



# XXXVIII SEMINARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

“El Recurso de  
Apelación en materia  
Tributaria”

04/09/2013  
Gabriel Donayre Lobo



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas



Defensoría  
del Contribuyente  
y Usuario Aduanero



# PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

ACTO RECLAMABLE

RECLAMACIÓN

RESOLUCIÓN  
ADMINISTRACIÓN

APELACIÓN

RESOLUCIÓN  
TRIBUNAL FISCAL



## ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO





# TRIBUNAL FISCAL



# FUNCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Órgano encargado  
de resolver el  
recurso de apelación

Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la AT que resuelven reclamaciones interpuestas contra OP, RD, RM u 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 ESSALUD y a la ONP.

Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la LGA, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario

Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última.

Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.



# FUNCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Atender las quejas que presenten los deudores tributarios, contra la AT cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código.

Así como los que se interpongan de acuerdo con la LGA, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, *así como las demás que sean de competencia del TF conforme al marco legal aplicable.*

Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.

Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del PCC.

Celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.



# CONTROL DE LEGALIDAD DEL TRIBUNAL FISCAL

Art. 102º CT

Según el artículo 102º del CT, al resolver, el TF deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de Jurisprudencia de **OBSERVANCIA OBLIGATORIA**.

¿Control Constitucionalidad?

Al respecto, el TC, a través de la STC de 14.11.2005 emitida en el Exp.3741-2004-AA/TC – Caso Salazar Yarlenque, con el carácter de precedente vinculante y su aclaratoria.

Corresponde a los Tribunales Administrativos con competencia nacional, como es el caso del Tribunal Fiscal, efectuar no solo un control de legalidad sino también de constitucionalidad de las normas.



## CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

Sólo si es a pedido de parte, no de oficio, excepto, que se trate de la aplicación de una disposición que vaya contra la interpretación realizada por el TC o de la aplicación de una disposición que contradiga uno de sus precedentes vinculantes. *Nótese que no se alude a los fallos que pudiesen haberse emitido por el Poder Judicial.*

Se trate de una infracción constitucional manifiesta (por el fondo o por la forma), siendo que ante la duda se deberá presumir la constitucionalidad de la disposición.



# CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

Si el examen de constitucionalidad es relevante para la resolución del caso.

Si se ha agotado la posibilidad de interpretar la norma conforme con la Constitución.

La finalidad de la inaplicación de una norma debe ser la mayor protección de los derechos fundamentales de los administrados.



# CARACTERÍSTICAS DE JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Art. 154° CT

1. De Observancia Obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

Deben ser publicadas en el Diario Oficial “El Peruano”.



## **SUPUESTOS DE JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA**

Art. 154° CT

1. Resoluciones que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.

2. Resoluciones que aplican la norma de mayor jerarquía. (Art. 102° CT).

3. Resoluciones que deciden el criterio que debe prevalecer ante fallos contradictorios entre sí.

4. Resoluciones emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas.



# CRITERIO RECURRENTE

Art. 154° CT

Cuando el criterio ha sido recogido en tres (3) resoluciones emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad. Dichas resoluciones deberán provenir de tres (3) Salas diferentes de la misma especialidad, a partir de 2008.

Cuando exista dos (2) Salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas Salas, de manera conjunta, sumen tres (3) resoluciones.

Cuando exista una (1) Sala Especializada, el criterio recurrente deberá verificarse sólo en dicha Sala.

Base Legal

Art. 154° CT

D. Legislativo N° 1113

D. Supremo N° 206-2012-EF

Acta de Reunión de Sala Plena N° 2012-33



# RECURSO DE APELACIÓN

Se interpone ante órgano que emitió resolución impugnada para que eleve al superior, previa verificación de requisitos admisibilidad.

Sin pago previo de deuda dentro de 15 días hábiles de notificada.

Con pago previo o carta fianza, vencidos 15 días hábiles de notificada hasta 6 meses.

