



# Tribunal Fiscal

N° 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

**EXPEDIENTE N°** : 5994-2016  
**INTERESADO** : **AGRO MEDINA S.A.C.**  
**ASUNTO** : Queja  
**PROCEDENCIA** : San Martín  
**FECHA** : Lima, 31 de octubre de 2016

**VISTA** la queja presentada por **AGRO MEDINA S.A.C.**, con RUC N° 20494134757, contra la Oficina Zonal San Martín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por trarle una medida cautelar previa en forma indebida.

### CONSIDERANDO:

Que la quejosa considera que la medida cautelar previa trabada mediante Resolución Coactiva N° 1810070005535, emitida en el Expediente N° 181009000013, es indebida pues no ha incurrido en las causales previstas en los incisos b) y e) del artículo 56° del Código Tributario ni existen razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Que indica que si bien, dentro del procedimiento de fiscalización parcial que se le practicó, mediante Requerimiento N° 182215000345 se le comunicaron las observaciones por facturas de compras y notas de créditos no anotadas en el Registro de Compras por los montos de S/. 524 122,73 y S/. 242 032,19, factura por adquisiciones de mercaderías y gastos anotados por importes inferiores, no se tomó en cuenta que a fin de atender lo solicitado en dicho requerimiento, mediante escritos presentados el 16 y 23 de noviembre de 2015, solicitó que se le otorgara un plazo hasta el 31 de diciembre de 2015, en atención a lo señalado en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 039-2015/SUNAT, a efecto de realizar una revisión general de la documentación relacionada con costos, gastos, bienes del activo fijo, y, en base a ello, realizar la conciliación respectiva, con lo cual se evidencia su voluntad de rectificar la información que habría sido materia de un mal manejo profesional contable.

Que refiere que la Administración no se ha pronunciado sobre la declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2014 que presentó el 7 de marzo de 2016 mediante PDT 692 N° 750614894-97, a través de la cual comunicó los hechos económicos conciliados con sus registros contables, determinando un mayor impuesto a favor del fisco y efectuando el pago de la multa por segunda rectificatoria y por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que señala que si bien se le ha comunicado el inicio de una fiscalización definitiva ampliando la fiscalización parcial iniciada, no se le ha notificado el requerimiento inicial del proceso de fiscalización definitiva hasta la fecha.

Que agrega que en el desarrollo de la fiscalización no se ha evidenciado alguna forma de desactivación o pérdida patrimonial que pudiera hacer peligrar una futura cobranza, además de no existir la "presunción" de cobranza infructuosa que señala la Resolución Coactiva N° 1810070005535 y considera que la sustentación de la medida cautelar previa es meramente declarativa ya que en ninguno de sus considerandos se sustenta objetivamente un comportamiento inadecuado de su parte o que permita presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Que en respuesta a lo solicitado con el Proveído N° 0673-Q-2016, la Administración informó, de fojas 221 a 224 y 253 a 257, que a fin de asegurar el cobro de la deuda tributaria ascendente a S/. 1 405 037,00, determinada en el procedimiento de fiscalización practicado a la quejosa respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante Resolución Coactiva N° 1810070005535, emitida en el Expediente N°

S



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

1810090000013, trabó una medida cautelar previa de embargo en forma de retención bancaria, al considerar que se configuraron los supuestos previstos por los incisos b) y e) del artículo 56º del Código Tributario, y por haberse determinado que dicha deuda superaba el patrimonio neto consignado por la quejosa en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante el Formulario Virtual PDT – 692 N° 750570029 de 13 de abril de 2015.

Que refiere que como consecuencia del procedimiento de fiscalización y luego de haberse trabado la medida cautelar previa dentro del Expediente N° 1810090000013, ha emitido las Resoluciones de Determinación N° 182-003-0000429 a 182-003-0000431 y las Resoluciones de Multa N° 182-002-0000644 a 182-002-0000648.

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho 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.

Que de autos se tiene que las pretensiones de la quejosa son las siguientes: i) Cuestionar la medida cautelar previa trabada en el Expediente N° 1810090000013; y, ii) Cuestionar el procedimiento de fiscalización que se le practicó.

