

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI EL TRIBUNAL FISCAL ES COMPETENTE PARA EMITIR PRONUNCIAMIENTO SOBRE PROCEDIMIENTOS RELACIONADOS CON LA INSCRIPCIÓN, EXCLUSIÓN Y MODIFICACIÓN DE DATOS EN EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2020-07 (08-07-2020)

- Correo de fecha 6 de julio de 2020 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Ninguna
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 29

II. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

De acuerdo con el primer párrafo del numeral 1 del segundo párrafo del artículo 101 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1315¹, es atribución del Tribunal Fiscal conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

Mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 31-99 de 9 de diciembre de 1999, se estableció como criterio que: *“La notificación de alta o baja de tributos del RUC es un acto vinculado a la determinación de la deuda tributaria, por lo que es reclamable y apelable ante el Tribunal Fiscal”*. Dicho acuerdo fue recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 060-4-2000, publicada el 16 de febrero de 2000 como jurisprudencia de observancia obligatoria en cuanto al referido criterio sobre la competencia del Tribunal Fiscal, en la que, en relación a los actos vinculados a la determinación de la obligación tributaria, se señaló: *“...entre estos últimos se encuentran los actos administrativos relacionados con las inscripciones sobre la situación tributaria de los particulares en el Registro Único de Contribuyentes, toda vez que los mismos implican una declaración de la Administración respecto de las normas que configuran el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria de los administrados, aunque no sean constitutivos de imposición”*.

Dicho acuerdo fue reconsiderado mediante Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2016-06 de 7 de abril de 2016, en el que se acordó que: *“Procede reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 31-99 de 9 de diciembre de 1999, en aplicación del punto 6.2 del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02 de 7 de febrero de 2002”*.

Al respecto, corresponde determinar si el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias, lo que incluye el tema que fue materia de reconsideración mediante Acta de Sala Plena N° 2016-06.

Amerita llevar el tema a Sala Plena en aplicación del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, 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, las emitidas en virtud a un

¹ Publicado el 31 de diciembre de 2016.

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. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano."

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".

III. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

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

IV. PROPUESTAS

4.1 PROPUESTA ÚNICA

DESCRIPCIÓN

El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias.

FUNDAMENTO

De acuerdo con el primer párrafo del numeral 1 del segundo párrafo del artículo 101 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1315², es atribución del Tribunal Fiscal: *"Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP"* (énfasis agregado).

Por su parte, el artículo 135 del citado código prevé que pueden ser objeto de reclamación, entre otros actos mencionados expresamente³, los que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Por otro lado, el artículo 143 del citado código establece que el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera.

² Publicado el 31 de diciembre de 2016.

³ Resolución de determinación, orden de pago, resolución de multa, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos, las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

En relación al procedimiento no contencioso tributario el primer párrafo del artículo 162 del referido código prevé que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria. Agrega en su segundo párrafo que tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas serán resueltas según el procedimiento regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General y que sin perjuicio de lo anterior, resultan aplicables las disposiciones del Código Tributario o de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en ellas.

Finalmente, el primer párrafo del artículo 163 del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, establece que: *“Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables”*. Asimismo, el tercer párrafo del citado artículo dispone que: *“Los actos de la Administración Tributaria que resuelven las solicitudes no contenciosas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 162 pueden ser impugnados mediante los recursos regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, los mismos que se tramitarán observando lo dispuesto en la citada Ley salvo en aquellos aspectos regulados expresamente en el presente Código y sin que sea necesaria su autorización por parte de letrado”*.

En tal sentido, conforme con el artículo 101 del citado código, el Tribunal Fiscal es competente cuando la controversia verse sobre los actos administrativos mencionados expresamente (como es la resolución de determinación) o cuando se trate de otros actos administrativos que tengan “relación directa” con la determinación de la obligación tributaria⁴. Asimismo, en el caso del procedimiento no contencioso, a fin de evaluar la competencia, la solicitud debe estar “vinculada” a la determinación de la obligación tributaria.

Dado que la competencia del Tribunal Fiscal depende de dichos factores, debe establecerse si los procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias implican un acto directamente relacionado o una solicitud no contenciosa vinculada con dicha determinación, según se trate del procedimiento contencioso tributario o de un procedimiento no contencioso tributario.