Pago previo de deuda no impugnada.

Solo se discuten aspectos reclamados salvo los incorporados por Administración.



# PRESENTACIÓN DE LA APELACIÓN

Art. 145° CT

El recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada.

Solo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad, el órgano que dictó la resolución apelada elevará el expediente al Tribunal Fiscal.

Dentro de los **30 días hábiles** siguientes a la presentación de la apelación.

Dentro de los **15 días hábiles** siguientes a la presentación de la apelación, tratándose de apelaciones de resoluciones que resuelvan los reclamos sobre 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.



# JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 00927-4-2011

“Que la recurrente ha presentado el recurso de apelación contra la Resolución (...) directamente ante la mesa de partes del Tribunal Fiscal, por lo que atendiendo a lo dispuesto en la norma glosada [Art. 145° del CT], procede remitir los actuados a la Administración a efecto que verifique los requisitos de admisibilidad del recurso interpuesto (...).”



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## REQUISITO DEL PAGO PREVIO

Art. 146° CT

- ✓ NO es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la apelación.
- ✓ Por la parte de la deuda no apelada, el apelante deberá acreditar que pagó dicha parte actualizada hasta la fecha en que realice el pago, para que la apelación sea aceptada.



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## REQUISITO DEL PAGO PREVIO

Art. 146° CT

**SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS VINCULADAS CON LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

### DEVOLUCIÓN

Mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2003-03 del 17 de febrero de 2003, este Tribunal señaló que la exigencia de pago de la deuda reclamada o la presentación de la carta fianza no resulta pertinente tratándose de las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución, dado que no existe deuda tributaria a favor del fisco que deba ser pagada, criterio que se hace extensible a los demás procedimientos no contenciosos, en consecuencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie sobre el fondo del asunto.

(RTF N° 07492-11-2011).



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## REQUISITO DEL PAGO PREVIO

Art. 146° CT

**SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS VINCULADAS CON LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

## PRESCRIPCIÓN

“Que el recurrente no estaba obligado a acreditar dicho pago [pago previo], toda vez que, al no existir deuda tributaria por regularizar, los únicos requisitos que debía cumplir el recurso de apelación son los mencionados en el primer párrafo del artículo 146° del Código Tributario, por lo que corresponde revocar la Resolución (...), y admitir a trámite la apelación presentada (...”).

(RTF N° 03262-7-2011).



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## REQUISITO DEL PAGO PREVIO

Art. 146° CT

**SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS VINCULADAS CON LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

### EXONERACIÓN

“Que asimismo, en la apelada se señala que el recurrente no cumplió con acreditar el pago de la totalidad de la deuda apelada, al respecto debe tenerse en cuenta que al tratarse de una solicitud de exoneración, no corresponde que se exija el pago previo de deuda para admitir a trámite la apelación”.

(RTF N° 01629-7-2011).



# EL RECURSO DE APPELACIÓN

## REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

Art. 146° CT

- ✓ Hoja de Información Sumaria, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia.
- ✓ Escrito fundamentado.
- ✓ Escrito autorizado por letrado: consignando el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil.
- ✓ Acreditar poderes, en caso actuar en representación.  
(Art. 23° CT).



## HOJA DE INFORMACIÓN SUMARIA

# REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

- ✓ RSP N° 083-99/SUNAT, modificado por RSP N° 106-2005-SUNAT.
- ✓ Finalidad: obtener la información que permita:
  - Agilizar el proceso de resolución de expedientes.
  - Sistematizar la información relativa a los recursos impugnativos.
- ✓ La información consignada en la HIS necesariamente deberá coincidir con la información detallada por el deudor tributario en el escrito de reclamación o de apelación.