### **Adopción de la medida cautelar previa dispuesta en el Expediente N° 1810090000013**

Que en el presente caso se tiene que mediante Resolución Coactiva N° 1810070005535, emitida en el Expediente N° 1810090000013, de fojas 250 a 252, la Administración trabó una medida cautelar previa de embargo en forma de retención bancaria, sustentada en los supuestos contemplados por los incisos b) y e) del artículo 56º del Código Tributario, pues detectó que la quejosa tenía facturas de compras no anotadas en el Registro de Compras por el importe de S/. 534 122,73, así como notas de créditos no anotadas en el referido registro por el importe de S/. 242 032,19, los que fueron comunicados a la quejosa mediante el Requerimiento N° 1822150000345, ante el cual, no presentó ningún sustento ni reconoció el reparo determinado; y, porque la quejosa omitió llevar el Registro Permanente Valorizado, lo que también fue comunicado a la quejosa mediante el Requerimiento N° 1822150000345, y ante el cual, sólo presentó copia de la legalización del mencionado registro, sin embargo, no cumplió con subsanar la infracción cometida.

Que asimismo, también se trabó dicha medida al haberse determinado que la deuda tributaria superaba el patrimonio neto consignado por la quejosa en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada mediante el Formulario Virtual PDT – 692 N° 750570029 de 13 de abril de 2015.

Que ahora bien, dado que el sustento de las medidas cautelares previas aludidas tiene origen en un procedimiento de fiscalización, resulta necesario determinar si procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas cuando el sustento de dichas medidas tiene origen en el procedimiento de fiscalización o verificación<sup>1</sup>, siendo que sobre el particular se suscitaron dos interpretaciones:

<sup>1</sup> Cabe indicar que conforme con el Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016: "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.



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

- 1) "Corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si aquéllas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas. Dicho análisis no se encuentra dentro de los alcances del Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016 dado que no existe otra vía distinta a la queja en la que pueda analizarse las infracciones que se hubieren producido al adoptarse dichas medidas".
- 2) "Corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si dichas medidas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que no implica la posibilidad de efectuar en la vía de la queja un análisis sobre la legalidad de las actuaciones llevadas a cabo en los procedimientos de fiscalización o verificación, dado que ello fue materia del Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016"<sup>2</sup>.

Que sometido el tema a conocimiento del Pleno del Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-23 de 28 de octubre de 2016, se adoptó la primera de las citadas interpretaciones, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

*"De acuerdo con lo previsto por el artículo 56° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario fuera indispensable o, existieran razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la Administración, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo con las normas del citado código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no fuese exigible coactivamente, siendo que para tal efecto, se entiende que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar medida cautelar previa cuando incurra en cualquiera de los supuestos recogidos por los incisos del citado artículo.*

*Por su parte, el artículo 58° del referido código señala que, excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aun cuando no haya emitido la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, siendo que para tal efecto debe presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del artículo 56°.*

*Sobre el particular, cabe señalar que, como es criterio de este Tribunal, las medidas cautelares previas tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al fisco el cobro de la deuda antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos que el comportamiento del deudor lo amerite o existan indicios para presumir que el cobro podría ser infructuoso.*

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°.

<sup>2</sup> Cabe precisar que esta propuesta contaba con los fundamentos A y B.



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

*Por otro lado, el artículo 155° del anotado código señala que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el referido 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.*

*En relación con la posibilidad de evaluar en la vía de la queja las infracciones que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016, se acordó 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.*

*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<sup>3</sup>.*

*En los fundamentos de dicho Acuerdo se indicó que conforme con el criterio de este Tribunal, dado el carácter de la queja como remedio procesal, no procede cuando existan otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos ni ante probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica del administrado, sino ante afectaciones actuales y concretas .*

*En ese entendido, se señaló 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 administrativo posterior, como son las resoluciones de determinación o de multa, por lo que los dictámenes, pericias, informes, requerimientos y sus resultados son actos eminentemente preparatorios que no generan ningún perjuicio a los administrados ni están destinados a producir efectos jurídicos. Por tanto, se indicó que siendo que las afectaciones se configurarían recién como reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, su cuestionamiento corresponde ser invocado en la vía del contencioso tributario , por lo que al existir una vía idónea para efectuar tales cuestionamientos, no procede acudir a la de la queja.*

