué casos no, por lo que se debe entender que este remedio procesal se puede utilizar como un mecanismo de defensa para los casos que entran dentro del concepto genérico que hemos señalado anteriormente.

Por ejemplo, si se trata de una queja dentro de un procedimiento de fiscalización, esta procederá en la medida en que la fiscalización se encuentre en trámite; si se presenta dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, de la misma manera que el procedimiento se encuentre en trámite. Concluido el procedimiento de fiscalización con la notificación de los valores correspondientes, o concluido el procedimiento de cobranza coactiva, ya no se puede recurrir a la queja.

Esto significa que tenemos un límite temporal para presentar la queja, pero además se tiene que tratar de situaciones, actuaciones o procedimientos que afecten directamente lo establecido en el Código Tributario.

Durante mucho tiempo los contribuyentes han podido ir en queja al Tribunal Fiscal cuando han considerado que en un procedimiento de fiscalización se presentan actuaciones que afecten o infrinjan lo establecido en el Código Tributario. Esto cambió cuando el Tribunal Fiscal mediante la resolución 2016-Q-01918 del 16 de junio de 2016 señaló, con naturaleza de precedente de observancia obligatoria: «no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en 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».

Posteriormente, mediante el decreto legislativo 1311 del 30 de diciembre de 2016 se estableció que en tanto no se notificara la resolución de determinación o multa, o la resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario. Esto significa que el decreto legislativo referido habilita a que los contribuyentes puedan utilizar la queja como lo venían haciendo antes de la resolución 2016-Q-01918.

Veamos algunos casos en que la queja procede y otros en que no procede:

En caso de vulneración del procedimiento de fiscalización antes de la emisión de valores. Si por ejemplo estamos dentro de un procedimiento de fiscalización y el auditor requiere al contribuyente información o documentación de periodos que no sean materia de la fiscalización, el contribuyente fiscalizado puede ir al Tribunal Fiscal en queja contra la SUNAT. Igualmente, el contribuyente puede ir en queja al Tribunal Fiscal si el auditor solicita información que violenta derechos fundamentales, como el derecho a la intimidad, o si el auditor solicita información sin dar el plazo que las normas legales establecen o el plazo razonable por el tipo de información requerida, si la carta o el requerimiento no cumplen con los requisitos establecidos en la norma legal, si ha transcurrido el plazo para solicitar información al contribuyente y no obstante ello la administración sigue requiriendo información o documentación, entre otros casos.

Tuvimos un caso bastante conocido debido a que el auditor solicitó al contribuyente que estaba siendo fiscalizado información de naturaleza íntima y personal que no era necesaria para que pudiera efectuar el trabajo de fiscalización. Así, solicitó al contribuyente que informe si en los ejercicios bajo revisión realizó viajes al exterior, si estos viajes los realizó solo o acompañado, y se le requirió que si viajó acompañado identifique a la persona con la que viajó, la relación que guardaba con esta persona, la fecha de salida y retorno, los motivos del viaje y el monto gastado por cada vez que viajó. Como sabemos, la identificación de la persona con la que viajó el contribuyente atenta contra el derecho a la intimidad y no tiene ninguna relevancia en el procedimiento de fiscalización que se estaba realizando. El Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo en lo que se refiere al requerimiento hecho por la SUNAT al contribuyente para que identifique a la persona con que efectuó el viaje.

Cuando se presenta vulneración del procedimiento de cobranza coactiva. Por ejemplo, si se ha notificado al contribuyente de la resolución de ejecución coactiva y se le ha dado el plazo de siete días hábiles para que pague la deuda, y aun estando dentro de este plazo el ejecutor dicta una medida de embargo; cuando se ha iniciado de manera indebida el

procedimiento de cobranza coactiva, aun cuando existe en trámite un procedimiento contencioso tributario; cuando el contribuyente no debe y se ha iniciado un procedimiento de cobranza coactiva; cuando la deuda se encuentra extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27 del Código Tributario; cuando no se ha notificado la resolución de ejecución coactiva o se ha notificado de manera indebida; cuando no se han notificado los valores que habilitan al inicio de la cobranza coactiva o se ha notificado de manera indebida; cuando el contribuyente tiene aprobado un fraccionamiento que viene cumpliendo de manera debida; cuando se inicia la cobranza coactiva contra persona distinta al deudor tributario, si se inicia la cobranza coactiva y la deuda se encuentra prescrita y el contribuyente tiene la declaración de prescripción, entre otros casos.