Al respecto, el artículo 1 del citado código prevé que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Seguidamente, el artículo 2 indica que la obligación tributaria *“...nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”*.

Al respecto, SOLER indica que: *“El vínculo jurídico que nace como consecuencia de la exteriorización del hecho imponible, entre el sujeto activo (Estado), facultado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y el sujeto pasivo, que debe cumplir con la prestación exigida, constituye la llamada “relación jurídica tributaria”, cuyo objeto es la prestación, normalmente dineraria, conocida genéricamente como “tributo”*. Agrega que: *“El objeto de la obligación tributaria o “presupuesto objetivo” de la obligación es el elemento objetivo del presupuesto de hecho definido por la ley que, al producirse, hace nacer la obligación de pagar el tributo. El objeto del tributo en cambio es el soporte material de la imposición; en otras palabras, está constituido por la “materia imponible”. Esta última, en todo caso, es un elemento constitutivo del presupuesto objetivo, siendo este último la situación de hecho legalmente apta para generar la obligación tributaria”*⁵.

Si bien el anotado código ha definido lo que califica como obligación tributaria y prevé el momento de su nacimiento, la norma no se limita a regular las relaciones que nacen

⁴ Como es, por ejemplo, el caso de las resoluciones mediante las que se declara que una declaración rectificatoria no surte efectos. Al respecto, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06179-5-2018, 05695-10-2018, 01733-2-2018, de las que se aprecia que dichas resoluciones fueron impugnadas mediante el procedimiento contencioso tributario y el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento en instancia de apelación.

⁵ En este sentido, véase: SOLER, Osvaldo H., *Derecho Tributario-Económico Constitucional-Sustancial Administrativo-Penal*, La Ley, 2002, Buenos Aires, pp. 144 y ss.

estRICTAMENTE de la verificación de la hipótesis de incidencia, sino que además regula diversas relaciones jurídicas, como por ejemplo, las que están obligados a cumplir los agentes de retención y/o percepción, los deberes de colaboración de los contribuyentes, entre otros.

Así, la relación jurídico-tributaria da lugar, por una parte, a una prestación jurídico patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), siendo que ambos deberes son paralelos⁶. En tal sentido, la obligación tributaria, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo, por lo que aun cuando no es el único tipo de vínculo que nace con ocasión de la aplicación de los tributos, resulta importante identificar la etapa dirigida a la determinación de la obligación tributaria a efecto de poder cumplir con tal prestación.

En efecto, deben diferenciarse dos etapas. La primera, mediante la que se establece legislativamente los tributos que recaen sobre determinados presupuestos de hecho indicados por el legislador y la segunda, en la que se ejercen las pretensiones tributarias individualizadas para obtener los importes debidos por el sujeto a quien corresponde atribuir la realización del anotado presupuesto legal⁷, siendo que para ello es necesaria la determinación de dicha obligación. En efecto, como señala AGUAYO LÓPEZ, la deuda ha de ser determinada en su cuantía, ya sea que dicha cuantificación la realice el particular o la Administración, ello porque no es común que la norma establezca el monto exacto de lo que debe pagarse, sino que es necesario de un acto que concrete y determine tal cuantía⁸.

En tal sentido, para que la Administración Tributaria pueda gestionar y ejercer pretensiones tributarias individualizadas para el pago del tributo no basta que se haya configurado el hecho imponible que genera la obligación tributaria⁹, sino que también es necesario establecer los elementos que identifican a cada obligación tributaria respecto del sujeto pasivo en cada caso concreto a fin de establecer el régimen fiscal aplicable, el cual se remite a su determinación en dimensiones esencialmente cuantitativas (base imponible, alícuota, cuantía, exenciones, etc.).

En efecto, como explica GIULIANI FONROUGE: *“La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación”*. A ello añade que: *“...la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambas coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”*¹⁰.