*En el caso de las medidas cautelares previas, su adopción se formaliza mediante una resolución coactiva, que si bien constituye un acto que produce efectos jurídicos para los administrados, no constituyen actos impugnables en la vía del procedimiento contencioso tributario, pues no califican como actos reclamables. Por tal motivo, al no existir una vía idónea para que los administrados puedan cuestionar la adopción de medidas cautelares previas, la queja resulta la vía pertinente para tal efecto.*

<sup>3</sup> Cabe indicar que mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2015-08 de 12 de junio de 2015, se acordó que procedía reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004, según el cual: "El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las Resoluciones de Determinación o Multa u Órdenes de Pago que, de ser el caso, correspondan".



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

*Al respecto, se aprecia que los administrados presentan quejas contra la adopción de dichas medidas cautelares previas, alegando, entre otros, infracciones en el procedimiento que implicarían que no se haya configurado la causal invocada por la Administración o la falta de proporción con el monto de la deuda que se pretende resguardar.*

*Ahora bien, las causales para disponer la adopción de medidas cautelares previas se encuentran previstas en el artículo 56° del Código Tributario, del cual se advierte que en determinados casos se sustentan en el desarrollo de un procedimiento de fiscalización o verificación.*

*En tal sentido, es necesario determinar si el análisis sobre la adopción de las referidas medidas, cuando su sustento tiene origen en un procedimiento de fiscalización o verificación y en la queja se alega la infracción a estos procedimientos, se encuentra dentro de los alcances del citado Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016.*

*Sobre el particular, como se sustentará a continuación, se considera que a diferencia del supuesto a que hace referencia dicho Acuerdo y sus fundamentos, cuando se adopta una medida cautelar previa la afectación a la esfera jurídica del administrado se concreta a través de una resolución coactiva que no es impugnabile en la vía del contencioso tributario, esto es, no se trata de una afectación posible o probable sino de una afectación actual y concreta, respecto de la cual, no existe otra vía para ejercer el derecho de defensa distinta a la queja.*

*Al respecto, debe tomarse en cuenta, en primer lugar, que en caso de infringirse el procedimiento al adoptarse una medida cautelar previa, la afectación a la esfera jurídica y económica del administrado no es probable ni posible sino actual y concreta, produciéndose desde el momento en que ésta es trabada indebidamente mediante una resolución coactiva, ya sea porque no se ha configurado la causal o porque es adoptada por un monto que no guarda proporción con la deuda que se intenta resguardar.*

*Ello diferencia el supuesto analizado de las infracciones al procedimiento de verificación o fiscalización, las que conforme con los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena, afectan a la esfera jurídica y económica del administrado cuando se notifiquen los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, puesto que en el caso de las medidas cautelares previas, la afectación puede producirse efectivamente antes de la emisión de tales actos administrativos. En efecto, de ser el caso, al poderse adoptar las medidas cautelares previas antes de la emisión de los referidos actos administrativos, a fin de no afectar el derecho de defensa del administrado, no cabría esperar a que el procedimiento de fiscalización o verificación termine para cuestionarlas.*

*Por otro lado, conforme se ha indicado, según los fundamentos del Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016, se aprecia que parte de una premisa que consiste en que la actuación de la Administración sólo podría afectar la esfera jurídica y económica del administrado cuando sea plasmada en un acto administrativo, el que puede ser impugnado en la vía del contencioso tributario, esto es, en la existencia de otra vía idónea.*

*Sin embargo, en el supuesto analizado, debe considerarse que dichas medidas tienen carácter excepcional y se formalizan a través de resoluciones coactivas que, a diferencia de los actos administrativos emitidos como consecuencia de la fiscalización o verificación, no pueden ser impugnados en la vía del contencioso tributario, esto es, no existe otra vía distinta a la queja en la*

2



# Tribunal Fiscal

N° 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

que pueda evaluarse si con ocasión de su adopción se ha infringido el procedimiento o afectado los derechos de los administrados.