(Inciso a) del Art. 3° de la RSP N° 083-99/SUNAT)



# REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

## HOJA DE INFORMACIÓN SUMARIA

- ✓ Se trata de un requisito de admisibilidad, que si no es subsanado impedirá un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.  
(RTF N° 09265-1-2007)
- ✓ Es un requisito exigible respecto a procedimientos seguidos ante la SUNAT, no siendo exigible para procedimientos que se tramitan ante un Gobierno Local y con posterioridad a ello ante el Tribunal Fiscal.  
(RTF N° 08252-11-2011)
- ✓ Debe tratarse del formato vigente al momento de interponerse el recurso de reclamación o apelación.  
(RTF N° 03447-4-2010)
- ✓ La información consignada en la HIS debe coincidir con la detallada en el escrito de reclamación o apelación.  
(RTF N° 11301-1-2011)
- ✓ La Firma del contribuyente o representante puede constar solo en el escrito de reclamación o apelación.  
(RTF N° 05960-4-2010)



# REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

## FIRMA Y REGISTRO HÁBIL DEL ABOGADO

“(...) si bien uno de los requisitos de admisibilidad de las apelaciones o reclamaciones es el número de registro hábil del abogado que autoriza el recurso, éste se cumple con la sola consignación de dicho número en el escrito respectivo, salvo que la Administración compruebe que no es hábil sobre la base de la información que puede obtener del Colegio de Abogados al que pertenece el letrado, caso en el cual deberá requerir al contribuyente a efecto que subsane la omisión en el plazo establecido”.

(RTF N° 06529-2-2004, 01265-5-2006, 08252-11-2011)



# REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

## PODER

“Que en tal sentido, no procedía que la Administración requiriera el poder que acreditara la calidad de representante de la persona que formuló la reclamación, debido a que el mismo constaba en sus archivos [Comprobante de Información Registrada – CIR]” (...”).

(RTF N° 12385-5-2010, 10771-5-2010, 09383-5-2012).



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## ASPECTOS INIMPUGNABLES

Art. 147º CT

- ✓ Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.



# MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

Art. 148 CT

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario.

Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

También, cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.



# PLAZO PROBATORIO

Art. 125° CT

El plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de:

Treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

Cinco (5) días hábiles, en el caso de 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.



# JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 00056-4-2007

*“Que sin perjuicio de lo expuesto cabe agregar que según reiterada jurisprudencia de este Tribunal, tampoco procede que se meritúe la documentación presentada en esta instancia, dado que el recurrente no acreditó que la omisión no se generó por su causa, ni canceló o afianzó el monto de la deuda reclamada, de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario, en concordancia con el artículo 148° del mismo Código”.*



# EL RECURSO DE APPELACIÓN

## PLAZOS PARA RESOLVER APELACIONES

Art. 150º CT

- ✓ Plazo general: 12 meses.
- ✓ Precios de transferencia: 18 meses.
- ✓ Resolución de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículo, cierre temporal de establecimiento y resoluciones que sustituyan a las anteriores: 20 días hábiles.
- ✓ Intervención Excluyente de Propiedad: 20 días hábiles.



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## PLAZOS PARA RESOLVER APELACIONES

Art. 150º CT

- ✓ “El plazo de seis (6) meses establecido por el artículo 146º del Código Tributario es de caducidad, razón por la cual de haberse formulado el recurso de apelación vencido dicho plazo, no procede conceder la apelación aún cuando la recurrente hubiese efectuado el pago de la deuda impugnada”.

(RTF N° 06090-10-2011)



# DENEGATORIA FICA DE RECLAMACIÓN

Art. 144° CT

Cuando se formule una reclamación ante la AT y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafo del Art. 142°, el interesado puede considerar desestimada su reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:

Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía.

Interponer apelación ante el TF, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al TF.