Tenemos casos en que la queja no procede. Por ejemplo, cuando se ha resuelto una reclamación el contribuyente tiene que utilizar la vía procedimental idónea, que es la apelación, pues la queja no procede ante actos, resoluciones o aspectos impugnables. De la misma manera, no procede la queja ante la demora en resolver, sino aplicar silencio administrativo negativo e ir en impugnación contra resolución ficta denegatoria.

Si se trata de una queja contra el Tribunal Fiscal, podría ser por demora en resolver de manera injustificada dentro del plazo que tiene el Tribunal, entre otros casos.

También es conveniente tener presentes algunas resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con naturaleza de observancia obligatoria para los órganos de la administración tributaria.

Por ejemplo, en la RTF 01194-1-2006 se estableció que procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria y la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.

En la RTF 12880-4-2008 se estableció que no procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de

la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y este le da trámite de solicitud no contenciosa.

En la RTF 02632-2-2005, el Tribunal Fiscal estableció que no es competente para conocer de la queja que plantee el deudor tributario contra la administración tributaria por las comunicaciones remitidas por las centrales de riesgo mediante las cuales le informan de su ingreso como cliente moroso. Es distinto 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 de la deuda tributaria.

En la RTF 09151-1-2008, el Tribunal Fiscal estableció que la administración tributaria se encuentra facultada a registrar en las centrales de riesgo la deuda tributaria exigible coactivamente, aunque no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o esta haya sido suspendida o dejada sin efecto por razones distintas a la no exigibilidad de la deuda en cobranza.

En la RTF 10499-3-2008 se dispone que corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declara fundada la queja, y se aclara que este criterio adoptado únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención y que luego de ejecutada dicha medida la administración lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente.

La RTF 08879-4-2009 dispone que cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención y este es imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, si se declara fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado más los intereses aplicables en un

plazo de diez días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156 del Código Tributario.

En la RTF 15607-5-2010 se dispone que no procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago para verificar la legalidad de su cobranza coactiva, según el artículo 78 del Código Tributario cuando esta es iniciada al amparo de dicho Código.

La RTF 15607-5-2010 dispone que el Tribunal Fiscal debe ordenar la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si luego de interponer el recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declara inadmisibles dichas reclamaciones por no haberse acreditado el pago previo. Procede igualmente que en la vía de la queja el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que este ha sido suspendido temporalmente.

En la RTF 20904-1-2012 se establece que se entiende que el procedimiento coactivo concluye mediante la notificación de la resolución que le pone fin. En tal sentido, procede que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva en el que se ha producido la ejecución de medidas cautelares o cuando se produzca la extinción de la deuda por pago efectuado en el marco de dicho procedimiento, siempre que la queja se presente antes de la mencionada notificación.

En la RTF 04187-3-2004, el Tribunal Fiscal dispone que 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, multa u órdenes de pago que correspondan.

En la RTF 10710-1-2008, el Tribunal Fiscal dispone que es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad

de los requerimientos que emita la administración tributaria durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolución o, de ser el caso, las resoluciones de determinación, multa u órdenes de pago que correspondan.

En la RTF 01682-Q-2015, el Tribunal Fiscal dispone que se vulnera el debido procedimiento si con ocasión de una verificación del cumplimiento de obligaciones formales a realizarse en las oficinas de la administración, esta no es llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el documento mediante el que se requirió la exhibición o presentación de libros, registros o documentos, a menos que se comunique tal circunstancia o sea consentida por el administrado.

3. LA QUEJA CONTRA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

3.1. Procedimiento

El Código Tributario señala que la queja será resuelta por la oficina de atención de quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte días hábiles de presentada la queja, cuando se trate de quejas contra la administración tributaria.

La normativa del Código Tributario no ha señalado requisitos de admisibilidad de manera expresa; por ello, el Tribunal Fiscal es el que ha ido indicando, en sus resoluciones, cuáles son estos. Así, se ha precisado que el escrito de la queja deberá señalar de manera clara los hechos y precisar cuál es la actuación de la administración tributaria que se cuestiona. Asimismo, se señala que deberán adjuntarse al escrito de la queja los medios probatorios correspondientes, que podrán presentarse directamente al Tribunal Fiscal o al órgano quejado.

