



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 5521-2017
INTERESADO : [REDACTED]
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 30 de octubre de 2017

VISTA la queja¹ presentada por [REDACTED], con RUC N° [REDACTED], contra la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, por actuaciones contrarias al procedimiento legalmente establecido.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa señala que en el procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 iniciado mediante la Carta N° 140011452200-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0121140000917, se le notificó el Requerimiento N° 0122170000434, lo que resulta indebido, pues a la fecha de dicha notificación ya había transcurrido el plazo fiscalización de un año establecido por el numeral 1 del artículo 62°-A del Código Tributario.

Que al respecto, agrega que no resulta aplicable la excepción a dicho plazo prevista por el numeral 3 del citado artículo, referido a las fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia, dado que a través del aludido requerimiento se le solicitó documentación que no tiene relación con éstas.

Que indica que el 27 de marzo de 2015 se le notificó la Carta N° 105-2015-SUNAT/6D1000 mediante la cual se le comunicó que en el citado procedimiento también se fiscalizaría la aplicación de las normas de precios de transferencia y que por tal razón, resultaría aplicable la referida excepción al plazo de fiscalización; sin embargo, sostiene que dicha excepción únicamente es aplicable a la parte de la fiscalización referida a aspectos de precios de transferencia, por lo que si la Administración consideraba pertinente ampliar el plazo de la fiscalización vinculada a aspectos distintos a precios de transferencia, sólo podía hacerlo con la notificación de una carta en la que explicara la causal de prórroga hasta un mes antes del término de dicho plazo.

Que en respuesta al Proveído N° 0540-Q-2017 (fojas 37 y 38), la Administración informó que mediante la Carta N° 140011452200-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0121140000917 inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en el que no se han emitido valores, y que mediante la Carta N° 105-2015-SUNAT/6D1000 comunicó a la quejosa que en dicho procedimiento de fiscalización definitiva también se fiscalizará la aplicación de normas de precios de transferencia, por lo que aquél se encuentra exceptuado del plazo de un año.

Que precisa que en el anotado procedimiento de fiscalización definitiva se han emitido los Requerimientos N° 0121140000917 y 0122170000434, y que este último se encuentra pendiente de cierre al haberse prorrogado el plazo para presentar la documentación solicitada (fojas 131 a 133, 136 y 137).

Que el artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código y en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Que según el último párrafo del artículo 61º del citado código, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1311², en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o la que resuelve una solicitud

¹ Así como el escrito ampliatorio de 10 de agosto de 2017 (fojas 138 a 140).

² Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación procede interponer la queja prevista en el aludido artículo 155°.

Que en tal sentido, dado que la Administración ha informado que no se han emitido valores como consecuencia del procedimiento de fiscalización materia de autos, procede que este Tribunal Fiscal emita pronunciamiento sobre la queja presentada.

Que a fin de resolver la presente queja se requiere determinar si la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario es aplicable a todos los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización o si sólo es aplicable a aquellos en los que se solicite información y/o documentación relacionada a la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera: *"Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia"*. En cambio, conforme con la segunda: *"La excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario es aplicable al procedimiento de fiscalización y no sólo a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, transcurrido el plazo de fiscalización, la Administración podrá emitir requerimientos de documentación o información adicional a la solicitada por el tributo y período materia del procedimiento, aunque no estén referidos a la aplicación de las anotadas normas de precios de transferencia"*.

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-18 de 27 de octubre de 2017 se aprobó la primera interpretación. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

"El artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé 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 Preliminar del anotado código. A ello agrega que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios y para tal efecto, señala facultades discretionales, tales como: Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros.

Como correlato, el artículo 87° del citado código prevé que los administrados tienen la obligación de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, en especial, deben permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas (numeral 5).



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Ahora bien, conforme con el artículo 61º del Código Tributario la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Al respecto, indica que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. Se prevé además que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión. b) Aplicar lo dispuesto por el artículo 62º-A considerando un plazo de seis meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2) del citado artículo.

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un año establecido por el numeral 1) del artículo 62º-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

En cuanto al plazo de la fiscalización definitiva, el artículo 62º-A del Código Tributario dispone que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. A ello agrega que de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente, no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

El numeral 2 del citado artículo prevé las causas por las que excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional³.