# EL SILENCIO ADMINISTRATIVO

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO	SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO
<p>Numeral 188.2 del Art. 188° de LPAG:</p> <p>El silencio administrativo tiene para todos los efectos el <b>carácter de resolución</b> que pone fin al procedimiento, sin perjuicio de la potestad de nulidad de oficio prevista en el artículo 202° de la presente Ley.</p> <p><i>Las leyes que regulan los silencios positivos no imponen a la Administración el deber, después de haberse producido el otorgamiento presunto, de resolver expresamente la petición del particular.</i></p>	<p>Numeral 188.3 del Art. 188° de la LPAG:</p> <p>El silencio administrativo negativo tiene por efecto <b>habilitar al administrado la interposición de los recursos administrativos</b> y acciones judiciales pertinentes.</p> <p>Numeral 188.4 del Art. 188° de la LPAG:</p> <p>Aun cuando opere el silencio administrativo negativo, la <b>administración mantiene la obligación de resolver</b>, bajo responsabilidad, hasta que se le notifique que el asunto ha sido sometido a conocimiento de una autoridad jurisdiccional o el administrado haya hecho uso de los recursos administrativos respectivos.</p>



# EL SILENCIO ADMINISTRATIVO

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO	SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO
<p><i>¿El silencio administrativo positivo inicia el cómputo de plazos y términos para su impugnación?</i></p>	<p>Numeral 188.5 del Art. 188° de la LPAG:</p> <p>El silencio administrativo negativo no inicia el cómputo de plazos ni términos para su impugnación.</p>



# EL SILENCIO ADMINISTRATIVO

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO	SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO
<p><b>Primera Disposición Transitoria, Complementaria y Final de la Ley del Silencio Administrativo, Ley N° 29060</b></p> <p><b>En materia tributaria y aduanera, el silencio administrativo se regirá por sus leyes y normas especiales.</b> Tratándose de procedimientos administrativos que tengan incidencia en la determinación de la obligación tributaria o aduanera, se aplicará el segundo párrafo del artículo 163° del Código Tributario.</p>	<p><b>Artículo 144° del TUO del Código Tributario</b></p> <p>Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142°, el interesado puede considerar <b>desestimada la reclamación</b>, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía.</li><li>2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.</li></ol>



# EL SILENCIO ADMINISTRATIVO

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO	SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO
<p><b>Primera Disposición Transitoria, Complementaria y Final de la Ley del Silencio Administrativo, Ley N° 29060</b></p> <p><b>En materia tributaria y aduanera, el silencio administrativo se regirá por sus leyes y normas especiales.</b> Tratándose de procedimientos administrativos que tengan incidencia en la determinación de la obligación tributaria o aduanera, se aplicará el segundo párrafo del artículo 163° del Código Tributario.</p>	<p><b>Artículo 163° del TUO del Código Tributario</b></p> <p>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.</p> <p>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 <b>dando por denegada su solicitud.</b></p>



# CASO PRÁCTICO

- ❖ El 24.01.2011, el señor Pablo Villanueva interpone recurso de reclamación dentro del plazo de ley contra la Resolución de Determinación emitida por la SUNAT, por concepto de Impuesto a la Renta del 2008.
- ❖ El 24.10.2011 se cumple el plazo de nueve (9) meses para que la SUNAT resuelva el recurso de reclamación, sin embargo, al vencimiento de este plazo no emite pronunciamiento alguno.
- ❖ El 17.07.2012, el señor Villanueva regresa de viaje, y en vista a la inactividad de la SUNAT, decide acogerse al silencio administrativo negativo, e interpone recurso de apelación contra la denegatoria ficta de su reclamación.



## CASO PRÁCTICO

- ❖ El 20.08.2012, la SUNAT emite la Resolución de Intendencia declarando inadmisible el recurso de apelación, y “firme” la Resolución Denegatoria Ficta, pues no había sido impugnada en el plazo de seis (6) meses. En los considerandos de la RI, se aprecia como sustento legal, el artículo 146° del Código Tributario y el artículo 212° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- ❖ ¿Está de acuerdo con la RI?, ¿podría hacer algo el señor Villanueva?