En efecto, el procedimiento de fiscalización o verificación culmina con la emisión de actos administrativos reclamables, esto es, que pueden ser impugnados en la vía del procedimiento contencioso tributario, mientras que el procedimiento que lleva a cabo la Administración para trabar una medida cautelar previa se plasma en una resolución coactiva emitida por el ejecutor coactivo que no es susceptible de reclamo al amparo del artículo 135° del Código Tributario, dado que dicha resolución no ha sido prevista entre los actos reclamables, ni tampoco es susceptible de apelación.

Al respecto, jurisprudencialmente, el Tribunal Fiscal ha mantenido un criterio uniforme respecto a que corresponde analizar en la vía de queja los cuestionamientos a las medidas cautelares previas adoptadas, aun cuando estas medidas hayan tenido como origen un procedimiento de fiscalización o verificación puesto que, como se apreciará, la queja es la única vía en que la validez de tales medidas podría ser analizada.

Asimismo, en diversas resoluciones ha señalado que la configuración de la medida cautelar previa no puede ser objeto de análisis durante el procedimiento contencioso tributario que se plantee contra los actos administrativos emitidos como consecuencia de la fiscalización o verificación, siendo la vía pertinente para ello la queja. Ello es así dado que la adopción de dichas medidas es independiente a la emisión y notificación de tales actos administrativos, aun cuando tengan origen en el mismo procedimiento de verificación o fiscalización.

Por consiguiente, en el caso de la adopción de las aludidas medidas, el administrado no cuenta con otra vía para evaluar su legalidad y en tal sentido, sostener que dicho análisis no puede efectuarse en la vía de la queja, implicaría afectar su derecho de defensa.

A título ilustrativo, el carácter de la queja en tanto única vía posible y el hecho que el supuesto analizado se encuentra fuera del alcance del referido Acuerdo de Sala Plena, se aprecia, por ejemplo, en los casos de quejas presentadas por la adopción de medidas cautelares previas y por posibles infracciones al procedimiento de fiscalización cuando ya se habían notificado los valores emitidos como consecuencia de dicha fiscalización, analizadas cuando era aplicable el Acuerdo de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004, según el cual: "El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan". En efecto, en dichos casos el Tribunal Fiscal determinaba si la medida cautelar previa había sido adoptada conforme a ley aun cuando ya se habían notificado los referidos valores, esto es, cuando ya no era posible analizar las posibles infracciones al procedimiento de fiscalización, extremo que era declarado improcedente. Este supuesto puede apreciarse en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17961-4-2011, N° 08076-10-2012 y N° 06902-8-2013.

En tal sentido, se advierte que aun cuando no era posible emitir pronunciamiento en la vía de la queja sobre las posibles infracciones producidas en el procedimiento de fiscalización, situación que fácticamente es similar a la generada por los efectos del Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10, ello no impidió al Tribunal Fiscal determinar si la medida cautelar previa había sido adoptada conforme a ley.



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

*Ahora bien, de comprobarse en la vía de la queja una infracción al trabarse una medida cautelar previa, se advertirá la existencia de ésta únicamente en la medida que afecta al fundamento que sirve de sustento a dicha medida, lo que conllevará su levantamiento o ajuste, sin que se emita pronunciamiento sobre la legalidad de los referidos actos administrativos. Al respecto, debe destacarse que conforme con el criterio de este Tribunal, lo que se señale en vía de queja respecto de la adopción de dicha medida no involucra un pronunciamiento sobre la legalidad de los reparos u observaciones que sirvan como sustento a los valores que se emitan como consecuencia de la fiscalización, toda vez que la procedencia de dichos reparos se dilucidará en el procedimiento contencioso tributario correspondiente.*

*Cabe precisar que en caso de tener que verificarse si ha ocurrido alguna afectación al procedimiento al adoptarse medidas cautelares previas cuyo sustento tiene origen en el procedimiento de fiscalización o verificación, podría ser necesario analizar algún aspecto de dichos procedimientos (como por ejemplo, la notificación de los requerimientos y sus resultados) únicamente con el fin de establecer si se ha acreditado la configuración de la causal que invoca la Administración para trabar la medida cautelar previa y si ésta es proporcional, a efecto de determinar si dicha medida debe mantenerse, levantarse o ajustarse .*