En tal sentido, como se ha señalado anteriormente, si bien la obligación tributaria nace como consecuencia de la realización conjunta de todos los elementos del presupuesto de hecho previsto en la normativa legal, es necesario identificar dicha obligación en los términos descritos para que sea posible individualizar y concretar efectivamente las pretensiones

⁶ Al respecto, véase GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, La Ley, 2011, Buenos Aires, p. 409.

⁷ Al respecto, véase, SOLER, Osvaldo H., *Op. Cit.*, p. 145.

⁸ En este sentido, véase, AGUAYO LÓPEZ, Juan, “La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva – en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones” en *Derecho & Sociedad*, N° 43, PUCP, 2014, Lima, p. 249.

⁹ Para lo cual se requiere identificar la verificación concurrente de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria (subjetivo, espacial, temporal y objetivo), conforme lo haya establecido la normativa legal.

¹⁰ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Op. Cit.*, p. 504. En similar sentido, VILLEGAS señala que la determinación de la obligación tributaria *“Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)”*. Al respecto explica que la norma no puede ir más allá de enunciar en forma abstracta una hipótesis por lo que la operación posterior de determinación se amolda dicha hipótesis a cada acontecimiento del supuesto. A tal fin se establece en primer lugar si se debe (para ello, hay que cerciorarse de que el acontecimiento fáctico encuadró en la hipótesis legal), luego, debe definirse cuánto se debe y si el destinatario legal del tributo está eximido de hacerlo por alguna razón establecida en la norma. En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, 2005, Buenos Aires, 2005, pp. 395 y ss.

tributarias hasta el cumplimiento de la prestación debida (pago de tributo) y se convierta en un crédito líquido y exigible a favor del Estado¹¹, siendo que, de corresponder, dicha determinación podría suponer más bien un beneficio que redunde en un saldo a su favor.

Cabe precisar, como indica RODRÍGUEZ, que: “...si no se ha practicado la valoración de los elementos que integran la relación jurídico-tributaria en forma integral, sino referida solamente a uno de los elementos –la alícuota–, ese pronunciamiento parcial no configura determinación impositiva”¹² (énfasis agregado).

Asimismo, es importante tener en cuenta que la determinación constituye un reconocimiento *a posteriori* de la configuración de una situación jurídica, la cual nace de la ley. En este sentido, VILLEGAS señala que la Administración o el administrado no hacen otra cosa que verificar o reconocer que un hecho imponible ocurrió y sobre esa base se debe pagar la cuantía fijada en la ley¹³. En efecto, tanto si la determinación es declarada como si es efectuada por la Administración ello no significa que la obligación tributaria nacerá con dicha declaración o cuando la Administración emita el acto administrativo que sea resultado de su labor de fiscalización sino que nació con la configuración del hecho imponible.

Ahora bien, a nivel normativo, el artículo 59 del Código Tributario prevé que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el artículo 60 dispone que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario y 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Asimismo, el artículo 61 prevé que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

En tal sentido, conforme con nuestro ordenamiento, la determinación involucra elementos que deben ser analizados en forma integral: la identificación del deudor tributario, la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible y la cuantía. Así, por ejemplo, VILLEGAS explica que el procedimiento implica especificar los elementos relacionados al hecho imponible según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate (generalmente, base imponible y alícuota), arribándose a un cierto importe¹⁴.

Por consiguiente, la determinación de la obligación tributaria es una actividad que implica siempre verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria exteriorizada cuando se realizó el hecho jurídico previsto en la norma legal, a partir de la valoración de todas las circunstancias que influyen en la determinación del hecho imponible a efecto de establecer el régimen fiscal aplicable. Así pues, el mandato general e impersonal de la ley se materializa en la determinación de un crédito o no a favor del Estado con respecto a la persona del sujeto pasivo una vez verificado el hecho generador ocurrido en la realidad.

En ese orden de ideas, el solo hecho que la Administración considere que alguien es o será contribuyente de algún tributo que administre y por ello disponga su inscripción de oficio en un registro de contribuyentes o modifique algún contenido en él, no implica necesariamente que dicha persona lo sea o lo vaya a ser. Además, ello no guarda relación con los demás elementos que forman parte de la determinación de la obligación tributaria mencionados, referidos a su cuantificación, por lo que no basta una inscripción en un registro de

¹¹ Ello de ser el caso, puesto que podría ocurrir que conforme con el régimen aplicable al sujeto dicha determinación podría implicar algún beneficio que redunde en un saldo a su favor.