Por su parte, el numeral 3 del mismo artículo señala que el plazo señalado en el citado artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Ahora bien, los numerales 4 y 5 del anotado artículo prevén los efectos del plazo y su vencimiento, estableciendo que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización, no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar y de que luego de transcurrido dicho plazo pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75º, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

En concordancia con el Código Tributario, el artículo 12º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establece que los plazos establecidos por los artículos 61º y 62º-A del Código Tributario sólo son aplicables para el procedimiento de fiscalización parcial y el procedimiento de fiscalización definitiva, respectivamente. A ello añade que tratándose de la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 62º-A del Código Tributario se iniciará en la fecha en que el

³ Dicho numeral prevé que excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando: a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias. b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal y c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

sujeto fiscalizado entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Por su parte, el artículo 16º del citado reglamento dispone que una vez vencido el plazo establecido por el artículo 61º o por el artículo 62º-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al sujeto fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y período, o la declaración aduanera de mercancías o los aspectos que fueron materia del procedimiento de fiscalización, según corresponda.

Considerando las normas que regulan el plazo de duración de la fiscalización definitiva y los efectos de su vencimiento, se analizarán aquellos casos en los que la Administración incluye en su revisión la aplicación de las normas de precios de transferencia⁴ y, habiendo transcurrido el plazo de fiscalización, se requiere al administrado mayor información y/o documentación que no está relacionada con la aplicación de dichas normas sino a otros aspectos.

Al respecto, debe determinarse si la excepción al plazo de fiscalización es aplicable a todos los aspectos materia de fiscalización definitiva de un determinado tributo y período o si sólo es aplicable a aquellos aspectos que involucran la aplicación de las normas de precios de transferencia.

De acuerdo con el artículo 32º-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Ahora bien, cuando en la fiscalización se revisa la aplicación de las normas de precios de transferencia, debe considerarse la complejidad que ello conlleva. Al respecto, se ha señalado lo siguiente: "...la fiscalización de los Precios de Transferencia merece un análisis especial pues, en palabras de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ella puede plantear dificultades frente a las prácticas normales de fiscalización, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, ya que se ponen en juego un gran número de elementos de hecho que requieren un análisis complejo, evaluándose información de naturaleza financiera, contable, de características de la industria, y de los mercados, entre otras materias de muy diversa índole (comentario 4.7 de las Guías de Precios de Transferencia OCDE 2010)⁵.

En similar sentido, se ha indicado que las fiscalizaciones sobre precios de transferencia, por lo general, demandan mucho tiempo y recursos, siendo que el duro trabajo que implican puede resultar en un significante ajuste tributario que puede ser usado para el desarrollo del país. Sin embargo, dichos resultados no son obtenidos de forma rápida y fácil, requiriéndose resistencia debido a la complejidad e incertidumbre inherentes a las cuestiones referidas a precios de transferencia⁶.

Dada la complejidad y especialidad de dichas fiscalizaciones tanto para la Administración como para el administrado, mediante el numeral 3) del artículo 62º-A se prevé una excepción al plazo de fiscalización, no obstante, dicha norma debe ser interpretada de forma que ello no conlleve a resultados que podrían resultar arbitrarios o que vulneren los derechos del administrado.

En efecto, si bien la facultad de fiscalización es discrecional, conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la

⁴ Razón por la que el procedimiento queda exceptuado del plazo de fiscalización de un año.

⁵ En este sentido, véase: TARTARINI TAMBURINI, Tullio y ABREGU PÉREZ, Paolo, "El Procedimiento de Fiscalización de las Normas de Precios de Transferencia. Vacíos, deficiencias e inequidades de una normativa que necesita precisiones" en: *Análisis Tributario*, AELE, N° 349, 2017, Lima, p. 10.

⁶ En este sentido, véase: *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, UN, 2013, New York, p. 283. Puede consultarse en: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

Por su parte, según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla, entre otros, al principio de legalidad, las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. Asimismo, conforme con el principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.

Por consiguiente, como se ha señalado en los fundamentos de la Resolución N° 1682-Q-2015⁷: "... las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados".

En tal sentido, la interpretación que se haga del citado numeral 3) del artículo 62º-A, debe considerar los mencionados principios.

Ahora bien, un procedimiento de fiscalización definitiva, a diferencia de una fiscalización parcial, comprende el íntegro de los elementos y aspectos del hecho imponible, con lo cual resulta posible que en el marco de una fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta, la Administración revise, entre otros, el aspecto referido a la aplicación de las normas de precios de transferencia.