*Así por ejemplo, en el caso de la causal prevista en el inciso e) el artículo 56° del Código Tributario consistente en "...No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez..." puede suceder que el motivo de la queja consista en que el administrado no tomó conocimiento sobre lo que debía presentar y/o exhibir, por lo que en dicho caso será necesario analizar si el administrado tomó conocimiento sobre lo requerido pues la falta de presentación o exhibición de libros, registros y/o documentos podría deberse justamente a que no tomó conocimiento del requerimiento . Así también, será necesario analizar si la Administración requirió los documentos, registros o libros cuya falta de exhibición o presentación sirven de sustento para adoptar la medida.*

*En el ejemplo planteado, se aprecia que si en la vía de la queja no pudiera analizarse si el administrado tomó conocimiento de lo que le fue requerido, a fin de determinar si se configuró la causal para que la Administración pudiera trabar la medida cautelar previa, la queja perdería su esencia, esto es, sería un remedio procesal carente de contenido. En efecto, si el administrado alegara que no fue requerido o notificado con el requerimiento, la medida cautelar previa tendría que mantenerse, al no poderse hacer tal análisis en la vía de la queja, y dado que no existe otra vía en la que pueda cuestionar la causal aplicada por la Administración, se afectaría su derecho de defensa.*

*Es necesario reiterar que, como se ha mencionado, lo expuesto no implica un pronunciamiento sobre las conclusiones y reparos que la Administración efectúe durante la fiscalización o verificación ni sobre la validez de los actos que se emitan dado que la evaluación que se hace en la vía de la queja únicamente tiene por finalidad analizar si se ha acreditado la configuración de la causal que habilita a la Administración a adoptar una medida cautelar previa y si su monto se ajusta a la deuda que se pretende resguardar.*

S



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

*Por tanto, se concluye que corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si aquéllas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas. Dicho análisis no se encuentra dentro de los alcances del Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016 dado que no existe otra vía distinta a la queja en la que pueda analizarse las infracciones que se hubieren producido al adoptarse dichas medidas".*

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

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-23 de 28 de octubre 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 Código Tributario<sup>4</sup>, modificado por Ley N° 30264<sup>5</sup>.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si aquéllas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas.

Que de acuerdo con el artículo 56° del Código Tributario, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra, entre otros supuestos, en el previsto por el inciso b) consistente en ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos, o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos; y en el previsto en el inciso e), referido a no exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez, precisándose que no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02308-1-2004, 05427-1-2006, 02907-1-2007 y 03561-4-2007, entre otras, el artículo 56° del Código Tributario contempla dos supuestos generales e independientes entre sí, que facultan a la Administración a trabar medidas

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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".





# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

cautelares previas: (i) cuando por el comportamiento del deudor tributario ello sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l) del citado artículo; y (ii) cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo.

Que asimismo, resulta suficiente la acreditación de alguno de los supuestos contemplados en el artículo 56° del Código Tributario, a efecto de considerar que la medida cautelar previa ordenada por la Administración se encuentra arreglada a ley. Criterio recogido en reiteradas resoluciones de este Tribunal, tal como la Resolución N° 05044-Q-2014.

Que de autos se observa que mediante Carta N° 150181117460-01 SUNAT y Requerimiento N° 1821150000228<sup>6</sup>, de fojas 176 y 177, la Administración inició a la quejosa el procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, en el que se consideró como elementos del tributo a fiscalizar al costo de ventas, gastos, y enajenación de valores y bienes del activo fijo<sup>7</sup>.

Que dentro de dicho procedimiento se emitió el Requerimiento N° 1822150000345<sup>8</sup>, de fojas 149 a 173, siendo que mediante el punto 6 del anotado documento, la Administración comunicó a la quejosa que como resultado de la revisión de los libros y registros contables y comprobantes de pago de compras, detectó la omisión en el Registro de Compras de los comprobantes de pago de compra – facturas por la suma de S/. 534 122,73, los mismos que se detallaron en el Anexo N° 01, por lo que se le solicitó que explicara por escrito los motivos por los cuales se originaron tales diferencias, citando la base legal y adjuntando la documentación original correspondiente, agregándose que, en caso de no presentar lo solicitado, incurriría en el supuesto para aplicar la determinación sobre base presunta estipulada en los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario, quedando facultada la Administración a determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que asimismo, mediante el punto 7 del mismo requerimiento, se comunicó a la quejosa que como resultado de la revisión de los libros y registros contables y comprobantes de pago de compras, detectó la omisión en el Registro de Compras de notas de crédito por la suma de S/. 242 032,19, los mismos que se detallaron en el Anexo N° 03 adjunto, por lo que se le solicitó que explicara por escrito los motivos por los cuales no se efectuó tal registro, citando la base legal y adjuntando la documentación original correspondiente.