¹² En este sentido, véase: RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario*, Ábaco, 2004, Buenos Aires, 2004, p. 110.

¹³ Al respecto, véase, VILLEGAS, Héctor, *Op. Cit.*, pp. 395 y ss.

¹⁴ En este sentido, véase, VILLEGAS, Héctor, *Ibídem*, 401.

contribuyentes de la Administración o la modificación de los datos que estos contienen para que ello tenga relación con la referida determinación. Lo mismo sucede cuando un administrado solicita su inscripción en determinado registro de contribuyentes al considerar que es o será en el futuro contribuyente de algún tributo que administre una entidad o si estando inscrito solicita la modificación de los datos que estos contienen, puesto que ello no guarda relación con los elementos cuantificadores de la obligación tributaria.

Al respecto, se advierte que los procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias no forman parte de ninguna hipótesis de incidencia tributaria, ni requieren para su resolución el análisis de la verificación de un hecho imponible, siendo que tampoco están relacionados al aspecto subjetivo que coloca a un sujeto en la posición de deudor tributario dentro del vínculo obligacional tributario, ni condicionan la existencia de la materia y/o base imponible, o la aplicación de la alícuota respectiva para el cálculo del tributo a pagar.

En efecto, dichos procedimientos, sea que se inicien de oficio o a pedido de parte, no han sido previstos como condicionantes para que el sujeto tenga la calidad de sujeto pasivo gravado, siendo que la determinación de la obligación tributaria supone una valoración total del supuesto de hecho que se analice para establecer el régimen fiscal aplicable, lo que podría implicar una carga o ventaja fiscal, que en términos liquidatorios redundan en el cálculo del importe de una deuda tributaria o de un crédito a favor.

Así, por ejemplo, este Tribunal, en diversas resoluciones ha señalado que la información que consta en los registros de contribuyentes de la Administración Tributaria es meramente referencial y por sí sola no puede servir de base para señalar a un sujeto como contribuyente e imponerle sanciones. Al respecto, se ha indicado que la inscripción en los referidos registros de la Administración y la comunicación de tributos afectos o sobre el inicio de operaciones, no implican que una persona adquiera automáticamente la calidad de contribuyente ya que para ello debe analizarse en cada caso concreto si se cumplieron los presupuestos legales para adquirir tal condición¹⁵.

En tal sentido, el solo hecho que una persona figure en los anotados registros como contribuyente no significa que efectivamente lo sea. Asimismo, si un sujeto no está inscrito en el referido registro de la Administración ello no lo eximirá de dicha calidad si se configura el supuesto legal previsto para ello.

Al respecto, es ilustrativo el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT¹⁶, modificado por Resolución de Superintendencia N° 036-2005/SUNAT¹⁷, que regula los supuestos en los que los sujetos serán inscritos de oficio en el RUC, según el cual “En los casos de inscripción de oficio por los hechos señalados en el presente artículo¹⁸, con excepción del inciso c)¹⁹, los sujetos deberán cumplir con sus obligaciones tributarias a partir de la fecha de generación de los hechos imponibles determinada por la SUNAT, la misma que podrá ser incluso anterior a la fecha de la inscripción de oficio” (énfasis agregado). En tal sentido, la realización del hecho generador de la obligación tributaria, que implica el nacimiento de dicha obligación, es independiente de la inscripción del sujeto en el registro.

Cabe precisar que cuestión distinta es la referida al incumplimiento de los deberes relacionados con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la

¹⁵ En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0980-3-2008, 03311-4-2015, 8454-11-2018, 10592-8-2017, entre otras.

¹⁶ Al respecto, el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 943, Ley del Registro Único de Contribuyentes, prevé que mediante resolución de superintendencia se establecerá, entre otros, los supuestos en los cuales de oficio, la SUNAT procederá a la inscripción o exclusión y a la modificación de los datos declarados en el RUC, lo que ha sido previsto en la citada Resolución de Superintendencia N° 210-2004-SUNAT.

