



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

EXPEDIENTE N° : 5786-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 14 de febrero de 2020, emitida
por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de
Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada
contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del
ejercicio 2015.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que si bien presentó declaración jurada rectificatoria en base a las observaciones efectuadas por la Administración, dejó constancia durante el procedimiento de fiscalización que discrepaba de dichas observaciones, y el único propósito de la presentación de dicha declaración era acogerse al régimen de gradualidad de sanciones previsto para la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y por ende, ello no puede impedir que ejerza su derecho de impugnar la resolución de determinación emitida, toda vez que su desacuerdo en las respuestas a los requerimientos emitidos y en su reclamación, frente a los ajustes efectuados por la Administración, es una clara muestra de la existencia de una controversia, en la medida que finalizada la fiscalización, no se pueden presentar más declaraciones juradas rectificatorias, bajo riesgo de perder el régimen de gradualidad.

Que señala que existe controversia en la medida que se mantengan posiciones contrapuestas entre la Administración y los contribuyentes, lo que puede darse en distintas etapas del procedimiento; así ante la constatación que el contribuyente ha manifestado su disconformidad de manera expresa frente a los argumentos y posición de la Administración, esta y los demás órganos administrativos deben pronunciarse, en la medida que ello es prueba irrefutable de una controversia sobre determinada materia; aun cuando el contribuyente hubiese efectuado una rectificación de una declaración únicamente para acogerse a un beneficio económico, en cuanto a la reducción de multas; a lo que precisa que se trata de dos derechos distintos, uno por el cual el administrado puede modificar la determinación de su obligación tributaria presentado declaraciones juradas rectificatorias, y otro, el derecho a impugnar la resolución de determinación que emita la Administración, manifestando su disconformidad con los argumentos esbozados por la Administración en dicha resolución.

Que alega que de las normas que regulan la impugnación de los actos administrativos, se tiene que no existe base legal para sostener que una resolución de determinación que toma en cuenta lo planteado por el contribuyente no pueda reclamarse o que una resolución con cuyos resultados no ha estado ni está de acuerdo el contribuyente, no pueda ser objeto de pronunciamiento por parte de la Administración cuando sea impugnada, considerando que el Código Tributario no prohíbe al contribuyente discutir dicha determinación, siendo el recurso de reclamación la vía idónea para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa; entonces no basta con señalar que ha presentado una rectificatoria durante la fiscalización para negarle el derecho a impugnar la determinación efectuada por la Administración, máxime cuando no hay norma que así lo prohíba. En esa línea, indica que sustentándose en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, la Administración está realizando distinciones donde la ley no las hace y sería una clara vulneración al principio de legalidad; asimismo, hace referencia a los fundamentos de la propuesta N° 2 del informe del Acta de Sala Plena N° 2019-23 y cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC, sobre la inaplicación por parte de la Administración del régimen de gradualidad, y alude que cualquier disposición que pueda resultar



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

disuasoria al ejercicio del derecho de defensa transgrede el principio de prohibición de la reforma peyorativa, el cual también se encuentra recogido en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que precisa que si no hubiese presentado dicha declaración rectificatoria no hubiera podido acceder a una rebaja de la multa impuesta como la obtenida, por lo que sujetar su derecho a impugnar a no presentar aquella y, con ello, perder la referida rebaja, es una clara vulneración del principio de prohibición de la reforma peyorativa.

Que enfatiza que el negarle su derecho a impugnar por el solo hecho de acogerse a la gradualidad de las multas, afecta gravemente sus derechos a una tutela jurisdiccional efectiva y de defensa, máxime cuando la reducción que plantea la Administración como un desincentivo a reclamar es del 95%, para lo cual obliga a presentar una declaración rectificatoria, lo que de ningún modo implica la aceptación de los reparos, y sobre el derecho de defensa cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC, e indica que el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos en donde se resalta el impulso de oficio y la búsqueda de verdad material, para lo cual cita la Resolución N° 05871-11-2011. En ese sentido, solicita que se declare nula la resolución apelada y que este Tribunal se pronuncie sobre la materia controvertida, sobre los alegatos de sus recursos de reclamación y apelación.