Que cabe indicar que la documentación sustentatoria de las observaciones efectuadas debía ser presentada ante el agente fiscalizador el 9 de noviembre de 2015, a las 9.30 am., según se aprecia a foja 168.

Que como se aprecia a foja 115, el 6 de noviembre de 2015, la quejosa presentó un escrito, ingresado con Expediente N° 000-RI-0076-2015-779065-0, mediante el cual solicitó a la Administración la ampliación de la fecha de presentación de la documentación solicitada en el Requerimiento N° 1822150000345; sin embargo, mediante Carta N° 1953-2015/SUNAT-6M0920<sup>9</sup>, a foja 114, la

<sup>6</sup> Notificados el 10 de setiembre de 2015, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, encontrándose arreglado a ley, según se observa a fojas 194 y 196.

<sup>7</sup> Cabe indicar que según la Carta N° 1183-2015-SUNAT/6M0920, a foja 9, la Administración dispuso ampliar el procedimiento de fiscalización parcial iniciado con Carta N° 150181117460-01 SUNAT a uno de fiscalización definitiva.

<sup>8</sup> Notificado el 24 de octubre de 2015, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, encontrándose arreglado a ley, según se observa a foja 195.

<sup>9</sup> Notificada el 10 de noviembre de 2015, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, encontrándose arreglado a ley, según se observa a foja 114/vuelta.



# Tribunal Fiscal

N° 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Administración la consideró como no presentada, según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 7° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, esto es, por haber sido presentada fuera del plazo señalado en dicha norma, con lo cual, debía cumplir con presentar la documentación solicitada dentro del plazo otorgado.

Que asimismo, mediante escritos presentados el 16 y 23 de noviembre de 2015, ingresados con Registro N° RI-75 y Expediente N° 000-TI0076-2015-819080-5, de fojas 4 a 7, la quejosa solicitó la prórroga del plazo otorgado para atender el Requerimiento N° 1822150000345, en mérito a la facultad discrecional establecida en la Resolución Nacional Adjunta Operativa N° 039-2015-SUNAT/60000; sin embargo, mediante Carta N° 2083-2015-SUNAT/6M0920<sup>10</sup>, a foja 113, se le indicó que de conformidad con el anexo adjunto a dicha resolución, se cumplió con otorgarle un plazo de 10 días hábiles para la subsanación de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, el cual venció el 9 de noviembre de 2015, esto es, en fecha anterior a la presentación de tales solicitudes, por lo que éstas eran improcedentes.

Que ahora bien, en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 1822150000345<sup>11</sup>, a foja 146, la Administración dejó constancia de lo siguiente: *"Mediante expediente N° 000-TI0076-2015-783916-9 de fecha 9/11/2015, el contribuyente señaló que, el motivo por el cual las facturas que no fueron registradas en el registro de compras es porque no llegan a tiempo las facturas de dichos proveedores y procederá a rectificar, asimismo, adjuntó copia SUNAT de los proveedores de la DAOT 2014, comprobantes que fueron revisados y evaluados con el requerimiento inicial, no cumpliendo en tal sentido con presentar un análisis detallado de las operaciones de cada proveedor con el que se determinó diferencias"*.

Que asimismo, la Administración concluyó que se configuraron los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta previstos en los numerales 2 y 4 el artículo 64° del Código Tributario, procediendo a aplicar el procedimiento descrito en el artículo 67° del mismo código.