En cuanto al plazo de dicha fiscalización definitiva, como se ha mencionado, el anotado numeral 1) del artículo 62º-A del Código Tributario prevé como regla general que se lleve a cabo en el plazo de un año computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria en el primer requerimiento, previéndose además causales para prorrogar dicho plazo por un año adicional, siendo que el numeral 3) del citado artículo contiene una excepción a dicha regla general, indicándose que dicho plazo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Ante las posibles interpretaciones de dicha norma, si se toma en cuenta lo expuesto, en el sentido que la facultad de fiscalización debe ejercerse excluyendo la posibilidad de una actuación arbitraria, puesto que deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados, debe interpretarse que en el caso de una fiscalización definitiva en la que se está revisando, entre otros, la aplicación de normas de precios de transferencia, vencido el plazo de un año (o el plazo prorrogado, de ser el caso), la Administración solo podrá requerir información o documentación adicional a la ya requerida siempre que esté referida a los precios de transferencia, esto es, estará impedida de requerir información o documentación adicional relacionada con aspectos distintos.

Ello se entiende así tanto si la Administración decide revisar la aplicación de las normas de precios de transferencia desde el inicio del procedimiento o luego de ello. En tal sentido, una vez que se ha cumplido lo que fue requerido en el primer requerimiento, empezará a correr el plazo de un año para todos los aspectos materia de fiscalización distintos a la aplicación de las mencionadas normas de precios de transferencia, mientras que en lo relativo a éstas, dicho plazo no resultará aplicable.

⁷ Publicada el 30 de abril de 2015 como precedente de observancia obligatoria, en cuanto se señaló que: "Se vulnera el debido procedimiento si con ocasión de una verificación del cumplimiento de obligaciones formales a realizarse en las oficinas de la Administración, ésta no es llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el documento mediante el que se requirió la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, a menos que se comunique tal circunstancia o sea consentida por el administrado".



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Cabe señalar que la regulación prevista por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT en cuanto a dicho procedimiento tiene por finalidad establecer un marco jurídico para el ejercicio de la facultad de fiscalización, para que sea llevada a cabo dentro de límites razonables y previsibles⁸, resguardándose así la seguridad jurídica y el debido procedimiento. Es por ello importante que la norma haya contemplado un límite temporal para la Administración a efecto de requerir documentación e información al sujeto fiscalizado. Incluso, se advierte que cuando el citado código regula los casos en los que procede la prórroga del plazo de fiscalización por un año adicional, indica que se trata de algo excepcional. En tal sentido, se aprecia que la regla general es que la emisión de requerimientos de documentación e información debe estar sometida a un plazo.

Por consiguiente, el numeral 3) del artículo 62º-A del anotado código prevé una excepción a dicha regla general y en tanto excepción, no puede ser interpretado de forma amplia.

Una interpretación según la cual, la norma materia de análisis hace referencia a la fiscalización en su conjunto implica incluir dentro de la norma excepcional aspectos distintos a la materia de precios de transferencia, esto es, extender la regla de excepción a puntos que no la justifican y que deben seguir regulándose por la regla general.

En tal sentido, si bien la norma hace referencia genérica a "fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia" y no a determinados requerimientos, la especialidad y complejidad que sirven de sustento para la excepción a la regla general sólo están referidas a las normas sobre precios de transferencia, por lo que no corresponde extender los alcances del numeral 3) del artículo 62º-A a aspectos que no le sirven de fundamento.

A ello cabe agregar que de llevarse a cabo una fiscalización en la que no se revise la aplicación de las mencionadas normas, el límite del plazo sería aplicable sin excepción, otorgándose la posibilidad, por excepción, de prorrogar el plazo de fiscalización por un año adicional, en los supuestos previstos por el Código Tributario, por lo que de añadirse a la revisión a los anotados precios de transferencia, ello no justifica cambio alguno en relación con el plazo aplicable a las demás materias.

De otro lado, extender la aplicación del numeral 3) del artículo 62º-A a aspectos distintos a la aplicación de las normas de precios de transferencia no es acorde con los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad⁹, ni garantiza el respeto al principio de seguridad jurídica¹⁰, dado que en la fiscalización definitiva en la que se verifique la aplicación de dichas normas la Administración podría requerir información y documentación sin límite temporal y respecto de cualquier aspecto del tributo fiscalizado.

⁸ En este sentido, por ejemplo, en la exposición de motivos de dicho reglamento se señala que el procedimiento contempla principios como los de simplicidad, predictibilidad y debido procedimiento.