Que alude que el procedimiento de fiscalización parcial no incluyó el arrastre de pérdidas como un aspecto o elemento a fiscalizar, lo que resultaba necesario a efecto que en la resolución de determinación y en la resolución apelada se pueda recalcular la pérdida tributaria arrastrable de ejercicios anteriores, por lo que no se ha cumplido con el numeral 8 del artículo 77 del Código Tributario, siendo que según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1113, uno de los elementos a fiscalizar en un procedimiento de fiscalización parcial sobre Impuesto a la Renta, es el arrastre de pérdidas. Precisa que en una fiscalización parcial en la que no se indica como elemento a revisar dicho arrastre, la Administración no puede modificar dicho elemento, y en caso contrario, excedería sus facultades, lo que transgrede el procedimiento legal establecido.

Que en ese sentido, solicita que se reconozcan como pérdidas de ejercicios anteriores, aquellas declaradas antes de las fiscalizaciones parciales efectuadas, y en ese sentido, considera que el procedimiento seguido por la Administración para determinar el Impuesto a la Renta, que consta en la resolución de determinación y la resolución de intendencia apelada, no se ajusta a ley, y debe dejarse sin efecto.

Que agrega que en la resolución apelada, la Administración determinó un menor Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y, por ende ha establecido un pago en exceso por S/ 274 524,00, en ese sentido, solicita que dicho pago en exceso le sea devuelto.

Que finalmente, expone diversos argumentos a fin de cuestionar la observación por ajustes de precios de transferencia.

Que mediante escrito de alegatos, reitera los argumentos de su apelación y expone argumentos dirigidos a sostener que la presentación de una declaración jurada rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización no supone el reconocimiento de la determinación de la obligación tributaria efectuada por la Administración Tributaria, pues por naturaleza está sujeta a comprobación, que la aceptación de observaciones no está regulada en nuestro ordenamiento legal ya que no existe la posibilidad de un acuerdo entre el contribuyente y la Administración Tributaria sobre la determinación de la obligación tributaria, y que la resolución de determinación es un acto impugnabile, toda vez que para que un acto de la Administración Tributaria sea susceptible de reclamación basta que se identifique una afectación a los intereses del deudor tributario y no que dicho acto haya modificado la autodeterminación plasmada en una declaración jurada, por lo que las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria pueden ser discutidas en un procedimiento contencioso tributario, siendo que cualquier limitación implica una

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

vulneración al derecho de defensa; asimismo, señala argumentos a fin de cuestionar los fundamentos del Tribunal Fiscal en la Resolución N° 07308-2-2019, de observancia obligatoria.

Que por su parte, la Administración señala que mediante la Resolución de Determinación N° [redacted] estableció renta neta imponible por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, considerando como referencia en su liquidación la renta neta del mismo ejercicio determinada mediante la Resolución de Determinación N° [redacted] (S/ 12 843 362,00), así como la observación referida al ajuste por precios de transferencia por transacciones realizadas con empresas vinculadas efectuada en el procedimiento de fiscalización parcial y aceptada por la recurrente por la suma de S/ 100 255 469,00, y la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores por el importe de S/ 8 522 283,00.

Que precisa que la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, en la cual incluyó la referida observación aceptada en el procedimiento de fiscalización por el importe de S/ 110 255 469,00, la cual surtió efectos en virtud del numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, y en ese sentido, no correspondía que se calificara como reparo, considerando el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, no existiendo, por tanto, aspecto que pudiera ser materia de controversia al respecto.

Que concluye que no habiendo asunto susceptible de controversia carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los argumentos alegados por la recurrente en relación con la observación formulada en la etapa de fiscalización respecto a los ajustes por aplicación de normas de precios de transferencia que fue reconocida y aceptada por la recurrente mediante la presentación de la indicada declaración rectificatoria.

Que indica que la citada Resolución de Determinación N° [redacted] fue confirmada mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted] cuya apelación se encuentra pendiente de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal, la que corresponde que sea tomada en cuenta para la reliquidación de la Resolución de Determinación N° [redacted] asimismo, a tal efecto, consideró como pérdida de ejercicios anteriores, el importe establecido en la Resolución de Intendencia N° [redacted] que resolvió la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; como consecuencia de lo cual disminuyó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 consignado en la Resolución de Determinación N° [redacted]

Que mediante escrito de alegatos, reitera los fundamentos expuestos en la resolución apelada.

