



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 16627-2015
INTERESADO : **DIAGNÓSTICO INTEGRAL DEL PERÚ S.A.C.**
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 2 de junio de 2016

VISTA la queja presentada por **DIAGNÓSTICO INTEGRAL DEL PERÚ S.A.C.**, identificada con RUC N° 20513598107, contra la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa cuestiona el procedimiento de fiscalización iniciado mediante la Carta N° 130023427230-01 y Requerimiento N° 0221130024774, en el cual también se han emitido los Requerimientos N° 0222140001616 y 0222140005138, sosteniendo que los resultados de los citados requerimientos no le fueron notificados, vulnerando su derecho de defensa. Agrega además que no se le otorgó el plazo establecido por el artículo 75° del Código Tributario a fin de realizar observaciones contra las conclusiones de dicho procedimiento.

Que en respuesta a lo solicitado mediante el Proveído N° 1933-Q-2015 (foja 9), la Administración remitió el Oficio N° 1728-2015-SUNAT/6E7120 (foja 77), al que adjuntó entre otra documentación, el Informe Técnico N° 62-2015-SUNAT/6E3210 (fojas 66 a 68), en el que señaló entre otros, que mediante la Carta N° 130023427230-01 y el Requerimiento N° 0221130024774, inició a la quejosa el procedimiento de fiscalización de tipo parcial por el Impuesto a la Renta Tercera Categoría de enero a diciembre de 2011; y como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0229102, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y Resoluciones de Multa N° 024-002-0205703 y 024-002-0205704, giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Que de la documentación que obra en autos se observa que mediante la Carta N° 130023427230-01 y el Requerimiento N° 0221130024774 (fojas 51, 52 y 55/vuelta), la Administración inició a la quejosa el procedimiento de fiscalización de tipo parcial por el Impuesto a la Renta Tercera Categoría de enero a diciembre de 2011.

Que la quejosa cuestiona el citado procedimiento de fiscalización señalando que los Resultados de los Requerimientos N° 0221130024774, 0222140001616 y 0222140005138 (fojas 6, 7, 26 a 33 y 48 y 49), emitidos en dicho procedimiento no le fueron notificados, y porque no se le otorgó el plazo establecido por el artículo 75° del Código Tributario a fin de presentar observaciones a las conclusiones de dicho procedimiento.

Que a fin de resolver la queja presentada, se requiere determinar, en primer término, si procede que en vía de queja el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización.

Que al respecto, cabe indicar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04187-3-2004, publicada el 4 de julio de 2004 en el diario oficial "El Peruano" como precedente de observancia obligatoria¹ se adoptó el siguiente criterio: "El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante el procedimiento de

¹ En dicha resolución se recogió el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

fiscalización o verificación, en tanto no se hubieran notificado las resoluciones de determinación, multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan”.

Que sin embargo, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-08 de 12 de junio de 2015, se acordó que: *“Procede reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004 en aplicación de los puntos 6.1 y 6.2 del Acuerdo de Sala Plena N° 2002-02 de 7 de febrero de 2002”*².

Que en ese sentido, se sometió a consideración de la Sala Plena, si procede que este Tribunal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, habiéndose suscitado dos interpretaciones, que a su vez contienen sub propuestas según se explica a continuación.

Que la primera interpretación contiene dos sub propuestas:

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

Que por otro lado, la segunda interpretación contiene a su vez tres sub propuestas:

- 2.1. *“No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso a) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF”.*
- 2.2. *“No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, por contravenir la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, que modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas*

² En los indicados puntos se señala lo siguiente: 6.1 *“El Presidente del Tribunal Fiscal o cualquier Vocal, podrá solicitar la reconsideración del criterio aprobado por la Sala Plena. Ello deberá estar sustentado en consideraciones distintas a las analizadas con motivo de la adopción del acuerdo; y 6.2 “También procederá que en Sala Plena se reconsidere el criterio aprobado, cuando la renuncia o remoción de los Vocales lo amerite, a solicitud de algún Vocal o del Presidente del Tribunal Fiscal”.*



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

modificatorias, el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar y el inciso a) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³

- 2.3. *"No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF".*

Que la tercera sub propuesta de la segunda interpretación ha sido aprobada por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los vocales del Tribunal Fiscal,⁴ mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016, con los fundamentos siguientes:

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

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

El referido código prevé reglas que deben observarse durante el procedimiento de fiscalización ya sea parcial o definitiva, las que han sido reglamentadas por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁵.

Así, el anotado artículo 61° del Código Tributario, regula la comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial, el plazo y su ampliación (ya sea a otros aspectos o a una fiscalización definitiva) y asimismo, señala cuándo se puede iniciar una fiscalización parcial electrónica⁶.