Por acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal 2005-15, se estableció que cuando no hay información suficiente en el expediente de queja para emitir un pronunciamiento definitivo se envía un proveído o resolución tipo proveído a la administración y al quejoso, otorgándoles el plazo de

siete y diez días respectivamente. Vencido el plazo otorgado, el Tribunal Fiscal resuelve el expediente mediante una resolución, aun cuando no exista respuesta o la misma sea incompleta.

También se señaló que cuando el quejoso presenta una segunda queja debido a que la administración no cumple con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, se emite una resolución tipo proveído solicitando a la administración que informe las razones por las cuales no ha dado cumplimiento a lo ordenado, bajo apercibimiento de dar cuenta del incumplimiento al Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas para que formule la denuncia penal correspondiente.

Se debe tener en cuenta esto, ya que muchos ciudadanos contribuyentes pueden obtener una queja fundada, es decir, donde se les da la razón, pero la administración tributaria no cumple con lo dispuesto o lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

4. LA QUEJA CONTRA EL TRIBUNAL FISCAL

Las quejas contra el Tribunal Fiscal serán resueltas por el Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte días hábiles.

4.1. Procedimiento

El decreto supremo 136-2008 del 27 de noviembre de 2008 reglamenta el artículo 155 del Código Tributario en todo lo relacionado a la queja contra actuaciones o procedimientos efectuados por el Tribunal Fiscal.

La norma reglamentaria establece que los contribuyentes tienen derecho a formular queja contra las actuaciones o procedimientos del Tribunal Fiscal que afecten o infrinjan lo establecido en el Código Tributario. También señala que la queja no procede cuando se trate de cuestionar el contenido o del fallo de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Precisa la norma reglamentaria que el escrito de la queja se deberá presentar en la mesa de partes de la Defensoría del Contribuyente y Usuario

Aduanero. En el caso de que sea presentado o ingresado por la mesa de partes del Tribunal Fiscal o del Ministerio de Economía y Finanzas, deberá ser remitido de forma inmediata a la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, para que se prosiga con el trámite correspondiente.

Agrega la norma que el plazo de veinte días hábiles se cuenta desde la presentación del expediente de queja, previo informe de la defensoría antes referida.

En esta norma reglamentaria se establecen los requisitos de admisibilidad de la queja, por lo que los contribuyentes deben conocer estos requisitos. Caso contrario, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero requerirá la subsanación en un plazo de cinco días hábiles, y si el contribuyente o quejoso no cumple con subsanar el defecto de forma, se declarará mediante una Resolución Ministerial la inadmisibilidad de la queja, dejando a salvo el derecho del contribuyente de presentar una nueva queja sobre la misma materia.

Se debe tener presente que si la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero requiere al contribuyente quejoso que subsane requisitos de admisibilidad mientras esté pendiente la subsanación, se suspende el cómputo del plazo de los veinte días hábiles para resolver la queja.

Los escritos de queja deben cumplir con los siguientes requisitos: señalar el nombre y apellidos completos, razón social o denominación social del contribuyente, el domicilio fiscal, el documento nacional de identidad, carnet de extranjería o el registro único de contribuyentes y, de ser presentado por un representante, los datos de este. Asimismo, se debe expresar de manera concreta lo pedido en la queja, así como los fundamentos de hecho y derecho que lo apoyen.

También, debe contener datos como el lugar, la fecha y firma o huella digital. En caso no se pueda firmar, la relación de los documentos y anexos que acompañan al expediente de queja, la identificación del expediente tratándose de procedimientos ya iniciados. También se debe acreditar la representación, así como el domicilio procesal cuando sea diferente al domicilio fiscal.

Una vez que se ha presentado la queja cumpliendo con todos los requisitos de admisibilidad o habiéndolos subsanado dentro del plazo establecido por la norma reglamentaria, la defensoría antes referida envía al Tribunal Fiscal una copia de la queja para que efectúe sus descargos. Para ello, el Tribunal cuenta con un plazo de siete días hábiles. Con el informe de los descargos o sin ellos, la Defensoría emite un informe en un plazo no mayor a siete días hábiles y lo remite al Ministro de Economía y Finanzas para la emisión de la Resolución Ministerial que resuelve la queja presentada.

5. PREGUNTAS

1. ¿Qué es la queja y cuál es su finalidad?
2. ¿Cuál es el plazo para interponer la queja?
3. ¿Procede presentar la queja una vez notificadas la resolución de determinación y la resolución de multa?
4. ¿Cuál es el trámite que se les da a las quejas contra el Tribunal Fiscal?