Que en el presente caso, mediante Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted] notificados el 12 de junio de 2019, de fojas 279 a 282, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, señalándose como elemento del tributo a fiscalizar al "valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas y/o con países o territorios de baja o nula imposición" y como aspectos contenidos en dicho elemento a "todos los elementos", como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N° [redacted] por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, de fojas 337 a 343

Que conforme se aprecia de lo actuado, en el transcurso del procedimiento de fiscalización iniciado, la Administración efectuó una observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el importe de S/ 110 255 469,00, por ajustes por precios de transferencia del ejercicio por transacciones realizadas con empresas vinculadas, respecto de la cual la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° [redacted] la cual fue considerada por la Administración al emitir la Resolución de Determinación N° [redacted] en la cual, asimismo, se consideró como pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores el importe de S/ 8 522 283,00, establecido en la Resolución de Determinación N° [redacted] girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, que fue modificado al monto de S/ 9 150 296,00 en virtud de la



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

Resolución de Intendencia N° _____ que resolvió la reclamación formulada contra dicho valor, y se tomó en cuenta la renta neta del ejercicio establecida en la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 377 a 391¹, aspecto este último que no es materia de grado en autos, conforme con los argumentos formulados por la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación.

Que ahora bien, la recurrente cuestiona que la Administración no se hubiese pronunciado sobre sus argumentos relativos a la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por ajustes por precios de transferencia del ejercicio por transacciones realizadas con empresas vinculadas, y que en la resolución de determinación impugnada se hubiese modificado la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores; aspectos sobre los cuales corresponde emitir pronunciamiento.

Ajustes por precios de transferencia

Que conforme se aprecia de autos, en el transcurso del procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ la Administración efectuó una observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por ajuste por precios de transferencia por transacciones realizadas con empresas vinculadas no domiciliadas, por el importe de S/ 110 255 469,00, conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 239 a 269.

Que el artículo 60 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1) por acto o declaración del deudor tributario, o 2) por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros. Agrega que para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Que el primer párrafo del artículo 75 del mismo código establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá, entre otros, la correspondiente resolución de determinación; y de conformidad con el primer párrafo del artículo 76 del citado código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que los numerales 88.1 y 88.2 del artículo 88 del anotado código indican que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido este, podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

¹ La Resolución de Determinación N° _____ fue emitida como consecuencia de un primer procedimiento de fiscalización parcial efectuado a la recurrente por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, respecto del concepto de "gasto", estableciéndose como resultado una renta neta del ejercicio por la suma de S/ 12 843 362,00 y un saldo a favor del contribuyente. Dicha resolución de determinación fue materia de un recurso de reclamación, que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 21 de setiembre de 2018, cuya apelación ha sido resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° 06920-4-2020, pronunciamiento, que sin perjuicio que la referencia a la indicada renta neta en la Resolución de Determinación N° _____ no se materia de cuestionamiento en autos, corresponde que sea tomado en cuenta.



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

Que agrega el referido numeral 88.2 que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y periodos o por los tributos y periodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que conforme se indica en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06920-4-2020, mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° de 8 de abril de 2016, la recurrente presentó la declaración jurada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, consignado inicialmente en la casilla 103 - Adiciones, el importe de S/ 61 881 291,00, y como renta neta imponible e Impuesto a la Renta S/ 0,00, el mismo que posteriormente fue mantenido con la presentación de la declaración rectificatoria por el mismo tributo y período mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° de 9 de febrero de 2017.

Que asimismo, se anota que la recurrente presentó una segunda declaración jurada rectificatoria mediante el Formulario Virtual PDT 706 N° de 20 de diciembre de 2017, conforme se aprecia a foja 226, respecto del mismo tributo y período, mediante la cual modificó la casilla 103 - Adiciones, a S/ 77 874 328,00, determinando como renta neta imponible el importe de S/ 5 297 881,00² y un impuesto de S/ 1 483 407,00³; la que surtió efecto con su presentación, según el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario.