Por su parte, el artículo 62° del citado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar⁷, siendo que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye

³ Inaplicación que opera únicamente para el caso de los procedimientos de fiscalización regulados por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF.

⁴ Según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 98° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

⁵ Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012. Conforme con el artículo I del citado reglamento, éste no es aplicable a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

⁶ Al respecto, se señala que: *"Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B".*

⁷ Según el cual, en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Para tal efecto, dispone y regula un conjunto de facultades discrecionales, como por ejemplo, exigir a los administrados la exhibición o presentación de libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o la presentación de informes y análisis, previéndose plazos mínimos a otorgar para tal fin. Adicionalmente, se regulan otras facultades tales como: exigir la comparecencia, inmovilización de libros, archivos, documentos, entre otros, incautaciones, práctica de inspecciones, entre otros, previéndose formas y requisitos previos en algunos casos (por ejemplo, autorizaciones judiciales).

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

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

1. Los datos mínimos que deben tener los documentos (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) que emite la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización⁸.
2. Finalidad de las cartas que emite SUNAT⁹.
3. Finalidad de los requerimientos que emite la citada entidad¹⁰.
4. Finalidad de las actas emitidas durante la fiscalización¹¹.
5. Finalidad del resultado del requerimiento¹².
6. La exhibición y/o presentación de documentación, previéndose la posibilidad de solicitar plazos y prórrogas, los plazos mínimos que debe otorgar la Administración y el plazo máximo que tiene la Administración para notificar la carta mediante la que se responda lo solicitado por el sujeto fiscalizado¹³.
7. El cierre del requerimiento, tanto en el caso del primer requerimiento como en el de los demás que se emitan durante el procedimiento.
8. La finalización del procedimiento.

⁸ Véase el artículo 2° del citado reglamento.

⁹ Véase el artículo 3° del referido reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante las cartas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización (parcial o definitiva), se presenta al agente fiscalizador, se indica los períodos, tributos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del agente fiscalizador, la suspensión del plazo de fiscalización, entre otros.

¹⁰ Sobre este aspecto, véase el artículo 4° del citado reglamento. Por ejemplo, se prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros, libros contables y otros documentos e información susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la sustentación legal respecto de observaciones efectuadas durante el procedimiento, comunicar conclusiones, entre otros. Asimismo, se prevé que además de lo previsto por el artículo 2°, el requerimiento debe contener datos adicionales, tales como el lugar y la fecha en que el sujeto debe cumplir la obligación.

¹¹ El artículo 5° del mencionado reglamento dispone que mediante las actas, se deja constancia de las solicitudes de plazos y prórrogas conforme con el artículo 7°, de su evaluación y de los hechos constatados durante el procedimiento, salvo de aquéllos que deben constar en el resultado del requerimiento.

¹² El artículo 6° del anotado reglamento prevé, entre otro, que es el documento mediante el que se comunica al sujeto fiscalizador el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede usarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiere presentado respecto de observaciones formuladas durante la fiscalización.

¹³ En este sentido, véase el artículo 7° del citado reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

9. Los plazos que deben observarse, remitiéndose a lo previsto por los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario¹⁴ así como sus efectos¹⁵.
10. La suspensión del procedimiento¹⁶.

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

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

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

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

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

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

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

En este contexto, se determinará si procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, cuestión que es necesario dilucidar para definir el procedimiento en el que deben tramitarse dichos cuestionamientos, a fin de evitar que éstos sean materia de evaluación en dos vías

¹⁴ Al respecto, véase el artículo 12° del mencionado reglamento.

¹⁵ Véase el artículo 16° del referido reglamento.

¹⁶ Véanse los artículos 13° y 14° del anotado reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

distintas (en vía de queja o en vía de procedimiento contencioso tributario), bajo reglas de tramitación administrativa diferenciadas, lo que podría generar una duplicidad de criterios interpretativos y afectar principios como los de uniformidad¹⁷ y predictibilidad¹⁸.

Así, es importante destacar que conforme lo ha estimado el Poder Judicial, lo decidido en la vía de la queja es irrecurrible¹⁹, situación similar a la queja por defecto de tramitación regulada por el artículo 158° de la Ley N° 27444²⁰, a diferencia de las resoluciones emitidas en el procedimiento contencioso tributario, las que conforme con el artículo 157° del Código Tributario, agotan la vía administrativa, razón por la que pueden ser revisadas en la vía judicial, lo que otorga a los administrados un mecanismo más de defensa.