⁹ Conforme con el Tribunal Constitucional "...el principio de razonabilidad conduce a una valoración respecto del resultado del razonamiento del juzgador expresado en su decisión, mientras que el procedimiento para llegar a este resultado sería la aplicación del principio de proporcionalidad. La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado a la justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad en el uso de las facultades discrecionales, exigiendo que las decisiones que se tomen en ese contexto respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias. Aunque no explícitamente, al reconocer en los artículos 3º y 43º de la Constitución, el Estado social y democrático de Derecho, se ha incorporado el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta...". Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente Nº 00535-2009-PA/TC.

¹⁰ Según el Tribunal Constitucional "...El principio de la seguridad jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. (...) Así pues, como se ha dicho, la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales...". Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente Nº 0016-2002-AI/TC.



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Así, podrían presentarse casos en los que estando a punto de culminar el plazo de fiscalización, con el fin de evitar el límite previsto por la norma, se comunique al administrado que se procederá a revisar la aplicación de normas de precios de transferencia, situación en la cual, de no interpretarse la norma de forma restringida, la Administración tendría la posibilidad de seguir requiriendo información y documentación relacionada con aspectos distintos a los precios de transferencia (como por ejemplo, temas vinculados a la causalidad o fehaciencia de operaciones) más allá del plazo inicialmente previsto, siendo que de no haberse revisado el aspecto referido a precios de transferencia, sí habría existido un límite.

Por lo expuesto, en un procedimiento de fiscalización definitiva es necesario diferenciar el plazo de fiscalización aplicable a efecto de emitir requerimientos referidos a información o documentación vinculada con precios de transferencia, del plazo aplicable a los requerimientos relacionados con otros aspectos¹¹, lo que no constituye una desnaturalización de la facultad de fiscalización ni del procedimiento en tanto único e integral.

En efecto, el hecho que en un mismo procedimiento se apliquen distintos plazos a efecto de requerir documentación o información al administrado, según el aspecto que está siendo revisado, no implica que la fiscalización definitiva deje de ser única e integral puesto que dicha calidad no está referida al trámite procedural sino al resultado de la labor de determinación que realiza la Administración y que se plasma en los valores que emite al finalizar el procedimiento. Por consiguiente, luego de hacer los requerimientos que sean necesarios, respetando los plazos aplicables según la materia, se emitirá el valor que contenga la determinación final e íntegra de la obligación tributaria¹².

De otro lado, si vencido el plazo de fiscalización y como consecuencia de la revisión del valor de mercado de las operaciones del administrado, en aplicación de las normas de precios de transferencia, se considera que es necesario hacer ajustes a conceptos tales como los ingresos o los gastos, la Administración está facultada para ello, sin embargo, ello solo tendrá incidencia sobre el monto de dichos conceptos y no implicará que pueda seguir requiriendo información o documentación referida a aspectos distintos, como podría ser la fehaciencia o la causalidad de operaciones, puesto que para ello la norma ha previsto el límite temporal que ya ha vencido.

Ahora bien, es pertinente reiterar que si la Administración considera que una fiscalización en particular es compleja, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otros, el Código Tributario ha previsto que procede ampliar el plazo de fiscalización por un año adicional, lo que será aplicable a los demás aspectos distintos a los precios de transferencia.

Por tanto, se concluye que vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62º-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

¹¹ Lo expuesto es aplicable también a fiscalizaciones iniciadas como parciales por aspectos vinculados a precios de transferencia y que luego son ampliadas y convertidas en definitivas conforme con lo establecido por el artículo 61º del Código Tributario. En este escenario, transcurrido el plazo establecido por el numeral 1 del artículo 62º-A del Código Tributario, se podrá continuar emitiendo requerimientos referidos a documentación e información vinculada con la aplicación de normas de precios de transferencia, pero no referidos a aspectos distintos.

¹² Salvo que resulte aplicable el artículo 108º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-18 de 27 de octubre de 2017, 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 154º del Código Tributario¹³, modificado por Ley N° 30264¹⁴.