Que ahora bien, en el transcurso del aludido procedimiento de fiscalización, conforme se da cuenta en el Resultado del Requerimiento N° de foja 238, y se aprecia de autos, mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° de 7 de agosto de 2019, de fojas 347 a 355, la recurrente presentó una posterior declaración jurada rectificatoria respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, modificando el importe de adiciones para determinar la renta imponible al monto de S/ 188 129 797,00, y estableció como renta neta del ejercicio la suma de S/ 120 851 230,00 y como pérdida neta compensable de ejercicios anteriores el importe de S/ 12 196 740,00, de lo que estableció una renta neta imponible de S/ 108 654 490,00 y un Impuesto a la Renta de S/ 30 423 257,00, al que dedujo los pagos a cuenta del ejercicio de S/ 15 643 134,00, dando lugar a un saldo a favor del fisco de S/ 14 780 123,00.

Que la recurrente aumentó el importe de adiciones para determinar la renta imponible, al adicionar la observación efectuada por ajustes por precios de transferencia por el importe de S/ 110 255 469,00, conforme se verifica de foja 347, que fue realizada durante el procedimiento de fiscalización parcial materia de autos, según se verifica del Resultado del Requerimiento N° de foja 239. En ese sentido, se aprecia que al haberse determinado mayor obligación tributaria a la declarada anteriormente, la citada declaración rectificatoria surtió efecto con su presentación, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación N° de fojas 337 a 343, de cuyo Anexo N° 02, de foja 340, se verifica que la liquidación consignada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 ha considerado lo determinado en la declaración rectificatoria en mención.

Que respecto de los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria en el curso de un procedimiento de fiscalización, en la Resolución N° 07308-2-2019, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, este Tribunal ha establecido con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria que: "Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88

² Como resultado de deducir de la renta neta del ejercicio de S/ 10 595 761,00 las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores de S/ 5 297 880,00, conforme se aprecia de fojas 356 a 358.

³ Al que se dedujo los pagos a cuenta mensuales del ejercicio de S/ 15 643 134,00, estableciéndose un saldo a favor de S/ 14 159 727,00, conforme se aprecia de foja 357.



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.”⁴

Que adicionalmente, la referida resolución de observancia obligatoria precisa en sus considerandos los siguientes fundamentos:

“(…) si el resultado de la fiscalización que es comparado con la última declaración del deudor tributario que surtió efectos es coincidente con ésta, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los términos del numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario. Cabe destacar que dicha situación es igual a la que se produciría si la Administración, en el curso del procedimiento de fiscalización no efectuase observación alguna por estar conforme con lo determinado y declarado originalmente por el administrado. En efecto, ambos casos tienen en común la concordancia entre lo determinado por la Administración y la última declaración determinativa presentada por el administrado que surtió efectos, por lo que la resolución de determinación que se emita tendrá como único propósito poner fin al procedimiento de fiscalización.

Por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como “reparos”⁵, dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración⁶.

Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso, como se ha explicado anteriormente, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.

Cabe destacar que si se considerase que las observaciones que fueron recogidas por el administrado en su declaración rectificatoria son reparos porque la Administración las menciona o consigna al emitir la resolución de determinación, y que por ello son susceptibles de discusión en el procedimiento contencioso tributario, ello implicaría desconocer los efectos de la última declaración jurada que presentó el administrado, lo que no se encuentra previsto por el artículo 88 del Código Tributario⁷. En efecto, la comparación entre la posición de la Administración y la del administrado estaría en función a declaraciones anteriores de éste que han perdido eficacia⁸.

⁴ Criterio adoptado mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23 de 12 de julio de 2019.

⁵ Lo que podría ocurrir, por ejemplo, si la declaración rectificatoria se presenta luego de emitirse la resolución de determinación pero antes de que ésta sea notificada.

⁶ De lo contrario, se estaría considerando como “reparo” aquello que sí estaba contenido en la determinación del administrado, lo que no sería acorde con el artículo 77 del Código Tributario, que hace referencia a la existencia de un reparo u observación, cuando se “rectifique”, esto es, se modifique la declaración tributaria, lo que no ocurre en el supuesto analizado.