CAPÍTULO 9

OTROS ASPECTOS RELEVANTES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

1. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

La resolución del Tribunal Fiscal es el acto administrativo resolutivo mediante el cual el Tribunal resuelve en última instancia los procedimientos contenciosos y no contenciosos. Esta resolución agota la vía administrativa y ante lo resuelto en ella no cabe recurso ni remedio alguno.

Sin embargo, dicha resolución podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo en sede judicial. Cabe precisar que la demanda contencioso administrativa puede ser presentada por el deudor tributario o, de manera excepcional, por la administración tributaria en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

2. EL PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

El Código Tributario regula en dos artículos el llamado precedente de observancia obligatoria, en el 102 y en el 154.

Son jurisprudencia de observancia obligatoria aquellas resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud

del artículo 102 del Código Tributario, vale decir, aquellas resoluciones en las el Tribunal Fiscal resuelve aplicando la norma de mayor jerarquía, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las salas especializadas o las emitidas por los resolutores o secretarios de atención de quejas por asuntos materia de su competencia. Estas resoluciones son vinculantes para los órganos de la administración tributaria mientras su interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley.

Cabe precisar que en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo disponer la publicación de su texto en el diario oficial *El Peruano*.

Por otro lado, de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el presidente del Tribunal Fiscal deberá someter a debate en Sala Plena la decisión del criterio que deba prevalecer. Este constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el mismo colegiado. Tanto la resolución en la que se establece el criterio que debe prevalecer como aquella en la que se modifique dicho criterio deberán ser publicadas en el diario oficial *El Peruano*.

La administración tributaria tiene la facultad otorgada por el Código Tributario de interponer demanda contencioso administrativa; sin embargo, no podrá hacerlo en los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria.

JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Artículo 154 del Código Tributario:

- De observancia obligatoria para los órganos de la administración tributaria.
- La administración tributaria no podrá interponer demanda contencioso administrativa.
- Deben ser publicadas en el diario oficial *El Peruano*.

SUPUESTOS DE JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA
OBLIGATORIA

Artículos 102 y 154 del Código Tributario:

- Resoluciones que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
- Resoluciones que aplican la norma de mayor jerarquía (art. 102 del CT).
- Resoluciones que deciden el criterio que debe prevalecer ante fallos contradictorios entre sí.
- Resoluciones emitidas en virtud a un criterio recurrente de las salas especializadas.

CRITERIO RECURRENTE

Cuando ha sido recogido en tres resoluciones emitidas por las salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad. A partir de 2008, dichas resoluciones deberán provenir de tres salas diferentes de la misma especialidad.

Cuando existan dos salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas salas, de manera conjunta, sumen tres resoluciones.

Cuando solo exista una sala especializada, el criterio recurrente deberá verificarse solo en dicha sala.

3. RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO

En principio, la resolución del Tribunal Fiscal pone fin al procedimiento contencioso tributario, por lo que lo resuelto deberá ser cumplido por los funcionarios de la administración tributaria, bajo responsabilidad, en virtud de lo señalado en el artículo 156 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo 1421 del 13 de setiembre del 2018.

Así, el Tribunal Fiscal en la RTF 1137-3-1998 ha señalado que «la Resolución de Cumplimiento es emitida exclusivamente por la Administración Tributaria y ello se produce cuando el Tribunal Fiscal emite un fallo por medio del cual ordena a la Administración cumpla con emitir nuevo pronunciamiento o cuando dispone, de manera específica,

algún tipo de consideración que deba tomar en cuenta dicha instancia», es decir, en estos casos se requerirá expedir una resolución de cumplimiento o emitir un informe con la finalidad de que la administración tributaria cumpla con lo dispuesto en la resolución del Tribunal Fiscal. Este trámite se realizará en el plazo máximo de noventa días hábiles de notificado el expediente a la administración tributaria, y la tramitación de la resolución de cumplimiento debe iniciarse dentro de los quince primeros días hábiles del plazo referido, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

El Tribunal Fiscal estableció como precedente de observancia obligatoria los casos en que el Tribunal haya resuelto de forma definitiva: «[cuando] el Tribunal Fiscal haya resuelto un asunto controvertido en forma definitiva, no procede la actuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración hubiera dado al fallo admitido». Se entiende que el deudor tributario tiene derecho a cuestionar en la vía de apelación la resolución de cumplimiento expedida por la administración tributaria solamente si no se ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal; es decir, solo podrá referirse al debido cumplimiento del fallo, sin que pueda ser respecto a los asuntos ya decididos o resueltos por el Tribunal Fiscal.

