

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2007-11

**TEMA : DETERMINAR LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL PARA PRONUNCIARSE, EN VÍA DE QUEJA, SOBRE LA LEGALIDAD DE LAS ACTAS PROBATORIAS LEVANTADAS DURANTE LAS INTERVENCIONES DE LOS FEDATARIOS FISCALIZADORES DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT).**

**FECHA :** 10 de abril de 2007  
**HORA :** 12:30 p.m.  
**LUGAR :** Calle Diez Canseco Nº 258 Miraflores

<b>ASISTENTES</b>	Mariella Casalino M.	Rosa Barrantes T.	Marina Zelaya V.
	Renée Espinoza B.	Doris Muñoz G.	Ada Flores T.
	Gabriela Márquez P.	Lourdes Chau Q.	Juana Pinto de Aliaga
	Silvia León P.	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.
	Zoraida Olano S.		

**NO ASISTENTES :** Ana María Cogorno P. (vacaciones: en la fecha de suscripción del Acta)

**I. ANTECEDENTES:**

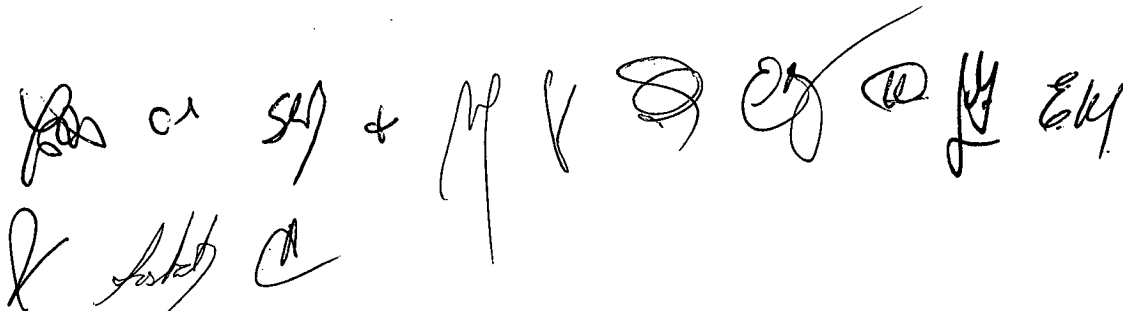
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

**II. AGENDA:**

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

***“El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores.***

***El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”***



TEMA: DETERMINAR LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL PARA PRONUNCIARSE, EN VÍA DE QUEJA, SOBRE LA LEGALIDAD DE LAS ACTAS PROBABORIAS LEVANTADAS DURANTE LAS INTERVENCIONES DE LOS FEDATARIOS FISCALIZADORES DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT).

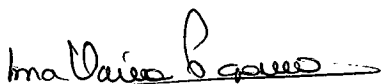
PROPUESTA 1		PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
PROPUESTA 1		PROPUESTA 2	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas por el fedatario fiscalizador en un procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, en tanto no se hubieren notificado las resoluciones que sancionan con multa, cierre, comiso o internamiento temporal de vehículo a que la referida acta probatoria da lugar.		El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Fundamento: ver propuesta 1 del informe.		Fundamento: ver propuesta 1 del informe.		
Vocales				
Dra. Olano		X	X	
Dra. Cogorno		X	X	
Dra. Casalino		X	X	
Dra. Barrantes		X	X	
Dra. Zelaya	X		X	
Dra. Espinoza	X		X	
Dra. Muñoz	X		X	
Dra. Flores		X	X	
Dra. Márquez		X	X	
Dra. Chau		X	X	
Dra. Pinto		X	X	
Dra. León		X	X	
Dr. Huamán	X		X	
Dra. Winstanley	X		X	
Total	5	9	14	

*[Handwritten signatures and initials]*

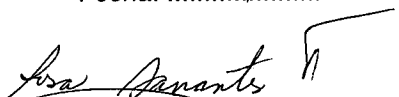
### III. DISPOSICIONES FINALES:

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

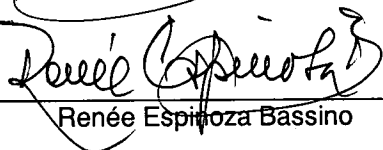
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.



Ana María Cogorno Prestinoni  
Fecha: 12.04.2007



Rosa Barrantes Takata



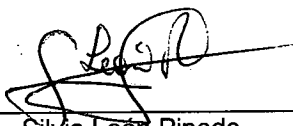
Renée Espinoza Bassino



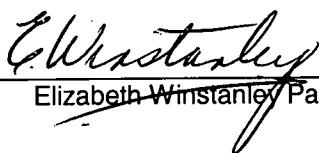
Ada Flores Talavera



Lourdes Chau Quispe



Silvia León Pinedo



Elizabeth Winstanley Patio



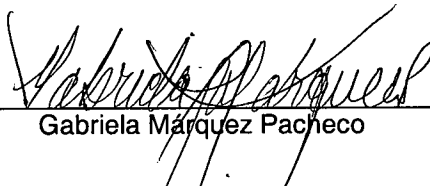
Mariella Casalino Mannarelli



Marina Zelaya Vidal



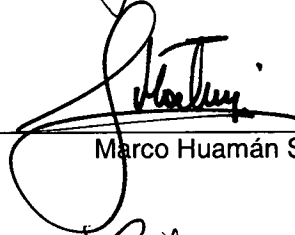
Doris Muñoz García



Gabriela Márquez Pacheco



Juana Pinto de Aliaga



Marco Huamán Sialer



Zoraida Olano Silva

## INFORME

**TEMA : DETERMINAR LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL PARA PRONUNCIARSE, EN VÍA DE QUEJA, SOBRE LA LEGALIDAD DE LAS ACTAS PROBATORIAS LEVANTADAS DURANTE LAS INTERVENCIONES DE LOS FEDATARIOS FISCALIZADORES DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT).**

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente informe tiene por objeto dilucidar si el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores de la Superintendencia Nacional de administración Tributaria (SUNAT), en el caso que aún no se hubiere notificado las resoluciones que sancionan con multa, cierre, comiso o internamiento temporal de vehículo a que la referida acta probatoria da lugar.

### 2. ANTECEDENTES

#### 2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 953.**

##### **Artículo 92º.- Derechos de los administrados**

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

(...)

- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;

(...)

##### **Artículo 101º.- Funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal**

(....)

Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

(....)

5. Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.

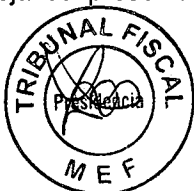
##### **Artículo 135º.- Actos reclamables**

Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa.

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y 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 y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

##### **Artículo 155º.- Recurso de queja**

El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que



afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; debiendo ser resuelto por:

- a) El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.

(...)

**REGLAMENTO DEL FEDATARIO FISCALIZADOR - DECRETO SUPREMO Nº 086-2003-EF, MODIFICADO POR LOS DECRETOS SUPREMOS Nºs 136-2003-EF Y 101-2004-EF.**

**Artículo 1º.- Definiciones**

Para efecto del presente decreto supremo, se entiende por:

- a) Fedatario Fiscalizador: Tipo de agente fiscalizador que siendo trabajador de la SUNAT se encuentra autorizado por ésta para efectuar la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, en los términos previstos en el presente decreto supremo, en concordancia con lo establecido en el artículo 165º del Código Tributario.

(...)

**Artículo 4º.- Funciones del fedatario fiscalizador**

Son funciones del Fedatario Fiscalizador, las siguientes:

- a) Dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refieren los numerales 1 y 5 del artículo 173º; las consignadas en el artículo 174º; numerales 5, 10 y 12 del artículo 177º, numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario, para lo cual levantará un Acta Probatoria en la cual se dejará constancia de dichos hechos y/o de la infracción cometida. Asimismo, podrá levantar Actas Preventivas o Notas de Devolución y/o Restitución.

(...)

**Artículo 5º.- Sobre los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador**

Los Documentos emitidos por el Fedatario Fiscalizador, en el ejercicio de sus funciones, tienen el carácter de documento público, según lo dispuesto en el numeral 43.1 del artículo 43º de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. En consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165º del Código Tributario, dichos Documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6º, 7º y 8º.

(...)

**Artículo 6º.- Actas probatorias**

El Fedatario Fiscalizador deberá dejar constancia de los hechos que comprueba con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en ejercicio de sus funciones señaladas en el artículo 4º, en los documentos denominados Actas Probatorias. Las Actas Probatorias, por su calidad de documentos públicos constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencie o constate el Fedatario Fiscalizador. Dichas Actas sustentarán la aplicación de la sanción correspondiente, de ser el caso. Una vez culminada su elaboración, copia de la referida Acta será entregada al sujeto intervenido, o en su defecto, al deudor tributario.

**2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES**

**RTF 2895-2-2006 (29/5/2006)**

Se declara infundada la queja presentada. El Tribunal Fiscal analiza si es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la impugnación formulada contra un acta probatoria levantada por un fedatario fiscalizador dentro de un procedimiento de



verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. Al respecto, se indica que, haciendo extensivo el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 04187-3-2004, al no ser el acta probatoria un acto reclamable, si se desconociera el derecho de los contribuyentes a formular un recurso de queja contra la misma en la oportunidad en que la Administración supuestamente vulnera los derechos, por el hecho de poder ser cuestionado luego de la notificación de la resolución de sanción sustentada en el acta, implicaría dejar a los deudores tributarios en estado de indefensión y no permitiría a la Administración subsanar sus errores u omisiones previamente al inicio del procedimiento contencioso tributario. En tal sentido, procede que se conozca en vía de queja sobre la legalidad del acta probatoria. En cuanto a la materia de queja se indica que de autos se aprecia que el acta probatoria cumple con los requisitos previstos por la regulación de la materia, careciendo de sustento lo alegado por la quejosa. Finalmente, respecto a los demás argumentos señalados por la quejosa se señala que están relacionados no con la legalidad del acta sino con los hechos verificados en ella que acreditan la comisión de la infracción, aspectos que al ser del fondo del asunto no procede analizar en la queja, sino en el procedimiento contencioso tributario, de ser el caso que este se inicie conforme a las normas correspondientes.

**RTF 6096-2-2005 (30/9/2005)**

Se declara improcedente la queja interpuesta contra el fedatario de la Administración por incurrir en irregularidades en el levantamiento del acta probatoria cuando correspondía ser efectuado en la vía del procedimiento contencioso tributario al haberse emitido la Resolución de Intendencia N° 020060006738101 en mérito a la referida acta, como consecuencia de la supuesta comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario.

**2.3 TRIBUNAL FISCAL**

**Quinta página del informe del Acuerdo de Sala Plena N° 24-2003 del 9 de diciembre de 2003.**

*"(...) De los supuestos que habilitan la interposición de la queja como son la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que afecten a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el Código, se aprecia que la naturaleza de la queja regulada en el Código es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose la queja del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137° y 145° del citado Código, y no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos<sup>1</sup>(...)."*

**Acuerdo de Sala Plena N° 11-2004 del 3 de junio de 2004.**

*"El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u ordenes de pago que, de ser el caso, correspondan."*

<sup>1</sup> Mediante la RTF N° 3047-4-2003 del 30 de mayo de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que la queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar que se vulnere los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario, **en que no exista otra vía idónea**. En dicho fallo se estableció que si bien el Tribunal es competente para pronunciarse sobre los recursos de queja cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario o en la Ley N° 26979, ello no comprende los requerimientos del pago previo durante la tramitación del recurso de reclamación o apelación, pues dicho cuestionamiento debe ser dilucidado precisamente en dicho procedimiento contencioso en trámite.



**Tercera página del informe del Acuerdo de Sala Plena N° 11-2004 del 3 de junio de 2004.**

*"(...) En efecto, si la finalidad de un recurso de queja es corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento, dicho recurso deberá proceder contra los requerimientos que se emitan durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación y en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración Tributaria y que motiva el cuestionamiento del requerimiento pueda ser subsanado por la Administración, es decir, mientras el procedimiento de fiscalización o verificación no haya concluido (antes de la emisión de los valores), pues sólo podrá reencauzarse un procedimiento que no haya culminado. (...)."*

### **3. PROPUESTAS**

#### **3.1 PROPUESTA 1**

##### **DESCRIPCIÓN**

El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas por el fedatario fiscalizador en un procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, en tanto no se hubieren notificado las resoluciones que sancionan con multa, cierre, comiso o internamiento temporal de vehículo a que la referida acta probatoria da lugar.

##### **FUNDAMENTO**

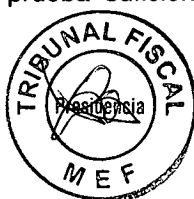
De conformidad con lo previsto en el artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, disponiendo para tal efecto, entre otras, de la facultad de investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.

De acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 165° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

El segundo párrafo del mismo artículo señala que en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante decreto supremo.

Mediante Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por los Decretos Supremos N°s. 136-2003-EF y 101-2004-EF, se aprobó el reglamento del fedatario fiscalizador de la SUNAT, en el cual se regulan las actuaciones de dichos agentes fiscalizadores, las que, según el artículo 1° del mismo decreto supremo, consisten en efectuar la investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 6° del anotado reglamento el fedatario deberá dejar constancia de los hechos que comprueba —en ejercicio de sus funciones señaladas en el artículo 4° del mismo decreto supremo— en los documentos denominados actas probatorias, las que por su calidad de documentos públicos constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencie o



constate dicho fedatario; indicándose, asimismo, que aquellas sustentarán la aplicación de la sanción correspondiente, de ser el caso.

Según se indica en el artículo 6º del mismo reglamento, en concordancia con el inciso a) de su artículo 4º, las actas probatorias dejan constancia o acreditan, entre otros, las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refieren los numerales 1 y 5 del artículo 173º; las consignadas en el artículo 174º; numerales 5, 10 y 12 del artículo 177º, numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario, las que de conformidad con las Tablas de Infracciones y Sanciones aprobadas por el Código Tributario son sancionadas mediante la emisión de resoluciones de multa, resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, según corresponda.

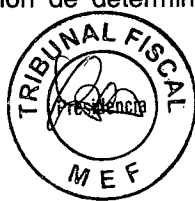
Ahora bien, de acuerdo con lo previsto por el numeral 5) del artículo 101º y el inciso a) del artículo 155º del Código Tributario, según Texto Único Ordenado probado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, el Tribunal Fiscal es competente para resolver, entre otros, las quejas que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código.

Sobre el particular, debe indicarse que en el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal Nº 24-2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, se señaló que *"De los supuestos que habilitan la interposición de la queja se aprecia que su naturaleza es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose la queja del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137º y 145º del citado código, no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos"*.

Asimismo, en el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena Nº 11-2004 del 3 de junio de 2004 se ha señalado que la finalidad de un recurso de queja es corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento, por lo que dicho recurso deberá proceder contra los requerimientos que se emitan durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación y en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración Tributaria y que motiva el cuestionamiento del requerimiento pueda ser subsanado por la Administración, es decir, mientras el procedimiento de fiscalización o verificación no haya concluido (antes de la emisión de los valores), pues sólo podrá reencauzarse un procedimiento que no haya culminado.

En tal sentido, a efecto de establecer si un acta probatoria es recurrible en la vía de la queja, procede analizar lo siguiente:

1. Si el acta probatoria tiene la calidad de acto reclamable o apelable, en cuyo caso su cuestionamiento sería resuelto en el procedimiento contencioso tributario, considerando lo previsto por los artículos 135º y siguientes del Código Tributario; vías procedimentales que han sido diseñadas específicamente para solicitar la revocatoria o nulidad de tales actos.
2. Determinar si al igual que en el caso de una queja presentada contra un requerimiento de la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en el que el Tribunal Fiscal es competente mientras no se emita la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa; cabe que el





Tribunal conozca de una queja presentada contra un acta probatoria mientras no se emitan las resoluciones sancionatorias a las que sustenta.

Si el acto violatorio del procedimiento o que vulnera las normas tributarias –que afecta directamente los derechos del quejoso– califica como reclamable o apelable, sólo cabe la presentación de los recursos impugnativos antes referidos y no de una queja; señalar lo contrario abriría la posibilidad de ventilar la misma discusión en vías paralelas y, por ende, la emisión de fallos contradictorios.

Ahora bien, de acuerdo con lo previsto por el artículo 135º del Código Tributario, además de las resoluciones sancionatorias indicadas en el párrafo precedente, también pueden ser objeto de reclamación la resolución de determinación, la orden de pago y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria; asimismo, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular, debiendo indicarse que conforme se dispone en el artículo 145º del mismo Código, en concordancia con su artículo 124º, las resoluciones que resuelvan los recursos de reclamación son apelables.

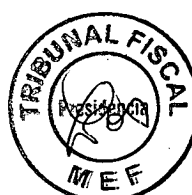
Debe indicarse que las actas probatorias no son actos definitivos sino constituyen actos de trámite al estar dirigidos a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final<sup>2</sup>. Así, una vez que tales actas son levantadas –dejándose constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones– estará expedita la emisión de alguna de las resoluciones sancionatorias antes mencionadas, las que sí califican como actos definitivos al igual que las resoluciones de determinación y órdenes de pago –resultado de una fiscalización o verificación–, como también los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

Cabe tener presente que si durante el desarrollo del procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los fedatarios fiscalizadores y con anterioridad a la emisión de los resoluciones sancionatorias antes referidas, la Administración Tributaria mediante su actuación afecta indebidamente al deudor tributario o infringe cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, éste tiene expedito su derecho a formular queja contra tal actuación, considerando que no cuenta con otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Al respecto, debe indicarse que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4187-3-2004, publicada en el diario oficial "El Peruano" con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria –emitida en virtud del Acuerdo de Sala Plena N° 11-2004 del 3 de junio de 2004– se ha interpretado que el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.

En tal sentido, si las actas probatorias –al igual que los referidos requerimientos– no constituyen actos definitivos sino de trámite en el curso de un procedimiento de verificación de obligaciones tributarias que concluye con la emisión de la resolución de multa o resolución que impone otra sanción, se puede concluir que procede conocer en vía de queja sobre la legalidad de las actas probatorias, mientras no se hayan emitido las resoluciones sancionatorias antes mencionadas.

<sup>2</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Cometario a la Ley del Procedimiento Administrativo General, División de Estudios Administrativos, Lima, 2001, Pág. 65.



En efecto, si la queja es un remedio procesal mediante el cual los administrados pueden cuestionar los defectos de tramitación incurridos, con la finalidad de obtener su corrección en el curso de un procedimiento<sup>3</sup>, cabe que ésta sea presentada respecto de actas probatorias que se levanten durante el desarrollo del procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los fedatarios fiscalizadores, en la medida que el defecto en que la Administración Tributaria incurra pueda ser subsanado en tanto dicho procedimiento no haya concluido con la notificación de las resoluciones sancionatorias.

Debe indicarse que en caso se infrinja el procedimiento establecido y no exista vía para su inmediata subsanación, en tanto no se emita la resolución sancionatoria respectiva la vía de la reclamación pudiera devenir en tardía e inoportuna; afirmar lo contrario implicaría dejar a los deudores tributarios en un estado de indefensión hasta la conclusión de aquél mediante la notificación de las resoluciones sancionatorias respectivas, desconociéndose con ello el derecho de los administrados que se encuentra previsto en el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario, referido a la interposición del recurso de queja por "cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código."

Por lo anteriormente señalado, el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores, en tanto no se hubieren notificado las resoluciones que sancionan con multa, cierre, comiso o internamiento temporal de vehículo a que la referida acta probatoria da lugar.

### 3.2 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores.

#### FUNDAMENTO

Según el informe que sustenta el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de fecha 3 de junio de 2004, la finalidad de la queja es corregir actuaciones en el curso de un procedimiento y que su naturaleza es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria. Asimismo, según el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 24-2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, sólo cabe la formulación de una queja cuando no exista adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer la materia controvertida.

De conformidad con lo previsto en el artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, disponiendo para tal efecto, entre otras, de la facultad de investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.

De acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 165° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales

<sup>3</sup> Morón Urbina, Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento General, Lima: Gaceta Jurídica, 2001, pág. 339.



independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

A su turno, el segundo párrafo del mismo artículo establece que en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante decreto supremo.

Al respecto, debe señalarse que el Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por los Decretos Supremos N°s. 136-2003-EF y 101-2004-EF, aprobó el reglamento del fedatario fiscalizador de la SUNAT, estableciendo las normas que regulan las actuaciones de dichos agentes fiscalizadores, las que, según el artículo 1° del mismo decreto supremo, consisten en efectuar la investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 6° del anotado reglamento, el fedatario deberá dejar constancia de los hechos que comprueba –en ejercicio de sus funciones señaladas por el artículo 4° del mismo decreto supremo– en los documentos denominados actas probatorias, las que por su calidad de documentos públicos constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencie o constate dicho fedatario; indicándose, asimismo, que aquellas sustentarán la aplicación de la sanción correspondiente, de ser el caso.

Según se indica en el artículo 6° del mismo reglamento, en concordancia con el inciso a) de su artículo 4°, las actas probatorias dejan constancia o acreditan, entre otros, las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refieren los numerales 1 y 5 del artículo 173°; las consignadas en el artículo 174°; numerales 5, 10 y 12 del artículo 177°, numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario, las que de conformidad con las Tablas de Infracciones y Sanciones aprobadas por el Código Tributario son sancionadas mediante la emisión de resoluciones de multa, resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, según corresponda.

Como se puede advertir de las normas citadas, las actas probatorias en mención no son actos definitivos sino constituyen actos de trámite al estar dirigidos a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final.<sup>4</sup> En efecto, una vez que tales actas son levantadas por el fedatario fiscalizador –dejando constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones– estará expedita la facultad discrecional de la Administración –conforme al artículo 82° del Código Tributario– para la emisión de las resoluciones sancionatorias que correspondan<sup>5</sup>, las que conforme al artículo 135° del Código Tributario constituyen actos reclamables.

Nótese que sólo procede el cuestionamiento del acta probatoria –en la vía contenciosa– una vez emitida y notificada la resolución sancionatoria a la que sustenta, encontrándose de esta manera a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos respectivos. En tal sentido, dado que según el informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 24-

<sup>4</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Cometario a la Ley del Procedimiento Administrativo General, División de Estudios Administrativos, Lima, 2001, Pág. 65.

<sup>5</sup> Sin perjuicio que la Administración inaplique la sanción respectiva con motivo de la suscripción del Acta de Reconocimiento por el infractor, a que se refiere el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 141-2004/SUNAT (Régimen de Gradualidad) cuando se incurra por primera vez en las infracciones tipificadas en los numerales 1 al 3 del artículo 174° del mismo Código.



2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, sólo cabe la formulación de una queja cuando no exista adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer la materia controvertida, no cabe presentar una queja contra un acta probatoria pues dicho cuestionamiento debe tramitarse en el procedimiento contencioso tributario.

A esto debe agregarse que de conformidad con la normativa antes mencionada la intervención del fedatario fiscalizador —en el caso que constate la comisión de una infracción— se consuma con el levantamiento del acta probatoria, por lo que el procedimiento que regula su actuación concluye mediante la emisión de esta última, en tal sentido y habida cuenta que en el informe que sustenta el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de fecha 3 de junio de 2004 se ha indicado que la finalidad de la queja es corregir actuaciones en el curso de un procedimiento, no procede que ésta sea presentada contra un acta probatoria.

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

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

Por lo tanto, el recurso de queja no es la vía idónea para cuestionar la validez de las actas probatorias, teniendo el deudor tributario expedito su derecho para iniciar el procedimiento contencioso de reclamación mediante la interposición del recurso correspondiente donde podrá cuestionar tanto el acta probatoria como la resolución a la que ésta da sustento.

#### 4. CRITERIOS A VOTAR

##### 4.1. PROPUESTA 1

El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas por el fedatario fiscalizador en un procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, en tanto no se hubieren notificado las resoluciones que sancionan con multa, cierre, comiso o internamiento temporal de vehículo a que la referida acta probatoria da lugar.

##### 4.2. PROPUESTA 2

El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores.