⁷ Sobre el particular, esto no significa que se le otorgue carácter definitivo a la declaración rectificatoria, ni una contravención al artículo 76 del Código Tributario, puesto que el hecho de haberse efectuado dicha presentación no pone fin al procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración puede proseguir con la fiscalización y efectuar observaciones adicionales, de ser el caso. El carácter definitivo de la determinación viene dado por lo recogido por la Administración en la resolución de determinación que pone fin al procedimiento, que en este caso, es coincidente con lo declarado, siendo que dada la coincidencia, no hay reparo que pueda ser controvertido.

⁸ Las que a su vez ya no tenían efectos por haberse presentado la declaración rectificatoria.



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

(...)

Por lo tanto, dicha declaración se mantendrá inalterada aun cuando el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las observaciones que formuló la Administración y que fueron consideradas por el administrado al presentar su declaración jurada rectificatoria, por lo que la Administración podría, por ejemplo, girar una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, la que se considerará emitida conforme a ley en tanto se atenga a dicha declaración. Asimismo, en caso que la declaración rectificatoria presentada implique la determinación de una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada, quedará acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.

En efecto, conforme con el criterio de la Resolución N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria, "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Al respecto, cabe indicar que en caso de haberse presentado una declaración rectificatoria en la que se determinó una obligación tributaria mayor, a efecto de recoger las observaciones halladas por la Administración en la fiscalización, dicha declaración surtirá efectos de forma inmediata, cometiéndose la infracción mencionada. En tal sentido, si se considerase que dichas observaciones constituyen verdaderos reparos susceptibles de impugnación, se estaría desconociendo los efectos de la declaración rectificatoria presentada y por lo tanto, tampoco se consideraría cometida la mencionada infracción.

(...)

Lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir los actos administrativos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley⁹. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es, que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario¹⁰, lo es, sino que al no contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo.

Por consiguiente, se concluye que si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

⁹ Esto es, que cumplan los requisitos para su presentación y se presenten dentro de los plazos establecidos o, de ser el caso, se cumplan los requisitos para la admisión de recursos extemporáneos.

¹⁰ Conforme con el artículo 135 del citado código, puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

Que en virtud a lo expuesto, dado que la observación efectuada por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por ajustes de precios de transferencia, fue incluida como parte de la autodeterminación del citado tributo y período efectuada por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria antes mencionada, sobre cuya base fue emitida la resolución de determinación impugnada, no podía calificar como reparo efectuado por la Administración y, por tanto, no es susceptible de controversia, conforme se ha señalado en la resolución apelada, lo que se ajusta a los fundamentos de la citada resolución de observancia obligatoria, por lo que procede confirmarla en este extremo.

Que estando al criterio establecido en la Resolución N° 07308-2-2019 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10, y los fundamentos que lo sustentan, no son atendibles los argumentos expuestos por la recurrente dirigidos a sustentar el cuestionamiento a la observación recogida en su declaración jurada rectificatoria, por cuanto no es susceptible de controversia; en torno a la presentación de la indicada declaración, toda vez que la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, habiendo, en el caso de autos, la referida declaración rectificatoria surtido efecto con su presentación, de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario; así como respecto a la vulneración de los derechos y principios que invoca.

Que estando a lo expuesto, no procedía que la Administración emitiera pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente en su recurso de reclamación vinculados al concepto rectificado, conforme lo señalado en la resolución apelada, por lo que no cabe amparar la nulidad deducida en este extremo, ni tampoco que esta instancia emita pronunciamiento sobre aquellos argumentos formulados al respecto en el recurso de apelación, contrariamente a lo esgrimido por la recurrente.

Que en cuanto a los fundamentos de la propuesta que no fue adoptada por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23, a que alude la recurrente, debe indicarse que aquella no resulta vinculante para este Tribunal, teniendo, por el contrario, dicho carácter el criterio antes mencionado recogido en la Resolución N° 07308-2-2019, por lo que no resultan amparables tales argumentos; asimismo, no resultan atendibles aquellos argumentos dirigidos a cuestionar dicho criterio de observancia obligatoria, siendo que conforme con el artículo 153 del Código Tributario, contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa.