¹⁷ Publicada el 15 de febrero de 2005.

¹⁸ Los incisos a) y b) prevén lo siguiente: “a) Aquellos que no habiéndose inscrito en el RUC, fueran detectados realizando actividades generadoras de obligaciones tributarias. b) Aquellos que adquieran la condición de deudores tributarios, por incurrir en incremento patrimonial no justificado o en otros supuestos en que se apliquen presunciones establecidas en las normas tributarias, de ser el caso”.

¹⁹ El inciso c) está referido a los sujetos a quienes se les atribuye responsabilidad solidaria, previéndose que los sujetos deberán cumplir con las obligaciones tributarias que les correspondan en aquellos períodos por los que se les atribuya responsabilidad solidaria.

Administración, siendo que la norma establece sanciones de no cumplirse dichos deberes de colaboración²⁰. Así, por ejemplo, entre los procedimientos analizados en este caso se encuentran los referidos a la inscripción de oficio llevada a cabo por la Administración y las solicitudes presentadas por los administrados referidas a la información de dichos registros, todo lo cual, si bien tiene relación con dichos deberes de colaboración, es de carácter administrativo y no está directamente relacionado ni vinculado con la determinación de la obligación tributaria en los términos explicados precedentemente.

Al respecto, es ilustrativo el citado artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, en el que se indica que la resolución de inscripción de oficio podrá contener además el mandato de complementar la información necesaria para efectos de la inscripción en el RUC, detallando los datos que se solicitan y otorgando un plazo para cumplir con la indicada obligación, lo que evidencia el carácter netamente administrativo de dicho procedimiento, sin que tenga relación con la determinación de la obligación tributaria. Así, por ejemplo, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha señalado que las solicitudes de modificación de datos que constan en los registros de la Administración no están vinculadas con dicha determinación²¹.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que en aquellos supuestos en los que la Administración inscriba de oficio a una persona en los citados registros por considerar que realiza actividades que generan obligaciones tributarias, el acto que será reclamable y posteriormente apelable ante el Tribunal Fiscal, conforme con el procedimiento contencioso tributario, será aquel que contenga la determinación de dicha obligación detectada o las sanciones impuestas (por ejemplo, resolución de determinación y la resolución de multa).

A partir de lo expuesto y conforme con las normas citadas, se evidencia que la determinación de la obligación tributaria transciende la realidad reflejada en los registros de contribuyentes de las Administraciones Tributarias. En efecto, dicha información podría estar desfasada y no coincidir con la que resulta de la verificación de los elementos que configuran el hecho imponible, más aún si la normativa legal no exige el cumplimiento de tal formalidad como parte de su configuración.

Consecuentemente, dado que dichos procedimientos no guardan ni relación directa ni vinculación con la determinación de la obligación tributaria, el Tribunal Fiscal no es competente para determinar bajo qué términos y condiciones es llevado el registro de contribuyentes de la Administración, ni las condiciones para ser incluido o excluido de él, dado que ello no altera las obligaciones sustanciales de los contribuyentes ni la determinación de alguna obligación tributaria, ni son constitutivos de derechos, ni determinan la afectación, inafectación o exoneración a determinado tributo.

Cabe indicar que lo señalado no implica vulneración del derecho de petición ni del derecho de defensa de los contribuyentes puesto que en los procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias, los actos administrativos que se emitan serán impugnables bajo las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Sobre el particular, es pertinente precisar que el hecho de impugnar los actos emitidos en dichos procedimientos no exime al administrado de impugnar los actos administrativos antes mencionados, como son la resolución de determinación y la de multa que eventualmente gire la Administración puesto que si estos últimos adquieran firmeza, podrían ser materia de cobranza

²⁰ Así, el Código Tributario recoge en el artículo 173 las infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración de forma separada a las previstas por el artículo 178, que establece las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre las que se incluye las referidas a la determinación correcta de dicha obligación, lo que es un referente adicional en el sentido que los procedimientos referidos a la información contenida en dichos registros no guardan relación directa ni vinculación con la determinación de la obligación tributaria. En estos casos, el Tribunal Fiscal es competente para resolver puesto que así lo dispone el numeral 1 del segundo párrafo del artículo 101 del Código Tributario, el que hace referencia, entre otros, a las apelaciones presentadas contra las resoluciones que resuelven reclamaciones interpuestas contra resoluciones de multa.