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## APELACIÓN DE PURO DERECHO

Art. 151º CT

- ✓ Se presenta ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el Art. 146º del CT y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.
- ✓ El Tribunal para conocer de la apelación, previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho. En caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación.
- ✓ Debe tratarse de una impugnación de puro derecho: la controversia debe versar sobre la interpretación y aplicación de una norma tributaria, no existiendo hechos que probar.



# EL RECURSO DE APELACIÓN

## APELACIÓN DE PURO DERECHO

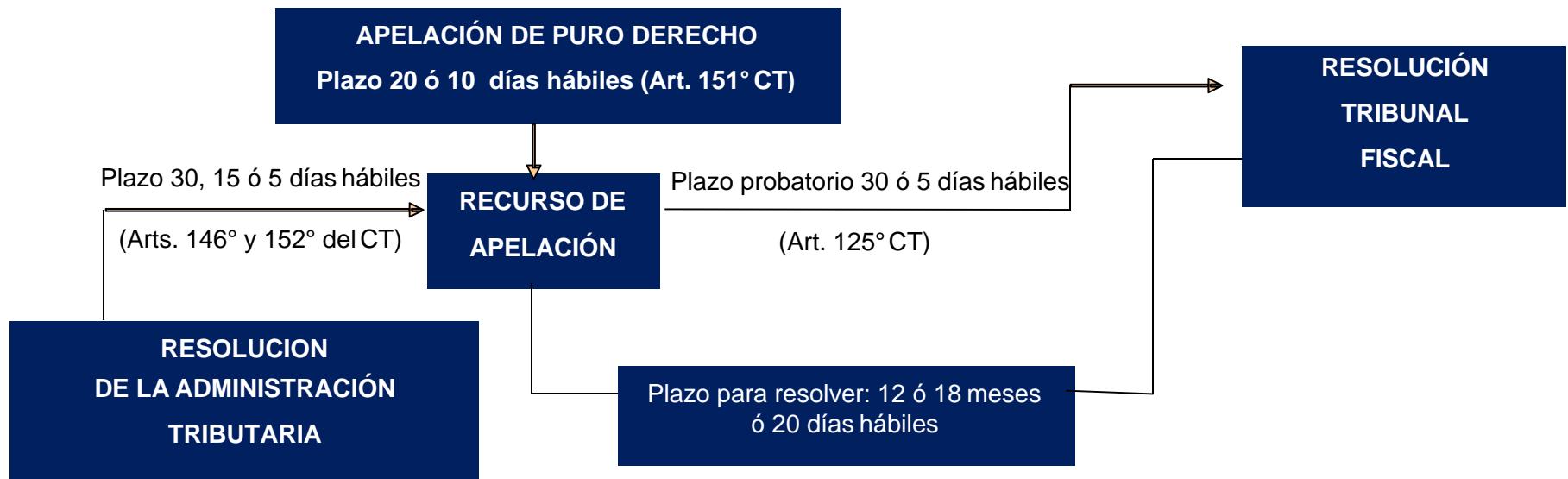
Art. 151º CT

- ✓ Mediante Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena Nº 2001-12 de 24 de octubre de 2001, se ha señalado como criterio de observancia obligatoria que el Tribunal Fiscal declarará la nulidad del concesorio, cuando la Administración no haya verificado si existe reclamación en trámite, solo en aquellos casos en que la apelación califique de puro derecho.

(RTF Nº 09427-9-2011)



# LA APELACIÓN



## Requisitos de Admisibilidad (Art. 146° CT)

(Art. 150° CT)

Escrito fundamentado  
Escrito autorizado por abogado hábil  
Hoja de Información Sumaria  
Poder

## Plazo

Vencido el plazo de 15 días para apelar, se debe pagar o afianzar la deuda.



## **SOLICITUD DE CORRECCION, ACLARACIÓN O AMPLIACIÓN**

Art. 153° CT