Pérdida de ejercicios anteriores

Que según se verifica de los Anexos N° 02 y 05 de la Resolución de Determinación N° de fojas 337 y 340, la Administración desconoció la pérdida de ejercicios anteriores declarada por la recurrente, y consideró como tal el monto de S/ 8 522 283,00, que corresponde a la pérdida establecida en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, modificándose en la resolución apelada al importe de S/ 9 150 296,00, en virtud de la reliquidación contenida en la Resolución de Intendencia N° de fojas 454 a 457, que resolvió la reclamación contra este último valor.

Que conforme se ha indicado precedentemente, la citada Resolución de Determinación N° fue emitida como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, iniciado mediante Carta N° y Requerimiento N° de fojas 279 a 282, el cual tuvo como elemento del tributo a fiscalizar al "valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas y/o con países o territorios de baja o nula imposición" y como aspectos contenidos en dicho elemento a "todos los elementos".



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

Que de acuerdo con el artículo 61 del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constatará la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el segundo párrafo del citado artículo 61, en concordancia con el artículo 62-A del referido código, estipula que la fiscalización que realice la Administración puede ser parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y que la misma debe efectuarse en un plazo de seis (6) meses, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que sea solicitada por la Administración en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización, siendo que de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma; añadiendo que dicho procedimiento podrá ser ampliado por la Administración a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva.

Que por otro lado, de conformidad con lo previsto por el inciso f) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización parcial, al procedimiento de fiscalización en el que la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Que asimismo, el artículo 3 del referido reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 207-2012-EF, a través de las cartas la Administración comunicará al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, entre otros, y tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar; asimismo, tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que sobre el particular debe indicarse que de acuerdo con las normas expuestas la fiscalización que realice la Administración puede ser parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, siendo que dicho procedimiento podrá ser ampliado por la Administración a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva.

Que en el caso de autos la Administración circunscribió el ejercicio de su facultad de fiscalización a un tributo y períodos, como es el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, señalando expresamente como elemento a fiscalizar el "valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas y/o con países o territorios de baja o nula imposición" y como aspectos de dicho elemento "todos los aspectos", sin embargo, al emitir la Resolución de Determinación N° desconoció el importe de pérdidas compensables de ejercicios anteriores declarado por la recurrente, esto es, formuló una observación desvinculada del elemento a fiscalizar, no apreciándose, que haya ampliado su actuación a otros elementos o comunicado la realización de una fiscalización definitiva.

Que dado que la finalidad del procedimiento de fiscalización es la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración, tanto la fiscalización como la determinación deben estar referidas a un ámbito material concreto y que debe ser conocido por el sujeto fiscalizado a efecto de ejercer debidamente su derecho de defensa en tal procedimiento, así como con la finalidad que el acto administrativo que se emita como consecuencia de dicho procedimiento sea congruente con el objeto de



Tribunal Fiscal

N° 07219-4-2020

la fiscalización, lo que no se advierte que ha ocurrido en el caso de autos¹¹; en tal sentido, la Administración no procedió con arreglo a ley al emitir la Resolución de Determinación N°

en el extremo de las pérdidas compensables de ejercicios anteriores, correspondiendo declarar su nulidad en este extremo al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario; así como de la resolución apelada en el mismo extremo, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, según el cual la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Que de otro lado, en cuanto a que la recurrente señala que en la resolución apelada la Administración determinó un menor Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y, por ende, ha establecido un pago en exceso, cuya devolución solicita, corresponde en aplicación del artículo 223 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, darle trámite de solicitud no contenciosa de devolución, debiendo remitirse los actuados a la Administración en tal extremo a efecto que tramite el correspondiente procedimiento no contencioso, y de existir uno en trámite, que los actuados le sean anexados.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 01547-2020-EF/TF de foja 536.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULAS** la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Intendencia N° _____ de 14 de febrero de 2020, en el extremo de las pérdidas compensables de ejercicios anteriores.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° _____ en los demás extremos materia de grado que contiene.
3. **DAR TRÁMITE** de solicitud no contenciosa al extremo en que se solicita la devolución tal pretensión, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL


Aguirre Dávila
Secretario Relator (e)
ILL/SM/mgp

¹¹ Similar al criterio contenido en la Resolución N° 00760-8-2019.