²¹ Por ejemplo, en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 4123-7-2019 y 6583-10-2014, entre otras, este Tribunal ha dejado establecido que la solicitud de cambio de domicilio fiscal no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria.

aun cuando se haya impugnado el acto administrativo relacionado con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro.

En efecto, como se ha indicado anteriormente, la calidad de contribuyente de un tributo no la otorga su inclusión o no en un registro de contribuyentes, ni la presentación de alguna solicitud para incorporarse a él, sino la realización del supuesto de hecho establecido por la norma como configurador del nacimiento de la obligación tributaria, siendo que el establecimiento del *quantum* de la obligación tributaria específica depende de la cantidad de actos, hechos y/u operaciones gravadas que se hubiera producido en la realidad, siendo importante reiterar que la finalidad de los referidos registros de la Administración es facilitar el control e identificación de los contribuyentes pero nunca influir en la determinación de alguna obligación tributaria ni la afectación o no a alguna clase de tributo, puesto que de ser así, la información de dichos registros hubiera sido incluida como parte de la hipótesis de incidencia.

Por lo tanto, se concluye que el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias.

V. PROPUESTA A VOTAR

PROPIUESTA ÚNICA

El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre procedimientos relacionados con la inscripción, exclusión y modificación de datos en el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias.

ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF Y MODIFICATORIAS.

Artículo 1.- CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

Artículo 2.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”.

Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

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

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

Artículo 60.- INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La determinación de la obligación tributaria se inicia:

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

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

Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

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

Artículo 101.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

“(...)

Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

“1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria....”.

Artículo 135.- ACTOS RECLAMABLES

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

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular”.

Artículo 143.- ÓRGANO COMPETENTE

“El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera”.

Artículo 162.- TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS

“Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas serán resueltas según el procedimiento regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sin perjuicio de lo anterior, resultan aplicables las disposiciones del Código Tributario o de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en ellas”.

Artículo 163.- DE LA IMPUGNACIÓN

“Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Los actos de la Administración Tributaria que resuelven las solicitudes no contenciosas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 162 pueden ser impugnados mediante los recursos regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, los mismos que se tramitarán observando lo dispuesto en la citada Ley salvo en aquellos aspectos regulados expresamente en el presente Código y sin que sea necesaria su autorización por parte de letrado”.

ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF N° 60-4-2000 (26-01-2000)²²

“Que el asunto controvertido reside en la situación de la recurrente respecto del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, sin embargo, en primer término, es necesario determinar si el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento al respecto;

Que de conformidad con el artículo 101º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el Tribunal Fiscal tiene competencia para pronunciarse, entre otros, sobre los actos administrativos mediante los cuales la Administración establece la obligación tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59º del mismo Código, y, sobre aquellos que si bien no la determinan, están directamente vinculados a ella;

Que entre estos últimos se encuentran los actos administrativos relacionados con las inscripciones sobre la situación tributaria de los particulares en el Registro Único de Contribuyentes, toda vez que los mismos implican una declaración de la Administración respecto de las normas que configuran el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria de los administrados, aunque no sean constitutivos de imposición”.

RESOLUCIONES (RTF) EN LAS QUE SE HA CONSIDERADO QUE LA INFORMACION DE LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN ES REFERENCIAL

RTF N° 0980-3-2008 (25-01-2008)

“Que conforme lo establecido en diversas Resoluciones de este Tribunal, tales como la N° 06299-3-2007 y 07915-3-2007, para determinar el inicio de operaciones comerciales se debe tener en cuenta el criterio regulado en el artículo 2º citado en el considerando precedente y vigente para el caso materia de análisis. (...)

Que por otro lado, consta a foja 11 la autorización de impresión de comprobantes de pago, sin embargo de la revisión de autos, no se aprecia que la Administración hubiera efectuado el cruce de información correspondiente con la imprenta autorizada, ni otras verificaciones respecto de terceros, que demostrases que el recurrente hubiera impreso sus comprobantes, o realizado alguna operación de venta y/o compra. (...)