Que en el caso de autos se observa que mediante la Carta N° 140011452200-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0121140000917 de 15 de diciembre de 2014 (fojas 124, 125 y 130), notificados el 16 de diciembre de 2014 mediante acuse de recibo conforme con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 126)¹⁵, se comunicó a la quejosa el inicio del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, solicitándole diversa información y documentación.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0121140000917, notificado a la quejosa el 24 de marzo de 2015 mediante acuse de recibo (fojas 118 y 119), la Administración dejó constancia que aquella exhibió lo solicitado, por lo que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 62º-A del Código Tributario el plazo de la fiscalización definitiva se inició en dicha fecha¹⁶, y siendo que no se verifica el acaecimiento de alguna causal de suspensión en el transcurso del plazo del aludido procedimiento de fiscalización definitiva¹⁷, éste venció el 24 de marzo de 2016.

Que a través de la Carta N° 105-2015-SUNAT/6D1000 de 26 de marzo de 2015, notificada el 27 de marzo de 2015 mediante acuse de recibo (foja 127), se comunicó a la quejosa que en el referido procedimiento de fiscalización definitiva también se fiscalizaría la aplicación de las normas de precios de transferencia, y que por tal razón dicho procedimiento se encontraba exceptuado del plazo de fiscalización de un año, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 3) del artículo 62º-A del mismo código.

Que en el citado procedimiento de fiscalización se emitió el Requerimiento N° 0122170000434 (fojas 46 a 64), notificado el 21 de marzo de 2017 mediante acuse de recibo (foja 65), a través del cual se solicitó a la quejosa la entrega de información y documentación sustentatoria de cuentas de gastos, adquisiciones de bienes y servicios anotadas en el Libro Diario, cargos a las cuentas comisión ISC pagada y pasajes volados no reportados, adiciones y deducciones vía declaración jurada, abonos a cuentas de gastos, cargos a cuenta de ingresos y deudores incobrables, según el detalle contenido en los Anexos N° 02 a 07 de dicho requerimiento, a fin de sustentar su utilización en las operaciones propias de la empresa y demostrar que tales gastos son propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada (principio de causalidad), acorde con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, entre

¹³ 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 102º 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.

¹⁴ 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 154º 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".

¹⁵ Según el inciso a) del artículo 104º del referido código, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo, entre otra modalidad, el cual deberá contener, como mínimo: i) apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; ii) número de R.U.C. del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; iii) número de documento que se notifica; iv) nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y, v) fecha en que se realiza la notificación.

¹⁶ Lo que también ha sido precisado por la propia Administración a foja 137.

¹⁷ Si bien a foja 123 se advierte que mediante la Carta N° 98-2015/SUNAT/6D3100 de 29 de enero de 2015, la Administración aceptó la prórroga del plazo para atender el Requerimiento N° 0121140000917, ello ocurrió con anterioridad al inicio del plazo de fiscalización antes señalado, por lo que no se configuró la causal de suspensión establecida por el inciso e) del numeral 6 del artículo 62º-A del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03500-Q-2017

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

otros; esto es, se ha solicitado a la quejosa información y documentación que no involucrarían la aplicación de las normas de precios de transferencia, teniendo en cuenta además que la Administración tampoco ha precisado en dicho requerimiento si la información y documentación solicitada está relacionada con la aplicación de las citadas normas.

Que sobre el particular, conforme al criterio expuesto, la excepción regulada por el numeral 3) del artículo 62º-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia, y no aquella referida a aspectos que no involucren la aplicación de dichas normas; por consiguiente, la Administración contaba con el plazo de un año para requerir a la quejosa información y/o documentación referida a aspectos distintos a la aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo que en este caso, la notificación del Requerimiento Nº 0122170000434 no se efectuó dentro del plazo establecido por ley¹⁸.

Que en consecuencia, considerando que la información y/o documentación solicitada con el Requerimiento Nº 0122170000434 no se encuentra relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia, sino con otros aspectos del tributo y período fiscalizado, y que dicho requerimiento fue notificado a la quejosa cuando ya había transcurrido el plazo de un año establecido por el numeral 1 del artículo 62º-A del Código Tributario, corresponde declarar fundada la queja presentada, debiendo la Administración dejar sin efecto el citado requerimiento.

Con el Resolutor - Secretario Flores Pinto.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la queja presentada, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.
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:

"Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62º-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

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



FLORES PINTO
Resolutor - Secretario
Oficina de Atención de Quejas
FP/AR/rgl

¹⁸ Cabe precisar además que no se advierte de autos que la Administración haya ampliado el plazo de fiscalización por un año adicional fundándose en alguno de los supuestos establecidos por el numeral 2 del artículo 62º-A del Código Tributario.