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

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

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

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

Al respecto, según una de estas líneas interpretativas, en la vía de la queja no se pueden someter a conocimiento del Tribunal Fiscal posibles o probables actuaciones o violaciones de la

¹⁷ Conforme con el acápite 1.14 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados".

¹⁸ Según el acápite 1.15 del citado numeral 1 del artículo IV de la referida Ley N° 27444, "La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá".

¹⁹ Sobre el particular, por ejemplo, en la Resolución N° 18 de 20 de junio de 2014 emitida en el Expediente N° 5607-2011 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se ha señalado que es improcedente la demanda que tiene por petitorio la nulidad de una resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una queja con motivo de un procedimiento de ejecución coactiva por no considerar que en estricto, dicho acto administrativo haya causado estado, situación distinta a las resoluciones emitidas por las Salas Especializadas, las que agotan la vía administrativa.

²⁰ Según el artículo 158° de la citada ley, esta queja procede contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos establecidos legalmente, incumplimiento de los deberes funcionales u omisión de trámites que deben ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto en la instancia respectiva. Al respecto, se señala que la resolución que resuelve la queja será irrecurrible.

A



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Administración, esto es, actuaciones que potencialmente pudieran afectar los derechos de los contribuyentes o lo dispuesto por el Código Tributario. En efecto, no pueden someterse a esta vía actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados y cuya corrección o encauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas²¹, situaciones en las que se ha declarado improcedente la queja, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento²² y sobre hechos debidamente comprobados²³.

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

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

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

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

En tal sentido, se advierte que no es posible cuestionar por la vía de la queja cualquier actuación de la Administración que afecte directamente a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en

²¹ Así por ejemplo, en la RTF N° 18758-8-2011 se ha señalado que en el procedimiento de queja no procede analizar actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados, y cuya corrección o reencauzamiento ya no pueda realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento o derecho regulado por el Código Tributario. En similar sentido, se ha emitido la RTF N° 07066-5-2013.

²² Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6106-1-2002 se ha señalado que sólo procede que se emita pronunciamiento en la vía de la queja ante hechos debidamente comprobados y no sobre posibles actuaciones de la Administración. En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 03413-4-2013, la que a su vez cita el criterio de las RTF N° 06495-1 -2005 y 04972-1 -2007.

²³ En este sentido, en las Resoluciones N° 6106-1-2002 y 3413-4-2013 se ha señalado que la queja procede sobre hechos debidamente comprobados o acreditados y no contra posibles actuaciones de la Administración.

A



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

el Código Tributario, en tanto existen procedimientos adicionales la excluyen²⁴ en determinadas circunstancias (como es la existencia de otro procedimiento en trámite o de otra vía que sea la idónea²⁵).

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

En efecto, en la Resolución N° 03619-1-2007²⁶, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que: "El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores".

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

"Como se puede advertir de las normas citadas, las actas probatorias en mención no son actos definitivos sino constituyen actos de trámite al estar dirigidos a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final. En efecto, una vez que tales actas son levantadas por el fedatario fiscalizador –dejando constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de ciertas infracciones– estará expedita la facultad discrecional de la Administración –conforme al artículo 82° del Código Tributario– para la emisión de las resoluciones sancionatorias que correspondan, 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° 24-2003 de fecha 9 de diciembre de 2003, sólo cabe la formulación de una queja cuando no exista adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer la materia controvertida, no cabe presentar una queja contra un acta probatoria pues dicho cuestionamiento debe tramitarse en el procedimiento contencioso tributario. (...)

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

Finalmente, debe indicarse que el levantamiento de un acta probatoria no produce un perjuicio inminente e irreparable ni conduce a la indefensión del administrado, considerando que la misma no establece sanción alguna, la que recién sería impuesta mediante la resolución sancionatoria

²⁴ En tal sentido, se excluye del alcance de la queja toda violación cuyo conocimiento corresponda ser analizado dentro del procedimiento contencioso o no contencioso, esto es, que tenga una vía administrativa en la que sea posible revisarla.

²⁵ Así, por ejemplo en la RTF N° 10003-11-2013 se declaró improcedente una queja por no resolver una solicitud de devolución por considerarse que la vía idónea era impugnar la ficta denegatoria. Por otro lado, en el caso de la RTF N° 13464-1-2010 la queja fue declarada improcedente porque había sido presentada ante la emisión de eventuales valores, señalándose que una vez que ellos sean emitidos, podrían ser impugnados.

²⁶ Publicada el 18 de mayo de 2007.

A



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

respectiva, dejándose a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor mediante la presentación de los recursos impugnativos correspondientes”.