Que en este sentido, la Administración no ha acreditado la ocurrencia de alguno de los supuestos recogidos en el artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N° 060-99/SUNAT antes citada, es decir, cualquier acto que implique la generación de ingresos, sean éstos gravados o exonerados, así como la adquisición de bienes y/o servicios deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, a fin de sustentar el inicio de actividades por parte del recurrente.

Que el haber consignado en las declaraciones juradas mensuales presentadas la suma de S/. 00,00, sin haber iniciado operaciones comerciales, no convierte al recurrente en obligado a presentar las mismas en las condiciones y plazos establecidos por el Código Tributario, siendo importante precisar que la inscripción en los registros de la Administración y la comunicación de tributos afectos o sobre el inicio de operaciones, no implican que una persona adquiera automáticamente la calidad de contribuyente del Impuesto General a las Ventas, ya que para

²² Resolución de observancia obligatoria que recoge el Acuerdo de Sala Plena N° N° 031-99 de 9 de diciembre de 1999, en el que se estableció como criterio que: *“La notificación de alta o baja de tributos del RUC es un acto vinculado a la determinación de la deuda tributaria, por lo que es reclamable y apelable ante el Tribunal Fiscal”*. Dicho acuerdo fue materia de reconsideración mediante Acta de Sala Plena N° 2016-06 de 7 de abril de 2016, en el que se acordó que: *“Procede reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 31-99 de 9 de diciembre de 1999, en aplicación del punto 6.2 del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02 de 7 de febrero de 2002”*.

ello debe analizarse en cada caso concreto si se cumplieron con los presupuestos legales para adquirir tal condición”.

RTF N° 03311-4-2015 (31-03-2015)

“Que como se puede advertir de las normas glosadas los sujetos del Impuesto General a las Ventas, esto es, aquellos comprendidos en el artículo 9º antes citado, están obligados a presentar la declaración mensual por dicho tributo, y si por cualquier causa no resultasen obligados al pago en un mes determinado deberán presentar dicha declaración consignando “00”, siendo preciso anotar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 01859-5-2002 y 02519-2-2002, la obligación de efectuar la mencionada declaración está referida al sujeto del impuesto que en uno o más meses no resulte obligado al pago y no a quienes todavía no tengan la condición de contribuyente del mismo.

Que en tal sentido, a efecto que la Administración atribuya la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, tratándose del Impuesto General a las Ventas debe acreditarse que el sujeto infractor se encontrase obligado a presentar la declaración jurada por dicho impuesto y que la misma no haya sido presentada dentro del plazo legal establecido.

Que en el presente caso, la Resolución de Multa (...) ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, al considerar la Administración que la recurrente no presentó dentro del plazo establecido la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de enero de 2013.

Que a fin de sustentar la comisión de la infracción por la recurrente, la Administración señala que de la verificación de su Sistema Informático, comprobó que ésta no presentó la declaración del tributo y periodo materia de autos dentro del plazo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 302-2012/SUNAT, señalando que se encontraba obligada a ello pues, según el “Comprobante de Información Registrada”, de fojas 14 y 15, se encontraba afecta al Impuesto General a las Ventas en el periodo acotado, al haber señalado como inicio de operaciones el 20 de abril de 2012.

Que sin embargo, cabe señalar que la inscripción en los registros de la Administración y la comunicación de tributos afectos o sobre el inicio de operaciones, no implican que una persona adquiera automáticamente la calidad de contribuyente del Impuesto General a las Ventas, ya que para ello debe analizarse en cada caso concreto si se cumplieron con los presupuestos legales para adquirir tal condición, criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10687-3-2008.

Que en el presente caso, no se encuentra acreditado que con anterioridad a enero de 2013 o por dicho período la recurrente hubiere efectuado alguna operación por la cual tuviese la condición de contribuyente del Impuesto General a las Ventas, por la que se encontrase obligada a presentar la declaración determinativa correspondiente; en consecuencia, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción que se le imputa, por lo que procede revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa...”.