Este criterio ha sido recogido en la modificación al artículo 156, que en su último párrafo señala que contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación. En este caso la controversia solamente estará dirigida a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, de modo tal que aquellos alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tendrán por no presentados. El órgano competente para pronunciarse sobre esta apelación es el Tribunal Fiscal, que resolverá el recurso dentro del plazo de seis meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al mismo.

Cabe precisar que la SUNAT, en el informe 112-2011-SUNAT/2B0000 ha concluido que «Para la admisión a trámite de un recurso de apelación, interpuesto dentro del plazo de ley, contra la Resolución de la Administración Tributaria que da cumplimiento a una Resolución del Tribunal Fiscal, que contiene diversos pronunciamientos respecto a reparos que dieron como resultado la omisión al pago de la deuda tributaria contenida en una Resolución de Determinación, el apelante debe acreditar el pago del monto correspondiente a la omisión actualizada vinculada a los reparos que han sido confirmados por el Tribunal Fiscal». En este sentido, la administración requerirá el pago de los montos que fueron confirmados por la resolución del Tribunal Fiscal para dar trámite al recurso de apelación contra la resolución que da cumplimiento a lo dispuesto por el mismo órgano.

Una de las novedades fundamentales de este artículo es la incorporación de un plazo para que la administración tributaria cumpla con lo ordenado por el Tribunal Fiscal cuando se trate de dar cumplimiento a una resolución que resuelve una queja. Este plazo es de veinte días hábiles a partir de la notificación del expediente a la administración tributaria. Esta deberá iniciar el trámite de la resolución de cumplimiento dentro de los cinco días hábiles de dicho plazo, bajo responsabilidad.

4. SOLICITUD DE CORRECCIÓN, AMPLIACIÓN O ACLARACIÓN

La resolución del Tribunal Fiscal resuelve la controversia y además agota la vía administrativa, por lo que no es posible interponer recurso o remedio procesal alguno en esta vía. Sin embargo, en determinadas circunstancias se podría justificar la emisión de un pronunciamiento adicional por parte del Colegiado, como cuando se busca corregir errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución.

La emisión de esta resolución adicional puede ser a solicitud de parte, caso en el cual deberá ser formulada por única vez. Puede ser solicitada

tanto por la administración tributaria como por el deudor tributario dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución.

El Tribunal Fiscal deberá resolver la solicitud dentro del quinto día hábil de presentada. Para estos efectos no se computa el plazo otorgado a la administración tributaria para que dé respuesta a cualquier requerimiento de información. Asimismo, vale resaltar que la presentación de esta solicitud no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la administración tributaria.

Esta resolución tiene por objeto corregir errores materiales o numéricos, ampliar el fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución. No procede que ella altere el contenido sustancial de la resolución. Finalmente, es de precisar que contra las resoluciones que resuelven estas solicitudes no cabe la presentación de una solicitud de corrección, ampliación o aclaración.

5. PREGUNTAS

1. ¿Es posible impugnar en vía administrativa lo resuelto por el Tribunal Fiscal?
2. ¿En qué casos el Tribunal Fiscal emitirá un precedente de observancia obligatoria?
3. ¿Se puede impugnar el acto administrativo que da cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal?
4. Mediante la resolución que resuelve una solicitud de corrección, ampliación o aclaración, ¿el Tribunal está facultado a modificar el sentido del fallo?

BIBLIOGRAFÍA

- Altamirano, Alejandro C. & Jaime Lara Márquez (eds.) (2010). *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Cassagne, Juan Carlos (2010). *Derecho administrativo*. Tomos I y II. Lima: Palestra.
- Danós Ordóñez, Jorge (ed.) (2006). *Temas de derecho tributario y de derecho público. Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra.
- Devis Echandía, Hernando (2002). *Teoría general del proceso*. Tercera edición. Buenos Aires: Universidad.
- García Belsunce, Horacio (1994). *Estudios de derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Guzmán Napurí, Christian (2009). Los principios generales del derecho administrativo. *Ius et Veritas*, 38, 228-249.
- Huamaní Cueva, Rosendo (2015). *Código tributario comentado*. Lima: Jurista.
- Jarach, Dino (1996a). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jarach, Dino (1996b). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