Como se aprecia de los citados fundamentos, en el caso del levantamiento de actas probatorias²⁷, al igual que en el del procedimiento de fiscalización, al existir una vía idónea para efectuar cuestionamientos, no procede abrir otra (la queja), únicamente porque se trata de una más expeditiva, siendo que ello no implica dejar en estado de indefensión al administrado, ya que cualquier irregularidad podrá ser corregida al impugnarse el acto administrativo que se emita y posteriormente, de ser el caso, en la vía judicial tras agotarse la vía administrativa. En tal sentido, como se ha indicado previamente, cuando la revisión de la actuación de la Administración es efectuada en la vía del procedimiento contencioso tributario, lo que permite a acceder luego a la judicial, el derecho de defensa del administrado queda plenamente garantizado.

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

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

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

En tal sentido, es importante recalcar que cualquier actuación llevada a cabo por la Administración en el curso de un procedimiento de fiscalización, no produce efectos jurídicos directos, sino que están subordinados a la emisión de un acto posterior, por lo que los dictámenes, pericias, informes, requerimientos y sus resultados son actos eminentemente preparatorios²⁸.

²⁷ En relación con las actas probatorias, se considera que poseen una naturaleza similar a los requerimientos y sus resultados pues a través de éstas, un funcionario público deja constancia de la verificación de ciertos hechos, siendo que este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones que éstas solo pueden ser cuestionadas en el procedimiento contencioso tributario, a través de la impugnación presentada contra los valores que se emitan sustentándose en aquéllas, lo que se debe a que por sí solas no afectan la esfera jurídica de los administrados.

²⁸ En relación con la calidad de acto preparatorio del requerimiento, puede apreciarse que en la RTF N° 3123-11-2014 se ha señalado que un requerimiento emitido por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, sustentándose en el artículo 62° del Código Tributario no constituye un acto reclamable al no contener la determinación de la obligación tributaria, pues de acuerdo con el artículo 75° de dicho código, una vez concluido el procedimiento de fiscalización, recién se determinará si existe deuda tributaria o no y, de ser el caso, se emitirá, entre otros, la correspondiente resolución de determinación.

Por su parte, en diversas Resoluciones de este Tribunal como las N° 148-1-2004, 3199-5-2006, 9253-1-2007, 9402-1-2007, 6112-3-2013, entre otras, se ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales

A



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

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

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

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

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

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

Finalmente, en relación con el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, según el cual: "En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario"²⁹, cabe señalar que corresponde su inaplicación al amparo del artículo 102° del Código Tributario³⁰, por contravenir el

mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que sus resultados, en los que se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, son los que sustentan, en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa contra las que la quejosa tendrá expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo.

²⁹ Este artículo 11° fue modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016. El citado artículo, antes de la modificatoria tenía un texto similar: "En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario".

³⁰ Conforme con el citado artículo 102°, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido por el artículo 154° del mismo código.



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, que contempla el principio de legalidad y reserva de ley, el cual precisa que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede normar los procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario, tal como ocurre en el caso de las quejas referidas a actuaciones o procedimientos que afectan directamente o infrinjan el procedimiento de fiscalización o verificación.

Si bien el citado reglamento se emitió al amparo de la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981³¹, que estableció que "Las normas reglamentarias y complementarias que regulen el procedimiento de fiscalización, se aprobarán mediante Decreto Supremo en un plazo de sesenta (60) días hábiles", debe tenerse en consideración que dicha disposición autorizaba a reglamentar y complementar el procedimiento de fiscalización, no el de queja, advirtiéndose que el mencionado artículo 11° pretende normar éste último, en cuanto a actuaciones que pueden ser materia de queja.

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

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario³², aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264³³.

Que conforme con el citado criterio recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-10, no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, dado que dichas infracciones al procedimiento, deberán ser alegadas al impugnarse los valores que se emitan como consecuencia de los referidos procedimientos, motivo por el cual corresponde declarar la improcedencia de la queja presentada.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es pertinente indicar que según lo informado por la Administración Tributaria, a la fecha de emisión de la presente resolución la Administración Tributaria ha emitido la Resolución de Determinación N° 024-003-0229102 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0205703 y 024-002-0205704, emitidas como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado con Carta N°

³¹ Publicado el 15 de marzo de 2007.

³² Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

³³ En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial "El Peruano".

A



Tribunal Fiscal

N° 01918-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

130023427230-01 y Requerimiento N° 0221130024774, por lo que la quejosa tiene expedito su derecho para formular los recursos impugnativos que considere pertinente, de ser el caso.

Con el Resolutor – Secretario Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la queja presentada.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

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

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

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

CERDEÑA STROMSDORFER
Resolutor – Secretario
Oficina de Atención de Quejas
CS/RR/gys