RTF N° 08454-11-2018 (30-10-2018)

“Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (...), rubro “Histórico de Tributos”, se aprecia que la Administración registró a la recurrente como afecta, entre otros, a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones desde el 1 de agosto de 2006 hasta el 1 de junio de 2010 y luego desde el 1 de mayo de 2012 hasta el 30 de abril de 2014, no obstante este Tribunal ha señalado que la información que consta en el mencionado documento es referencial, que por sí sola no acredita la calidad de entidad empleadora en el periodo materia de controversia.

Que de la evaluación de la documentación que obra en autos se advierte que no obstante que, conforme con el criterio establecido en las resoluciones antes citadas, la carga de la prueba

para acreditar la existencia de una relación laboral corresponde a la Administración, ésta no demostró que la recurrente tuviera la calidad de empleadora y, por ende, trabajadores bajo relación de dependencia en los períodos sancionados, más aún cuando ésta señaló desde su reclamación que no contaba con trabajadores en dichos períodos, sustentando la infracción bajo análisis en la información consignada en el Comprobante de Información Registrada, cuya información tiene carácter meramente referencial como se ha señalado en el considerando precedente.

Que en ese sentido, al no encontrarse debidamente acreditado que la recurrente tuviera la condición de entidad empleadora en los períodos materia de sanción y que en consecuencia estuviera obligada a presentar las correspondientes declaraciones por las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de diciembre de 2012, junio y noviembre de 2013, no puede afirmarse que se configuró la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto las resoluciones de multa recurridas”.

RTF N° 10592-8-2017 (28-11-2017)

“Que del Comprobante de Información Registrada del recurrente (...), rubros “Registro de Tributos Afectos” e “Histórico de Tributos” se aprecia que la Administración registró al recurrente como afecto, entre otros, al Impuesto General a las Ventas desde el 21 de agosto de 2014 al 1 de enero de 2017, fecha de su baja.

Que la información del citado Comprobante de Información Registrada es meramente referencial, por lo que no cabe que la decisión de considerar a un sujeto afecto o no a un impuesto se base exclusivamente en ella y, si bien, conforme con la Ley del Impuesto General a las Ventas si en un período un sujeto del citado impuesto no tiene actividades gravadas debe presentar la declaración jurada dentro del plazo establecido consignando “00” en la casilla de impuesto a pagar, ello es aplicable cuando está acreditado que se tiene la condición de sujeto del Impuesto General a las Ventas según las normas del referido impuesto, lo que no resulta acreditado en autos, toda vez que más allá de la información de la Ficha del Registro Único de Contribuyente del recurrente, la Administración no acreditó tal situación fácticamente.

Que por lo expuesto, al no encontrarse acreditado en autos que el recurrente hubiese estado obligado a presentar la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas del período junio de 2016, no se verifica la comisión de la infracción que se le imputa, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada”.

RESOLUCIONES (RTF) REFERIDAS A SOLICITUDES DE MODIFICACIÓN DE DATOS DE LOS REGISTROS EN LAS QUE SE CONSIDERÓ QUE DICHAS SOLICITUDES NO ESTABAN VINCULADAS A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

RTF N° 04123-7-2019 (03-05-2019)

“Que al respecto, corresponde señalar que la solicitud de cambio de domicilio fiscal que pretende la recurrente, no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria, siendo que con su presentación se da inicio a un procedimiento no contencioso, que se tramitará de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 04287-4-2006 y 08894-3-2004, el que también es aplicable al procedimiento iniciado de oficio.

Que como se advierte, en el presente caso la materia de grado no se encuentra circunscrita a una de naturaleza tributaria, ni corresponde a alguna solicitud vinculada a la determinación de la obligación tributaria conforme con el artículo 162º del Código Tributario, por el contrario, tal solicitud deberá ser atendida en aplicación de normas administrativas, por lo que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 101º del mencionado código, este Tribunal carece de competencia para emitir pronunciamiento al respecto”.

RTF N° 06583-10-2014 (29-05-2014)

“Que la solicitud de cambio de domicilio fiscal, no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria, siendo que con su presentación se da inicio a un procedimiento no contencioso, que se tramitará de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 04287-4-2006 y 08894-3-2004”.