Que por otro lado, en el punto 7 del mencionado resultado de requerimiento, a foja 145, la Administración dejó constancia de lo siguiente: *"Mediante expediente N° 000-TI0076-2015-783916-9 de fecha 9 de noviembre de 2015, el contribuyente señaló que, los comprobantes no fueron presentados por descuido y procederá a rectificar"*. En ese sentido, la Administración concluyó que la quejosa omitió registrar las referidas notas de crédito, por lo que procedió a adicionar a la renta neta imponible las notas de crédito no anotadas en el Registro de Compras, al ser consideradas como ingresos.

Que como consecuencia de la fiscalización practicada, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 182-003-0000429 a 182-003-0000431 y las Resoluciones de Multa N° 182-002-0000644 a 182-002-0000648, de fojas 200 a 220, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por distribución indirecta de renta por el período diciembre de 2014 y por distribución de dividendos en el periodo diciembre de 2014, al determinarse reparos a la base imponible por presunción de ingresos por compras omitidas y por notas de crédito no registradas, entre otros, y, por las infracciones tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 175°, numeral 1 de los artículos 176° y 178° del Código Tributario.

Que como se observa de lo expuesto, con ocasión de la fiscalización efectuada a la quejosa, la Administración verificó, entre otros, la existencia de comprobantes de pago de compras omitidas y de notas de crédito no registradas, lo que fue reconocido por la quejosa en sus escritos de respuesta, siendo

<sup>10</sup> Notificada el 15 de diciembre de 2015, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, encontrándose arreglado a ley, según se observa a foja 113/vuelta.

<sup>11</sup> Notificado el 15 de diciembre de 2015, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, encontrándose arreglado a ley, según se observa a foja 198.



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJÁS

que ello no se ve enervado por el hecho de no haberse otorgado las prórrogas solicitadas, lo que permite establecer que existe un comportamiento que amerita la adopción de medidas cautelares previas a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 56º del Código Tributario; en ese sentido, siendo que la Administración se encontraba facultada a trabar medidas cautelares previas, tal como lo hizo mediante la Resolución Coactiva Nº 1810070005535, la queja resulta infundada en este extremo<sup>12</sup>.

Que al haberse establecido la procedencia de la citada medida cautelar previa por las razones antes expuestas, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto del supuesto contemplado en el inciso e) del artículo 56º del Código Tributario, así como por las razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Que respecto a lo alegado por la quejosa con relación a que se debe tomar en cuenta la segunda rectificación de su declaración jurada del ejercicio 2014, cabe indicar que tal hecho, no enerva las observaciones efectuados por la Administración.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es preciso anotar que lo señalado en los considerandos precedentes no implica un pronunciamiento sobre la legalidad del reparo u observaciones que han servido de sustento a los valores emitidos como consecuencia del procedimiento de fiscalización practicado a la quejosa, toda vez que su procedencia será dilucidada con ocasión del procedimiento contencioso tributario y no en la presente vía.

### **Procedimiento de Fiscalización**

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01918-Q-2016, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de junio de 2016, se ha establecido como precedente de observancia obligatoria 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"*.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, los argumentos esgrimidos por la quejosa dirigidos a cuestionar la legalidad del procedimiento de fiscalización, a efecto de dejarla sin efecto, no procede ser analizado en la vía de la queja, sino en el mismo procedimiento contencioso que se iniciara contra los valores provenientes de dicha fiscalización y, en la cual, podrá discutir los aspectos que alega, por lo que corresponde declarar improcedente la queja en este extremo.

Con el Resolutor - Secretario Bazán Infante.

### **RESUELVE:**

- 1.- Declarar **INFUNDADA** la queja presentada en el extremo referido a la adopción de la medida cautelar previa; e, **IMPROCEDENTE** en lo demás que contiene.
- 2.- Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

<sup>12</sup> Criterio similar ha sido expuesto en la Resolución Nº 06969-2-2004.



# Tribunal Fiscal

Nº 03876-Q-2016

## OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

***“Corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si aquéllas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas. Dicho análisis no se encuentra dentro de los alcances del Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016 dado que no existe otra vía distinta a la queja en la que pueda analizarse las infracciones que se hubieren producido al adoptarse dichas medidas”.***

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

**BAZÁN INFANTE**  
Resolutor - Secretario  
Oficina de Atención de Quejas  
BI/FP/AC/schl.