- Jarach, Dino & Ramón Valdés Costa (1995). *Introducción al derecho tributario*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Pérez de Ayala, José Luis (1968). *Explicación de la técnica de los impuestos*. Madrid: Derecho Financiero.
- Queral, Juan Martín (1999). *Derecho tributario*. Pamplona: Aranzadi.
- Robles, Carmen del Pilar; Francisco Ruiz de Castilla; Walker Villanueva Gutiérrez & Jorte Bravo (2016). *Código Tributario, doctrina y comentarios*. Cuarta edición. Lima: Instituto Pacífico.
- Valdés Costa, Ramón (1992). *Instituciones del Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, Héctor (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición. Buenos Aires: Astrea y Depalma.

VOLÚMENES PUBLICADOS

1. *Derechos reales*. Jorge Avendaño V. y Francisco Avendaño A.
2. *Los derechos fundamentales*. César Landa Arroyo
3. *Derecho penal básico*. Felipe Andrés Villavicencio Terreros
4. *Derecho constitucional*. Carlos Blancas Bustamante
5. *Introducción al derecho ambiental*. Patrick Wieland Fernandini
6. *Nociones básicas de derecho internacional público*. Elizabeth Salmón
7. *La enseñanza del derecho*. Lorenzo Zolezzi Ibárcena
8. *Derecho constitucional económico*. Baldo Kresalja y César Ochoa
9. *Aspectos jurídicos de la contratación estatal*. Juan Carlos Morón Urbina y Zita Aguilera B.
10. *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Marcial Rubio Correa y Elmer Arce
11. *Derecho tributario: temas básicos*. Francisco Ruiz de Castilla
12. *El mercado de valores en fácil*. Lilian Rocca
13. *Derecho de las obligaciones*. Mario Castillo Freyre
14. *Derecho de sucesiones*. César E. Fernández Arce
15. *Ética y ejercicio de la ciudadanía*. Alberto Simons Camino, S.J.
16. *Arbitraje comercial nacional e internacional*.
César Guzmán-Barrón Sobrevilla

17. *Derecho eclesiástico del Estado peruano*. Milagros Revilla Izquierdo
18. *Delitos económicos, contra la administración pública y criminalidad organizada*. José Ugaz Sánchez-Moreno y Francisco Ugaz Heudebert
19. *Sistema de justicia en el Perú*. David Lovatón Palacios
20. *Manual de derecho marítimo*. Percy Urday B.
21. *Los secretos de los seguros*. Alonso Núñez del Prado Simons
22. *Derecho internacional privado*. César Delgado Barreto y María Antonieta Delgado Menéndez
23. *Introducción al derecho urbanístico*. Iván Ortiz Sánchez
24. *La protección jurídica de los signos distintivos*. Marcas, nombres y lemas comerciales. María del Carmen Arana Courrejolles
25. *Sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades*. Julio Salas Sánchez
26. *Las creaciones industriales y su protección jurídica*. Patentes de invención, modelos de utilidad, diseños industriales y secretos empresariales. Baldo Kresalja Rosselló
27. *Derecho penal*. Parte especial: los delitos. Víctor Prado Saldarriaga
28. *El derecho a la seguridad social*. César Gonzales Hunt y Javier Paitán Martínez
29. *Derecho de la niñez y adolescencia*. María Consuelo Barletta Villarán
30. *La interpretación de la ley*. Teoría y métodos. Shoshana Zusman T.
31. *Las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional del Perú*. Christian Donayre Montesinos
32. *Derecho tributario*. Impuesto a la renta: aspectos significativos. Humberto Medrano
33. *Teoría del conflicto y mecanismos de solución*. Javier La Rosa y Gino Rivas
34. *Instituciones del derecho familiar no patrimonial peruano*. Róger Rodríguez Iturri
35. *Análisis económico del derecho*. Alfredo Bullard
36. *Derecho procesal constitucional*. César Landa

Fondo Editorial PUCP

Se terminó de imprimir en
los talleres gráficos de
Tarea Asociación Gráfica Educativa
Psje. María Auxiliadora 156, Breña
Correo e.: tareagrafica@tareagrafica.com
Teléfono: 332-3229 Fax: 424-1582
Se utilizaron caracteres
Adobe Garamond Pro en 11 puntos
para el cuerpo del texto
diciembre 2018 Lima - Perú

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP