



PERÚ

Ministerio
de Economía y
Finanzas

Tribunal Fiscal

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LAS CUMBRES MUNDIALES EN EL PERÚ"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2008-36

TEMA : DETERMINAR SI EL PLAZO DE SESENTA DÍAS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 88° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, ES APPLICABLE CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN EN CURSO, SE PRESENTA UNA SEGUNDA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE REDUCE EL MONTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA, LUEGO DE HABERSE PRESENTADO EN ÉL, UNA PRIMERA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE LA INCREMENTÓ Y SOBRE CUYA BASE LA ADMINISTRACIÓN EMITIÓ UNA ORDEN DE PAGO.

FECHA : 17 de diciembre de 2008

HORA : 12:00 m.

LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D.	Marina Zelaya V.	Renée Espinoza B.
	Caridad Guarniz C.	Mariella Casalino M.	Ada Flores T.
	Juana Pinto de Aliaga	Gabriela Márquez P.	Sergio Ezeta C.
	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.
	Doris Muñoz G.	Carlos Moreano V.	Silvia León P.
	Zoraida Olano S.		

NO ASISTENTES : Ana María Cogorno P. (descanso médico: fecha de votación)
Rosa Barrantes T. (descanso médico: fecha de votación)
Raúl Queuña D. (vacaciones: fecha de votación)
Lourdes Chau Q. (onomástico: fecha de votación)
Cristina Huertas L. (vacaciones: fecha de suscripción del acta)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

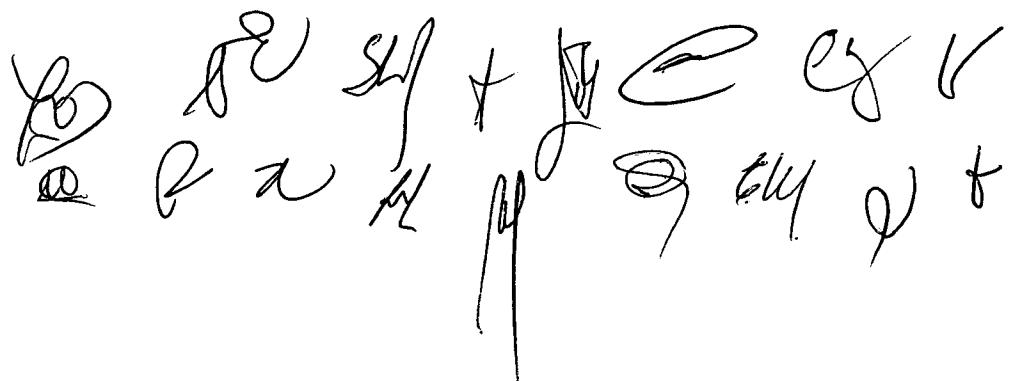
II. AGENDA:

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 plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse

presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago.

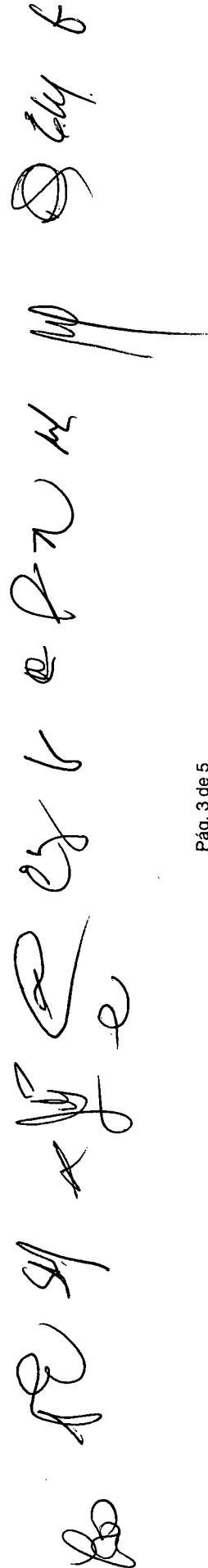
El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".

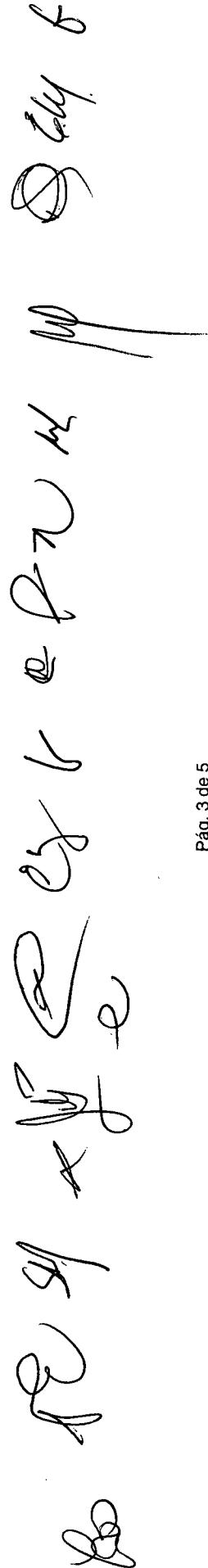


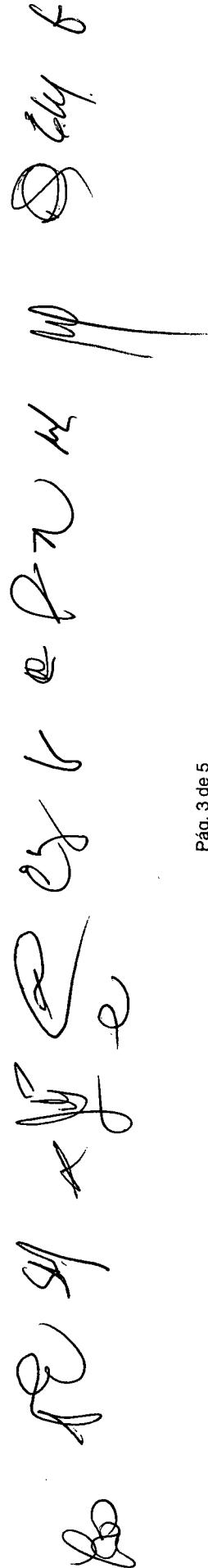
TEMA:

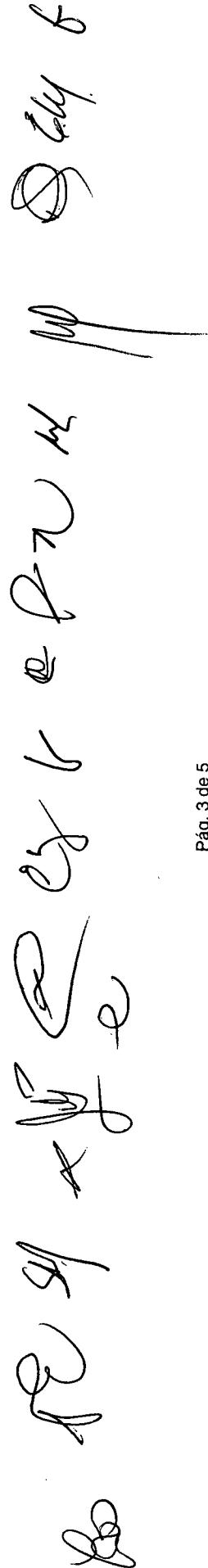
DETERMINAR SI EL PLAZO DE SESENTA DÍAS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 88º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, ES APLICABLE CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN EN CURSO, SE PRESENTA UNA SEGUNDA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE REDUCE EL MONTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA, LUEGO DE HABERSE PRESENTADO EN ÉL, UNA PRIMERA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE LA INCREMENTÓ Y SOBRE CUYA BASE LA ADMINISTRACIÓN EMITIÓ UNA ORDEN DE PAGO.

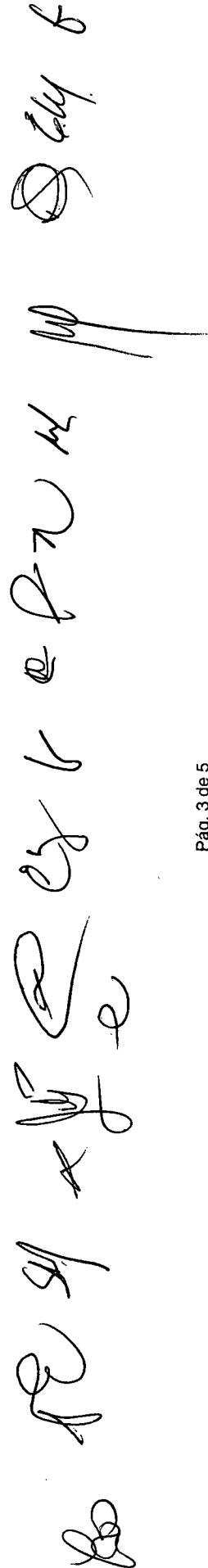
	PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2	PROPIEDAD 3
El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago. Fundamento: ver propuesta 1 del informe.	El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, no es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago. Fundamento: ver propuesta 2 del informe.	Una vez iniciado un procedimiento de fiscalización o verificación las declaraciones juradas rectificadorias presentadas por el deudor tributario no surten efecto, sea que determinen igual, mayor o menor deuda tributaria. Fundamento: ver propuesta 3 del informe.	
Vocales	X		
Dra. Olano			
Dra. Cogorno	Descanso médico	Descanso médico	
Dra. Barrantes	Descanso médico	Descanso médico	
Dra. Zúñiga	X		
Dra. Zelaya			
Dra. Espinoza			
Dra. Guarniz			
Dra. Casalino	X		
Dra. Huertas	X		
Dr. Queuña	Vacaciones	Vacaciones	
Dra. Flores		X	
Dra. Pinto		X	
Dra. Márquez			
Dra. Chau	Onomástico	Onomástico	
Dr. Ezeta	X		
Dr. Huamán	X		
Dra. Winstanley	X		
Dr. Martel	X		
Dra. Muñoz			
Dra. León			
Dr. Moreano			
Total	9	5	3











TEMA: DETERMINAR SI EL PLAZO DE SESENTA DÍAS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 88° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, ES APLICABLE CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN EN CURSO, SE PRESENTA UNA SEGUNDA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE REDUCE EL MONTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA, LUEGO DE HABERSE PRESENTADO EN ÉL, UNA PRIMERA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE LA INCREMENTÓ Y SOBRE CUYA BASE LA ADMINISTRACION EMITIÓ UNA ORDEN DE PAGO.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.

	PROPIUESTA 1	PROPIUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales		
Dra. Olano	X	
Dra. Cogorno	Descanso médico	Descanso médico
Dra. Barrantes	Descanso médico	Descanso médico
Dra. Zúñiga	X	
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Guarniz	X	
Dra. Casalino	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Queuña	Vacaciones	Vacaciones
Dra. Flores	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Chau	Onomástico	Onomástico
Dr. Ezeta	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. León	X	
Dr. Moreano	X	
Total	17	

The image shows several handwritten signatures in black ink, likely belonging to the members of the commission, placed over the table above. The signatures are somewhat stylized and overlapping.

III. DISPOSICIONES FINALES:

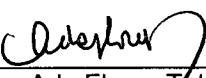
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

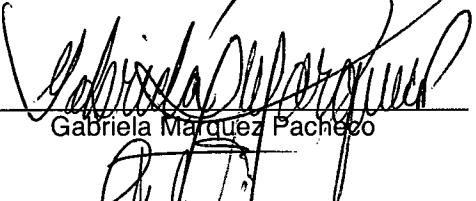
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

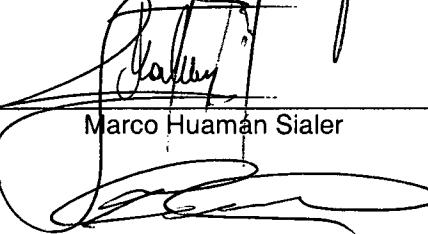

Licette Zúñiga Dulanto

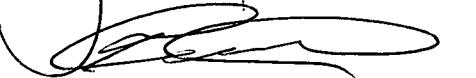

Renée Espinoza Bassino

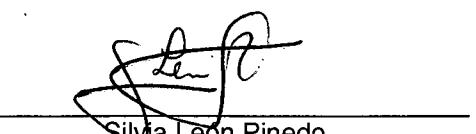

Mariella Casalino Mannarelli


Ada Flores Talavera


Gabriela Marquez Pacheco

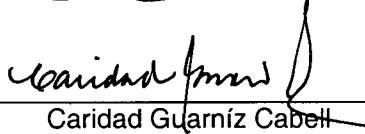

Marco Huamán Sialer

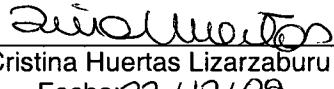

José Martel Sánchez


Silvia Leon Pinedo


Zoraida Olano Silva


Marta Zelaya Vidal


Caridad Guarniz Cabell


Cristina Huertas Lizarzaburu
Fecha: 22/12/08


Juana Pinto de Aliaga


Sergio Ezeta Carpio


Elizabeth Winstanley Petró


Doris Muñoz García


Carlos Moreano Valdivia

INFORME FINAL

TEMA: DETERMINAR SI EL PLAZO DE SESENTA DÍAS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 88° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, ES APLICABLE CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN EN CURSO, SE PRESENTA UNA SEGUNDA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE REDUCE EL MONTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA, LUEGO DE HABERSE PRESENTADO EN ÉL, UNA PRIMERA DECLARACION JURADA RECTIFICATORIA QUE LA INCREMENTÓ Y SOBRE CUYA BASE LA ADMINISTRACION EMITIÓ UNA ORDEN DE PAGO.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De acuerdo con lo establecido por el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa que corresponda.

Durante el transcurso de la fiscalización o verificación llevada a cabo por la Administración Tributaria, puede ocurrir que el deudor tributario presente una declaración jurada rectificatoria que determina una mayor obligación a la inicialmente declarada, y en base a la cual la Administración emita una orden de pago al amparo de lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 78° del Código Tributario, respecto del nuevo monto declarado por el deudor tributario.

No obstante ello, puede suceder que el deudor tributario presente una segunda declaración rectificatoria en la que liquide una menor obligación y en ese supuesto, debe determinarse si es de aplicación el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Código Tributario¹, y en consecuencia, si la Administración cuenta con un tiempo específico para emitir pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos que contiene la segunda declaración rectificatoria, de manera que, agotado el plazo sin que lo haya hecho, ésta surtirá efectos.

Amerita llevar el tema a conocimiento del Pleno debido a que sobre el particular se han presentado dos interpretaciones con sentidos divergentes. Por un lado, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha ordenado a la Administración que realice la verificación de los datos que contiene la segunda declaración rectificatoria sin considerar el plazo previsto por el artículo 88° del Código Tributario, mientras que en otra se ha señalado que la citada norma es aplicable y por tanto, la segunda declaración rectificatoria habría surtido efecto ante la falta de pronunciamiento de la Administración dentro del citado plazo.

2. ANTECEDENTES

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

¹ Al respecto, el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que: "La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) 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 del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades..."



3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

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

FUNDAMENTO

El artículo 59º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que por el acto de determinación, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 60º del citado Código, la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Por su parte, el artículo 61º del referido Código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que puede modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa².

De conformidad con las normas expuestas, en el caso de tributos autoliquidados por el deudor tributario, la determinación de la obligación tributaria se inicia por su declaración, la que, al encontrarse sujeta a verificación o fiscalización por la Administración, puede ser modificada emitiéndose una resolución de determinación mediante la que se le dará a conocer los resultados de la verificación o fiscalización realizada.

En el supuesto bajo análisis, durante el procedimiento de verificación o fiscalización, el deudor tributario puede presentar una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, la cual, de acuerdo con lo establecido por el artículo 88º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, surtirá efecto con su presentación. Así, sobre la base de dicha declaración rectificatoria, la Administración está autorizada a emitir una orden de pago para exigir su cancelación, de acuerdo con lo previsto por el numeral 1) del artículo 78º del citado Código.

No obstante haberse emitido la orden de pago, puede ocurrir que el deudor tributario presente una segunda declaración jurada rectificatoria en la que se determine un monto menor al declarado anteriormente y que generó la emisión del citado valor, por lo que corresponde dilucidar si en tal supuesto es aplicable el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Código Tributario.

² El artículo 76º del Código Tributario define a la resolución de determinación como el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, y el artículo 78º del mismo Código define a la orden de pago como el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación, entre otros supuestos, en el caso de tributos autoliquidados, por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo a ley, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, etc.



El referido artículo 88º establece que las declaraciones rectificadorias en las que se determina una menor obligación surtirán efecto si dentro de un plazo de sesenta 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 del derecho de ésta de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

Como se aprecia, la indicada norma al establecer que las referidas declaraciones surtirán efecto si dentro del plazo de sesenta días la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de lo declarado por el deudor tributario, no distingue, para efecto de su aplicación, entre las declaraciones rectificadorias presentadas dentro de un procedimiento de verificación o fiscalización y aquellas presentadas fuera de éste.

En tal sentido, dado que la norma no precisa que lo dispuesto por ella solo resulta aplicable cuando la declaración jurada rectificatoria se haya presentado antes de que se inicie la fiscalización o verificación, procede que igualmente se aplique en casos como el planteado, donde la fiscalización o verificación ya se hubiera iniciado, no existiendo fundamento o razón objetiva que justifique realizar distinción alguna donde la ley no lo hace, y dar un tratamiento diferente a los dos supuestos mencionados.

Cabe precisar que la emisión de la correspondiente orden de pago como consecuencia de la presentación de la primera declaración jurada rectificatoria, no implica la conclusión del procedimiento de verificación o fiscalización, pudiendo la Administración continuar con su labor y emitir la resolución de determinación que corresponda³.

Por lo tanto, en el supuesto planteado en que el deudor tributario presenta una segunda declaración jurada rectificatoria estableciendo una menor obligación, corresponde que la Administración la verifique y emita pronunciamiento respecto de la veracidad y exactitud de lo expresado en ella, para lo cual bien puede valerse, de ser el caso, de las actuaciones ya realizadas en la fiscalización o verificación en curso, siendo aplicable para tal efecto el plazo de sesenta días establecido por el artículo 88º del Código Tributario.

Distinto es el caso de los supuestos previstos por el citado artículo 88º en los que se establece que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75º del Código Tributario⁴ o una vez culminado el procedimiento de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización,

³ Al respecto, el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29 de junio de 2007, establece que se entenderá por procedimiento de fiscalización aquel por el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento. A su vez, el artículo 10º del mismo reglamento señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Asimismo, el artículo 76º del Código Tributario establece que mediante la resolución de determinación, la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciéndose la existencia de crédito o deuda tributaria. En ese sentido, la orden de pago girada a consecuencia de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, no refleja el resultado de la labor de la Administración realizada con el fin mencionado, sino solo una autodeclaración formulada por el deudor tributario y por ello, la emisión de dicho valor no pone término al procedimiento de fiscalización o verificación iniciado.

⁴ El artículo 75º del Código Tributario establece que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. Asimismo, la norma prevé que en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que ésta las considere, de ser el caso, siendo que la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.



salvo que esta determine una mayor obligación. Esta disposición encuentra su fundamento en el hecho que en los supuestos mencionados ya existe un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria respecto a la situación tributaria del deudor tributario, de modo que no se justifica que surta efecto la presentación de una declaración jurada rectificatoria que determine una menor obligación tributaria, siendo que en el caso que exista discrepancia sobre los resultados de la fiscalización, el deudor tiene expedido su derecho a iniciar el respectivo procedimiento contencioso tributario.

Por tanto, en el curso de un procedimiento de fiscalización o verificación y mientras no se presente alguno de los supuestos antes mencionados, la declaración rectificatoria que se presente y determine una menor obligación, surtirá efecto si dentro de un plazo de sesenta días hábiles siguientes a su presentación, la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella.

El hecho que la mencionada declaración rectificatoria surta efecto debido a la falta de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria en el plazo indicado, no implica que ésta no pueda continuar con su labor de fiscalización o verificación y emita la resolución de determinación que corresponda⁵, sino únicamente que la orden de pago girada en base a la anterior declaración rectificatoria quede sin efecto.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, no es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago.

FUNDAMENTO

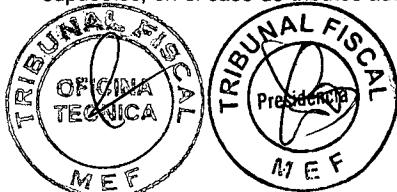
El artículo 59º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que por el acto de determinación, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 60º del citado Código, la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Por su parte, el artículo 61º del referido Código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que puede modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa⁶.

⁵ A tal efecto, debe considerarse que de acuerdo con lo previsto por el artículo 62º-A del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización debe ser realizado dentro del plazo establecido por la citada norma, la cual también regula los casos de excepción al plazo, prórrogas, causales de suspensión, efectos y vencimiento de éste.

⁶ El artículo 76º del Código Tributario define a la resolución de determinación como el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, y el artículo 78º del mismo Código define a la orden de pago como el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación, entre otros supuestos, en el caso de tributos autoliquidados, por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo a ley, por tributos



De conformidad con las normas expuestas, en el caso de tributos autoliquidados por el deudor tributario, la determinación de la obligación tributaria se inicia por su declaración, la que, al encontrarse sujeta a verificación o fiscalización por la Administración, puede ser modificada emitiéndose una resolución de determinación mediante la que se le dará a conocer los resultados de la verificación o fiscalización realizada.

En el supuesto bajo análisis, durante el procedimiento de verificación o fiscalización, el deudor tributario puede presentar una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, la cual, de acuerdo con lo establecido por el artículo 88° del Código Tributario y modificado por Decreto Legislativo N° 953, surtirá efecto con su presentación. Así, sobre la base de dicha declaración rectificatoria, la Administración está autorizada a emitir una orden de pago para exigir su cancelación, de acuerdo con lo previsto por el numeral 1) del artículo 78° del citado Código.

No obstante haberse emitido la orden de pago, puede ocurrir que el deudor tributario presente una segunda declaración jurada rectificatoria en la que se determine un monto menor al declarado anteriormente y que generó la emisión del citado valor, por lo que corresponde dilucidar si en tal supuesto es aplicable el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Código Tributario.

El referido artículo 88° establece que las declaraciones rectificadorias en las que se determina una menor obligación surtirán efecto si dentro de un plazo de sesenta 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 del derecho de ésta de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

Ahora bien, el artículo 76° del Código Tributario establece que mediante la resolución de determinación la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo la existencia de crédito o deuda tributaria. En tal sentido, cuando la Administración Tributaria emite una orden de pago a consecuencia de la presentación de la primera declaración rectificatoria, se aprecia que dicho valor no recoge el resultado final de la fiscalización o verificación realizada por la Administración, ni la determinación final del tributo, sino una autodeclaración formulada por el deudor tributario.

Por tanto, en el supuesto planteado, la emisión de la correspondiente orden de pago como consecuencia de la presentación de la primera declaración jurada rectificatoria, no supone la conclusión del procedimiento de verificación o fiscalización, pudiendo la Administración continuar con su labor y emitir la resolución de determinación que corresponda⁷.

Así, de presentarse una segunda declaración rectificatoria que determine una menor obligación, ésta será objeto de revisión y pronunciamiento por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización o verificación en curso, en el que se determinará finalmente la existencia de deuda tributaria o crédito a favor del contribuyente⁸.

derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, etc.

⁷ Al respecto, el artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29 de junio de 2007, establece que se entenderá por procedimiento de fiscalización aquél por el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

⁸ De acuerdo con lo establecido por el artículo 62°-A del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. Dicha norma regula, asimismo, los casos de excepción al plazo, prórrogas,



En tal sentido, el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º no resulta aplicable al supuesto planteado, porque al existir una fiscalización o verificación en trámite, lo declarado en la segunda declaración jurada rectificatoria será comprobado en dicha fiscalización que no concluyó con la emisión de la orden de pago a causa de la presentación de una primera declaración rectificatoria presentada por el deudor tributario.

Carece de propósito postular el inicio de una nueva verificación sometida a un plazo perentorio, como consecuencia de la presentación de la referida segunda declaración rectificatoria, cuando existe un procedimiento no concluido cuyo resultado final sobre la situación del contribuyente aún no ha sido determinado por la Administración Tributaria. En ese sentido, corresponde que en la fiscalización en trámite la Administración compruebe la veracidad y exactitud de los datos que contenga dicha declaración rectificatoria, en la que finalmente se establecerá la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Distinto es el supuesto en que la declaración rectificatoria hubiera sido presentada fuera de un procedimiento de fiscalización o verificación, en cuyo caso la Administración debe dar inicio a una verificación para comprobar la veracidad y exactitud de los datos que contiene, supuesto en el que es aplicable el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º en mención para que aquélla se pronuncie al respecto, pues de lo contrario ésta surtirá efectos.

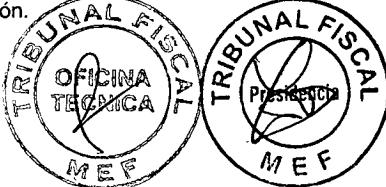
Cabe precisar que el citado artículo 88º prevé dos supuestos en el ámbito de una fiscalización o verificación en los que no surtirá efecto la presentación de una declaración jurada rectificatoria. Así, señala que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75º del Código Tributario⁹ o una vez culminado el procedimiento de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que esta determine una mayor obligación.

Por tanto, en el curso de un procedimiento de fiscalización o verificación y mientras no se presente alguno de los supuestos antes mencionados, la comprobación de la veracidad y exactitud de los datos que contenga la declaración rectificatoria que se presente y determine una menor obligación, será realizada dentro el mismo procedimiento, no siendo aplicable a tal efecto el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Código Tributario.

Por último, cabe precisar que el deudor tributario, en caso lo estime conveniente a sus intereses, puede cuestionar la orden de pago girada iniciando a tal efecto el procedimiento contencioso correspondiente, siendo que mientras no exista un pronunciamiento final respecto de la existencia de deuda tributaria y su cuantía como resultado del procedimiento de fiscalización o verificación en el que se presentó la declaración rectificatoria que determina una menor obligación, la Administración Tributaria no podrá efectuar la cobranza de la citada orden de pago, siempre que la reclamación se hubiere interpuesto dentro del plazo de veinte días hábiles de notificado

causales de suspensión, efectos y vencimiento de éste. Así, en cuanto a su vencimiento, dispone que éste tiene por efecto que la Administración Tributaria no pueda requerir al contribuyente mayor información que la solicitada en el plazo indicado, sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75º del mismo Código, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

⁹ El artículo 75º del Código Tributario establece que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. Asimismo, la norma prevé que en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que ésta las considere, de ser el caso, siendo que la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.



dicho valor, al ser aplicable en tal caso la excepción establecida por el numeral 3) del inciso a) del artículo 119º del Código Tributario¹⁰. En este caso, al resolver la reclamación la Administración deberá tener en cuenta los resultados de la mencionada fiscalización o verificación.

3.3 PROPUESTA 3

DESCRIPCIÓN

Una vez iniciado un procedimiento de fiscalización o verificación las declaraciones juradas rectificadorias presentadas por el deudor tributario no surten efecto, sea que determinen igual, mayor o menor deuda tributaria.

FUNDAMENTO

El deber de declarar es el deber jurídico de cargo del administrado tributario establecido legalmente, consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible–¹¹. Asimismo, la ley también establece el deber de determinar, que consiste en la realización de todas las operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponibles declarados¹². Según lo dispuesto por el artículo 59º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Al respecto, el artículo 60º del citado Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria ya sea por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Como se advierte de las normas citadas, el acto de liquidación de la obligación tributaria no solo corresponde a la Administración Tributaria, en virtud de su facultad de determinación –verificando la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificando al deudor tributario, señalando la base imponible y la cuantía del tributo–, sino también al deudor tributario¹³, en cumplimiento de su deber jurídico de determinar, el cual, de acuerdo con el citado artículo 60º, se inicia por acto o declaración, la que a su vez, conforme lo indicado en el primer párrafo del artículo 88º del citado Código es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Asimismo, el cuarto párrafo del citado artículo 88º establece que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del

¹⁰ El numeral 3) del inciso a) del artículo 119º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, dispone que el ejecutor coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente.

¹¹ Al respecto, véase FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

¹² Cabe destacar el carácter accesorio del deber de autoliquidar respecto del deber de declarar en la medida que para que el sujeto pueda practicar las operaciones de cuantificación del tributo, precisa partir de datos fácticos que ha declarado haber realizado. De dicho modo, los hechos imponibles realizados –y que el sujeto incluye previa y simultáneamente en su declaración serán los que servirán de punto de partida a la autoliquidación.

En tal sentido, el deber de autoliquidar presupone el de declarar, depende de él y por él se justifica, siendo aquél un deber distinto a este último pero de cumplimiento simultáneo, puesto que al realizarse el acto de declaración, el sujeto también ha de efectuar otras prestaciones que acompañan aquel acto, pero que son distintas de él (en este caso de cuantificar la cuota resultante de los hechos imponibles realizados y declarados). En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación...*, p. 29.

¹³ Se hace referencia a aquellos tributos que deban ser liquidados por el deudor tributario, conforme lo previsto por el artículo 3º del Código Tributario.



plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la que conforme con el quinto párrafo del artículo comentado, surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación¹⁴.

Debe considerarse que si bien la redacción del artículo 60º del Código Tributario no resulta precisa para distinguir el acto de declaración del acto de determinación¹⁵, debe tomarse en cuenta que dicha norma se remite tácitamente al primer párrafo del artículo 88º del mismo Código, el cual, al definir la declaración tributaria, señala que ésta podrá constituir la base para la liquidación.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 61º del citado Código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria¹⁶, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo actos administrativos como la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, en concordancia con lo previsto por el primer párrafo del artículo 75º de la citada norma, según el cual una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá dichos valores si fuera el caso.

Por otro lado, el artículo 76º del señalado Código prescribe que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Conforme se desprende de lo previsto por el 61º del Código Tributario, en concordancia con lo establecido por los artículos 59º, 60º y 76º de la citada norma, la autoliquidación realizada por el deudor tributario no constituye un acto definitivo pues es posible el ejercicio de la facultad de determinación de la Administración como resultado de su facultad de fiscalización. En efecto, la veracidad de la autodeterminación realizada por el deudor puede ser constatada y a tal efecto se verificará los datos consignados en la declaración y se dictará, de ser el caso, una resolución de determinación¹⁷.

Al respecto, debe indicarse que el último párrafo del artículo 88º del Código Tributario antes mencionado establece que “se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada”, es decir, según afirma TALLEDO MAZÚ, se presume que el declarante jura decir la verdad sobre el contenido de la declaración¹⁸.

Según DURÁN ROJO –cuando evoca al mismo autor– la autodeterminación se hace efectiva por medio de la declaración tributaria dirigida a la Administración Tributaria, en la que deben distinguirse tanto el acto de declarar, que produce efectos jurídicos y es una

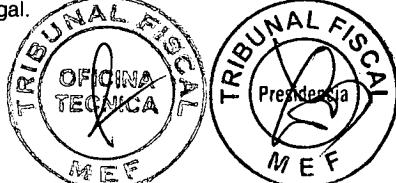
¹⁴ Cabe precisar que de acuerdo con lo establecido por el sexto párrafo del artículo 88º del Código Tributario, no surtirá efecto aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75º del citado código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que esta determine una mayor obligación. Agrega la citada norma que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

¹⁵ En la medida que indica que la determinación de la obligación tributaria del deudor tributario se inicia por acto o declaración del mismo. De igual modo, tampoco resultan precisos, entre otras normas, el cuarto párrafo del artículo 88º y los numerales 1), 7) y 8), del artículo 176º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los cuales, al referirse a la declaración que contiene la determinación de la obligación tributaria, aluden en rigor al documento que contiene los actos de declaración y de determinación de dicha obligación.

¹⁶ Ello, en concordancia con el artículo 63º del Código Tributario, el cual prescribe que: “Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. 2. Base presunta: 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.”

¹⁷ La liquidación de la obligación tributaria realizada por el administrado se convertirá en definitiva si con posterioridad la Administración Tributaria no determina dicha obligación en el término prescriptorio.

¹⁸ En ese sentido, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Manual del Código Tributario*, Economía y Finanzas, actualización a setiembre de 2008, Lima, p. 110.17. Sobre el particular, el citado autor afirma que dicha presunción no tiene ningún efecto legal.



carga para el sujeto pasivo, y el contenido de la declaración, que se presume cierto¹⁹ y que constituye la base de la determinación que dicho órgano efectúa²⁰.

Asimismo, FERNÁNDEZ PAVÉS define a la autoliquidación tributaria como “*aquel acto realizado por un particular, en cumplimiento del deber de autoliquidar, por el que manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación tributaria por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad, colaborando así en la gestión del tributo*”²¹.

Así, con el cumplimiento del deber de determinar, el deudor tributario manifiesta su voluntad de proponer a la Administración Tributaria una liquidación cuyo contenido es presunto, por lo que dado que el ejercicio de la facultad de verificación o fiscalización de esta última tiene por objeto acreditar o probar aquellos hechos impositivos que generan la obligación tributaria y que obliga a la emisión de una liquidación integral y definitiva mediante una resolución de determinación, dicha intervención inhibe o neutraliza el contenido presunto de tal manifestación de voluntad²² sin que prevalezca voluntad alguna del deudor tributario al respecto, siendo que el anotado deber de colaboración solo se justifica en defecto del ejercicio de la citada facultad.

En tal sentido, una vez iniciado el mencionado procedimiento, las declaraciones determinativas que sean presentadas, entre ellas la rectificatoria, no surten efecto alguno, y por ello no resulta aplicable lo previsto por el artículo 88° del Código Tributario.

Debe mencionarse que si bien la presentación de la declaración jurada rectificatoria corresponde a un derecho del deudor tributario establecido por el artículo 92° del Código Tributario, no debe olvidarse que éste ha sido previsto ante la imposibilidad que aquél tenía de corregir su autoliquidación inicial²³ (especialmente cuando había determinado un monto mayor al real), lo que implicaba esperar que el ente fiscal realizara su labor de verificación o fiscalización y emitiera su liquidación definitiva²⁴ –y que en muchos casos no se efectuaba–, menoscabándose así el derecho de defensa del administrado. Por tanto, mal podría justificarse tal derecho cuando la Administración ya está realizando dicha comprobación, sin que así se desampare garantía alguna del deudor tributario.

Asimismo, aseverar que surte efecto una declaración rectificatoria presentada durante el procedimiento de verificación o de fiscalización, permitiría al auditor fiscal conminar al deudor tributario a presentar dicha declaración a efecto que “reconozca” los reparos que habrían sido detectados en dicho procedimiento, eludiéndose con ello la emisión de una resolución de determinación (cuyo giro es imperativo al término de dicho procedimiento conforme al artículo 75° del Código Tributario) respecto de la cual el deudor tributario pueda controvertir tales reparos²⁵ en el procedimiento contencioso tributario. En su defecto, se giraría una orden de pago²⁶ respecto de la cual el deudor tributario no podrá discutir reparatione, menoscabándose su derecho de defensa.

Por otro lado, la presentación de una declaración rectificatoria en dichas circunstancias podría entorpecer o distorsionar la labor verificadora o fiscalizadora de la

¹⁹ Cabe indicar que conforme se dispone en el artículo 42º de la Ley N° 27444, “*Todas las declaraciones juradas (...) se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario*”.

²⁰ Al respecto, véase: DURÁN ROJO, Luis, “Los Deberes de Colaboración Tributaria Un Enfoque Constitucional”, en: *Vectigalia*, N° 2, Asociación Civil Vectigalia, 2006, Lima, p. 20.

²¹ En tal sentido, véase FERNÁNDEZ PAVÉS, María, “La Autoliquidación...”, p. 89.

²² Máxime si el mencionado deber de colaboración solo se justifica en defecto del ejercicio de la anotada facultad por parte de la Administración, que a su vez puede ser objeto de un recurso de reclamación por el deudor tributario, no menoscabándose su derecho de defensa.

²³ Al respecto, véase, FERNÁNDEZ PAVÉS, María, “La Autoliquidación...”, pp. 212 y ss.

²⁴ Lo que a su vez restaba celeridad a la corrección de tales errores, generando sobre costos innecesarios al procedimiento.

²⁵ Los que solo tienen existencia jurídica una vez emitida la resolución de determinación.

²⁶ Y que además es de fácil cobranza en comparación con la de la resolución de determinación.



Administración²⁷. Así las cosas, iniciada la labor de verificación o fiscalización no surtirá efecto ninguna declaración jurada rectificatoria, cualquiera que sea su sentido (ya sea que determine igual, mayor o menor deuda que la declaración previa), siendo que el resultado final de la liquidación será obtenido de la labor realizada por la Administración, quien de detectar alguna omisión por parte del administrado en cuanto a sus deberes y obligaciones, emitirá las resoluciones de determinación y multa que prevé la ley.

Considerando lo expuesto, no cabe afirmar que resulte aplicable el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Código Tributario para el caso de declaraciones juradas rectificadorias en las que se determine una menor obligación porque, iniciada la fiscalización o verificación, no surtirá efecto ninguna declaración jurada rectificatoria que sea presentada por el administrado. En ese sentido, no cabe igualmente que la Administración Tributaria emita órdenes de pago en virtud de la declaración rectificatoria que pudiera presentar el deudor incrementando la deuda tributaria, una vez iniciada la fiscalización.

En efecto, si bien dicha norma establece que la declaración del administrado puede ser rectificada dentro del plazo de prescripción y que no surtirá efectos aquella presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75° del citado Código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación, ello no puede llevar a sostener, interpretando a contrario, que fuera de dichos casos, las declaraciones rectificadorias presentadas durante un procedimiento de fiscalización o verificación surten efectos.

Al respecto, se considera que el argumento a contrario²⁸ solo debe ser utilizado cuando el presupuesto de una norma jurídica y la proposición (afirmativa o negativa) que consiste en la consecuencia que la regla atribuye a los hechos jurídicos constituyan una polaridad que no admite otras posturas, por tanto, no es válido argumentar a contrario si es que existen otras posibles soluciones al supuesto planteado²⁹.

En dicho sentido, para que sea aplicable el argumento a contrario, sostiene DE TRAZEGNIES, hay que verificar si la norma contiene un carácter necesario en la proposición, es decir, que la norma implique un “solo” o un “únicamente” de modo tácito, suponiendo que el legislador lo ha dejado sobreentendido³⁰.

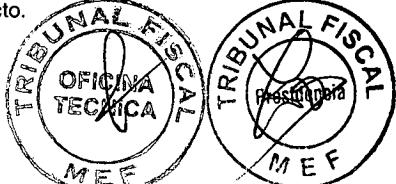
Así, agrega el citado autor, no cabe utilizar dicho método de argumentación cuando los supuestos entre los que se trate de utilizar el argumento a contrario no son análogos y en el caso planteado, éstos no lo son porque la existencia de un procedimiento de fiscalización o verificación los diferencia. Así, mientras que en un caso la norma prevé los efectos de la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del plazo de prescripción sin que se plantee la existencia de una fiscalización, en el otro la norma establece la imposibilidad de producir efectos respecto de aquellas declaraciones rectificadorias presentadas en dos casos específicos en el marco de un procedimiento de

²⁷ Un ejemplo de ello sucedería en aquellos casos en los que una resolución de determinación es notificada el mismo día en que el deudor tributario presenta una declaración rectificatoria reduciendo la deuda determinada, lo que, en atención al artículo 88° del Código Tributario, obligaría nuevamente a aquella a ejercer su facultad de verificación o de fiscalización dentro de los 60 días a que se refiere dicha norma, desnaturizándose el carácter definitivo e integral de tal valor.

²⁸ Entendido como un procedimiento discursivo conforme al cual, la existencia de una norma o estipulación contractual en un determinado sentido, excluye todos los sentidos contrarios. Al respecto, véase: DE TRAZEGNIES GRANDA, Fernando, “El Derecho Civil y la Lógica: los argumentos a contrario” en: *Themis*, N° 12, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1988, Lima, p. 66.

²⁹ Al respecto, véase: DE TRAZEGNIES GRANDA, Fernando, “El Derecho...”, p. 66. Así, en el supuesto planteado, se advierte una interpretación distinta que resulta aplicable, en la que se considera que la liquidación practicada por el deudor tributario no es definitiva y que la administración puede llevar a cabo su labor destinada a verificar lo declarado por éste de modo que ambas liquidaciones se realizan de forma excluyente, lo cual descartaría la posibilidad de que las declaraciones juradas rectificadorias presentadas en el marco de una fiscalización surtan efectos.

³⁰ En tal sentido, véase: *Ibidem*. De dicho modo, no puede interpretarse, de la lectura del citado artículo 88°, que el legislador pretenda que únicamente en los dos casos mencionados las declaraciones juradas rectificadorias no surtan efecto.



fiscalización³¹, sin que excluya a otros supuestos de presentación de declaraciones juradas rectificadorias.

Por otro lado, tampoco es posible hacer uso de dicho argumento cuando se trate de supuestos particulares. Al respecto, sostiene el citado autor, es sofístico el argumento “cuando se aplica a propuestas subcontrarias, es decir, cuando de una proposición particular se intenta llegar por la vía negativa a otra proposición particular: de lo particular no se puede deducir a contrario nada ya que, no habiendo generalidad, los terceros no quedan excluidos”³².

En tal sentido, cuando la Administración Tributaria inicia la fiscalización o verificación de lo declarado por el deudor tributario, las declaraciones juradas rectificadorias que éste presente dentro de dicha fiscalización no surtirán efecto, y en consecuencia, tampoco resulta aplicable el plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Código Tributario, lo cual no enerva el derecho del administrado de impugnar las resoluciones emitidas por la citada Administración Tributaria, una vez finalizado el procedimiento de fiscalización.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

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

4.2 PROPUESTA 2

El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, no es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago.

4.3 PROPUESTA 3

Una vez iniciado un procedimiento de fiscalización o verificación las declaraciones juradas rectificadorias presentadas por el deudor tributario no surten efecto, sea que determinen igual, mayor o menor deuda tributaria.

³¹ Como son los dos supuestos previstos por el artículo 88º, es decir, aquel en el que la Administración Tributaria ha comunicado al Administrado sus conclusiones, otorgándole un plazo para que éste realice los descargos a lo observado por ésta y aquel en el que ya se ha notificado la resolución de determinación que en definitiva contenga el resultado de la labor de la fiscalización de la citada Administración.

³² En dicho sentido, véase: DE TRAZEGNIES GRANDA, Fernando, “El Derecho...”, p. 71.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR LOS DECRETOS LEGISLATIVOS N° 953 Y N° 981

Artículo 59º.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a *El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b *La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".*

Artículo 60º.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. *Por acto o declaración del deudor tributario.*
2. *Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.*

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias".

Artículo 61º.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

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

Artículo 76º.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

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

Artículo 78º.- ORDEN DE PAGO

"La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:

1. *Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.*
2. *Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.*
3. *Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.*
4. *Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.*
5. *Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.*



Las Ordenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación”.

Artículo 88º.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

“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.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que se señale para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

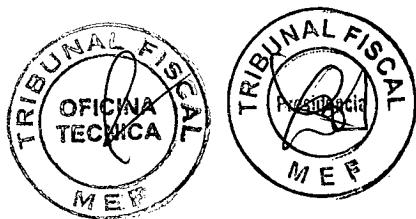
La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) 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 del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el Artículo 75º o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.

La presentación de declaraciones rectificadorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE ESTABLECE QUE EL PLAZO DEL ARTÍCULO 88º NO ES APLICABLE CUANDO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBA VERIFICAR UNA NUEVA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA QUE REDUCE EL MONTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y QUE ES PRESENTADA LUEGO DE HABER SURTIDO EFECTO UNA PRIMERA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA EN LA QUE SE RECOGIERON LOS REPAROS EFECTUADOS A TRAVÉS DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN, Y EN BASE A LA CUAL, LA ADMINISTRACIÓN EMITIÓ LA CORRESPONDIENTE ORDEN DE PAGO.

RTF Nº 0520-5-2007 (23-01-2007)

"Que si bien durante el procedimiento de fiscalización pueden producirse actuaciones por parte del deudor tributario, como la presentación de una declaración jurada rectificatoria que determine una mayor obligación, sobre la cual la Administración está facultada a emitir una orden de pago para exigir su cancelación de acuerdo a lo previsto en el artículo 78º del Código Tributario, como ocurre en el caso de autos, sin embargo no se puede considerar que dicho procedimiento de fiscalización haya concluido, toda vez que es factible que esta última continúe con su labor y efectúe reparos que incluso den lugar a la emisión de una resolución de determinación que complemente la deuda contenida en la orden de pago anteriormente girada, conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 04592-1-2003-09626-4-2004 y 03968-1-2006, de 14 de setiembre de 2003, 9 de diciembre de 2004 y 21 de julio de 2006, entre otras.

Que en el supuesto que la Administración opte por emitir únicamente órdenes de pago sobre la base de las declaraciones rectificadorias, nada impide al deudor tributario cuestionarlas teniendo en cuenta los hechos acreditados en la fiscalización, o como en el caso de autos, presentar nuevas declaraciones rectificadorias.

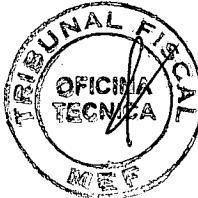
Que en tal virtud, este Tribunal en las Resoluciones N° 633-4-99, 1123-4-2001 y 02779-3-2005 de 30 de junio de 1999, 6 de setiembre de 2001 y 3 de mayo de 2005, ha señalado que pese a haberse realizado una fiscalización y la Administración emitido órdenes de pago sustentadas en declaraciones rectificadorias presentadas por el contribuyente consignando un mayor tributo con ocasión de dicha fiscalización, dispuso la verificación de las segundas rectificadorias que establecieron una menor obligación, puesto que hasta la fecha de su presentación no se habían notificado las resoluciones de determinación que, en definitiva, establecieran su obligación como resultado de la mencionada fiscalización, siendo que para emitir pronunciamiento, era necesario que se merituara su documentación y libros contables.

Que estando a lo expuesto, corresponde que la Administración verifique las segundas declaraciones rectificadorias presentadas por el recurrente el 27 de noviembre de 2005, y emita un nuevo pronunciamiento respecto a la procedencia del cobro de las órdenes de pago cuestionadas, sin que ello signifique el inicio de una nueva fiscalización sino la continuación de una ya iniciada y con motivo de la cual se presentaron las primeras declaraciones rectificadorias que originaron la emisión de dichos valores, supuesto distinto al previsto en el artículo 88º del Código Tributario..."

VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL CHAU QUISPE:

"..."

Como se advierte, la norma establece que si una declaración jurada rectificatoria determina un menor monto de obligación, surtirá efectos si dentro del plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación, no existe pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella; la norma no precisa que dicho mandato sea aplicable solo al caso en que la declaración jurada rectificatoria se presentó antes que se iniciara la fiscalización o verificación, por lo que el supuesto de una declaración jurada rectificatoria presentada cuando cualquiera de éstas se hubiera ya iniciado, queda también incluido. Además, no se advierte una razón objetiva para dar un tratamiento diferente a los dos supuestos planteados.



De esta forma, si vencido el plazo de 60 días no hay pronunciamiento de la Administración, la rectificatoria surte efectos y por tanto la orden de pago basada en la anterior declaración que establecía una obligación mayor, queda sin efecto.

Debe precisarse que si antes de que se hubiera presentado la rectificatoria que determina una obligación menor ya hay un pronunciamiento de la Administración sobre la situación tributaria de la recurrente, como ocurre en el caso que haya existido una fiscalización y la Administración emitido una resolución de determinación, no opera la regla del plazo de 60 días pues no existe ninguna verificación o fiscalización que hacer. Bajo ese razonamiento es que el artículo 88º con la modificación última dispone que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75º o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación. También es importante anotar que el que la Administración no emita pronunciamiento sobre la situación del contribuyente en el plazo de 60 días, no le impide que continúe con la fiscalización o verificación en el caso que ésta ya se hubiese iniciado y emita la resolución de determinación que corresponde.

En el caso materia de análisis se advierte que luego de presentadas las declaraciones juradas rectificadorias que determinaban una menor obligación, transcurrieron más de 60 días sin que la Administración hubiera emitido pronunciamiento, por lo que corresponde dejar sin efecto las órdenes de pago emitidas.

Por lo expuesto mi voto es porque se revoque la apelada y se dejen sin efecto las Órdenes de Pago..."

RTF Nº 04592-1-2003 (14-08-2003)

"Que la recurrente alega que durante la fiscalización del Impuesto a la Renta (...), el auxiliar de contador rectificó las declaraciones juradas originales, lo que motivó la emisión de los valores puestos en cobranza; (...)

Que de la revisión de los actuados y de lo argumentado por las partes se tiene que las órdenes de pago emitidas por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2001 y pagos a cuenta del mismo tributo de enero y febrero de 2002, al amparo de los numerales 1 y 2 del artículo 78º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, sobre la base de las rectificatorias presentadas por la recurrente mediante las cuales aumentaba el monto del tributo originalmente declarado;

Que posteriormente la recurrente presentó nuevas rectificatorias, declarando una menor obligación por los referidos tributos, interponiendo luego recursos de reclamación contra las órdenes de pago aludidas, no obstante lo cual la Administración los declaró inadmisibles por no haberse efectuado el pago previo de la deuda;

Que sin embargo, se aprecia que la recurrente presentó las mencionadas rectificatorias en el curso de una fiscalización realizada por la Administración, la misma que no fue concluida al haberse presentado inicialmente declaraciones que determinaban una mayor obligación y emitido las órdenes de pago referidas; (...)

Que no obstante durante el procedimiento de verificación o fiscalización pueden producirse actuaciones por parte del deudor tributario como la presentación de una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, sobre la cual la Administración está facultada a emitir una orden de pago para exigir la cancelación de la misma de acuerdo a lo previsto en el artículo 78º del citado código, sin que ello signifique que el procedimiento de fiscalización se dé por concluido, en tanto que la Administración podría continuar su labor de verificación y hacer sus propios reparos que incluso pudieran ser contenidos en una resolución de determinación que complemente la deuda contenida en la orden de pago que se hubiera emitido con anterioridad;

Que en caso la Administración opte por emitir únicamente una orden de pago sobre la base de la rectificatoria, nada impide al deudor tributario cuestionarla teniendo en cuenta los hechos



acreditados en la verificación o fiscalización, toda vez que la obligación tributaria surge de la ley y el órgano encargado de resolver está obligado a aplicar la norma pertinente;

Que es por ello que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 633-4-99 del 30 de junio de 1999 y 1123-4-2001 si bien se había realizado una fiscalización y la Administración había emitido órdenes de pago sustentadas en las rectificadorias por las cuales el recurrente había declarado el mayor tributo derivado de la fiscalización, se dispuso la verificación de las segundas rectificadorias determinando una menor obligación, puesto que hasta la fecha de su presentación no se había notificado las resoluciones de determinación que, en definitiva, establecieran su obligación tributaria como resultado de la mencionada fiscalización, siendo que para emitir pronunciamiento, era imprescindible que se merituara la documentación y libros contables del recurrente;

Que por tal motivo, corresponde que la Administración, en la instancia de reclamación realice la verificación correspondiente y evalúe de manera completa los hechos expuestos, siendo pertinente hacer notar que en el presente caso la exigencia para que la Administración verifique lo declarado por la recurrente en las segundas rectificadorias presentadas no implica el inicio de una nueva verificación sino la continuación de una ya iniciada y con motivo de la cual realizó la primera rectificatoria que motivó la emisión de las órdenes de pago materia de impugnación, supuesto distinto a aquél en el que la Administración deba dar inicio a una verificación dentro de cierto plazo para verificar una rectificatoria que determine una menor obligación tributaria, de acuerdo a lo establecido en la última parte del cuarto párrafo del artículo 88º del código, modificado por la Ley N° 27335;

Que es preciso advertir que en el caso de autos no ha concluido la fiscalización con la emisión de las órdenes de pago, toda vez que estos valores no son el resultado de la fiscalización, sino provienen de la obligación declarada por la propia recurrente...”.

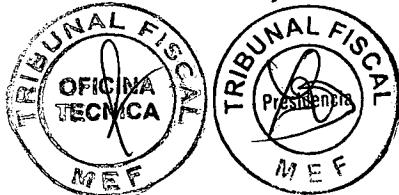
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LA QUE SE ESTABLECE QUE EL PLAZO DEL ARTÍCULO 88º ES APLICABLE CUANDO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBA VERIFICAR UNA NUEVA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA QUE REDUCE EL MONTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y QUE ES PRESENTADA LUEGO DE HABER SURTIDO EFECTO UNA PRIMERA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA EN LA QUE SE RECOGIERON LOS REPAROS EFECTUADOS A TRAVÉS DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN, Y EN BASE A LA CUAL, LA ADMINISTRACIÓN EMITIÓ LA CORRESPONDIENTE ORDEN DE PAGO.

RTF N° 11589-2-2007 (04-12-2007)

“Que de acuerdo con lo señalado por la Administración en el Resumen Estadístico de Fiscalización, en el Requerimiento N° (...) y en el Anexo 01 al resultado de este requerimiento (...), en dicha fiscalización se determinaron reparos por operaciones no reales y ventas omitidas siendo que la recurrente asumió el total de los montos reparados y presentó las declaraciones rectificadorias correspondientes al Impuesto General a las Ventas (...) e Impuesto a la Renta del ejercicio 2001. (...)

Que posteriormente, el 2 de junio de 2006 mediante PDT 0621 IGV - Renta mensual (...) y PDT 678 Renta Anual 2001 (...), la recurrente presentó nuevas declaraciones rectificadorias respecto del Impuesto General a las Ventas (...) e Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, en las cuales disminuyó su obligación tributaria en relación con las anteriores rectificadorias volviendo a los montos declarados originalmente (folios 450 a 470).

Que al respecto, resulta pertinente anotar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 88º del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, dicha declaración podrá ser rectificada, 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 y, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 60 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 del derecho de la



Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

Que asimismo, el citado artículo precisa que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75º o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación. (...)

Que habiendo transcurrido en exceso el plazo de 60 días hábiles previsto en el citado artículo 88º, sin que la Administración haya verificado los datos consignados en las segundas declaraciones rectificadorias y emitido pronunciamiento al respecto, aquellas surten efecto, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada, debiendo dejarse sin efecto las Resoluciones de Multa N° (...), conforme con el criterio establecido entre otras, por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5197-5-2002, N° 5777-5-2002 y N° 3570-2-2005.”

