

## **INFORME N.º 061-2013-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

En el marco de lo dispuesto por el numeral 3º del artículo 137º, el segundo párrafo del artículo 141º y el penúltimo párrafo del artículo 146º del Código Tributario, se consulta si en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal revoca en parte la resolución apelada, procede la ejecución de la carta fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual:

- a) Se efectúe la liquidación final de la deuda tributaria, cuando el extremo revocado corresponda únicamente a dejar sin efecto un reparo y el extremo no revocado a confirmar otros reparos, y/o
- b) Se determine deuda tributaria a cargo del contribuyente como resultado de la verificación ordenada por el Tribunal Fiscal respecto de la parte revocada.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y no rmas modificatorias.

### **ANÁLISIS:**

1. El numeral 3 del artículo 137º (respecto del recurso de reclamación) y el penúltimo párrafo del artículo 146º del TUO del Código Tributario (respecto del recurso de apelación) establecen que la reclamación o apelación será admitida vencido el plazo legal, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria reclamada o apelada, actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9) o doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación o apelación respectivamente, y, en este último caso, se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada.

Las normas en mención señalan además que la referida carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 141º del TUO del Código Tributario establece que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto.

Asimismo, señala en su segundo párrafo que en caso la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el artículo 137° del citado TUO, la misma que será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria.

Como se aprecia de lo dispuesto por las citadas normas, corresponde la ejecución de la carta fianza si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria.

2. Por otro lado, se debe tener presente que el artículo 156° del TUO del Código Tributario establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria y que en caso se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario.

Asimismo, es del caso indicar que el artículo 103° del citado TUO señala que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos, y el artículo 106° de dicho cuerpo legal dispone que las notificaciones de estos surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Adicionalmente, debemos señalar que el numeral 16.1 del artículo 16° de la Ley N.° 27444<sup>(1)</sup> establece que el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, cumpliendo con las formalidades dispuestas en el capítulo III de la precitada Ley.

3. Ahora bien, en lo que respecta al primer supuesto planteado en la consulta, referido a aquellos casos en que el Tribunal Fiscal al revocar en parte la resolución apelada, únicamente deja sin efecto uno o más reparos y confirma los demás; es del caso señalar que si bien no cabe un nuevo pronunciamiento del Tribunal Fiscal en torno a los reparos dejados sin efecto y a los confirmados por este<sup>(2)</sup>, para el cobro de la deuda tributaria correspondiente a estos, resulta necesario que previamente la Administración Tributaria emita una resolución de cumplimiento que contenga la liquidación de su importe y la notifique al contribuyente.

En tal sentido, en el supuesto bajo análisis, será recién con la emisión de la resolución de cumplimiento que se determinará la cuantía de la deuda

---

<sup>1</sup> Ley del Procedimiento Administrativo General, publicada el 11.4.2001, y normas modificatorias.

De acuerdo a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

<sup>2</sup> El artículo 153° del TUO del Código Tributario establece que contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa.

tributaria correspondiente a los reparos confirmados por el Tribunal Fiscal, acto que de acuerdo a lo dispuesto por las normas señaladas en el ítem 2 del presente Informe, será eficaz a partir del momento en que su notificación surta efectos, esto es, desde el día hábil siguiente al de su recepción o entrega según sea el caso.

Sin perjuicio de ello, se debe tener presente que el Tribunal Fiscal ha emitido la Resolución N.º 04514-1-2006<sup>(3)</sup>, en la cual ha establecido como criterio de observancia obligatoria que *“En los casos en que el Tribunal Fiscal haya resuelto un asunto controvertido en forma definitiva, no procede la actuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración hubiera dado al fallo emitido”*.

Así pues, fluye del citado pronunciamiento que el deudor tributario tendrá derecho a cuestionar en la vía de apelación la resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria, si esta no ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal.

En consecuencia, toda vez que en el supuesto materia de análisis, la ejecución de la carta fianza tiene como finalidad que el importe de la misma sea imputado a la deuda tributaria confirmada por el Tribunal Fiscal, lo cual solo será posible en la medida que dicha deuda se encuentre liquidada y exista certeza respecto a su cuantía; será recién a partir del día siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la que se hubiere efectuado dicha liquidación, y siempre que el contribuyente no haya presentado, en el plazo de ley, recurso de apelación respecto de esta, que corresponderá su ejecución, ya que solo desde ese momento tendrá el carácter de firme la liquidación de la deuda efectuada por la Administración Tributaria en la resolución en mención.

Ahora bien, si el contribuyente presenta un recurso de apelación contra la resolución de cumplimiento a la que nos hemos referido en el párrafo anterior, solo se podrá ejecutar la carta fianza a partir del día siguiente de notificada la resolución del Tribunal Fiscal en que emita pronunciamiento confirmando dicha resolución, toda vez que será recién a partir de ese momento que existirá certeza respecto de la cuantía de la deuda liquidada en la resolución en mención.

4. Por otro lado, en lo que concierne al segundo supuesto planteado en la consulta, referido a aquellos casos en que la Administración Tributaria determine deuda tributaria al contribuyente como resultado de la verificación ordenada por el Tribunal Fiscal que diera lugar a la revocación respectiva; debemos señalar que si bien en dicho supuesto, al igual que en el desarrollado en el ítem anterior, existe una parte de la deuda tributaria materia de apelación que ha sido confirmada por el Tribunal Fiscal, existe otra parte respecto de la cual la Administración Tributaria, en cumplimiento de lo ordenado por dicho órgano colegiado, debe efectuar una nueva

---

<sup>3</sup> Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30.9.2006.

verificación, producto de la cual esta podría determinar finalmente la existencia de deuda tributaria por los conceptos involucrados.

Siendo ello así, en este segundo supuesto no se puede afirmar que exista un pronunciamiento definitivo por parte del Tribunal Fiscal con relación a la deuda tributaria que fuera materia de apelación, dado que en caso la Administración Tributaria determine en una resolución de cumplimiento la existencia de deuda respecto de la parte sobre la que dicho órgano colegiado dispuso que se efectúe una nueva verificación, el contribuyente, en ejercicio de su derecho de defensa, podría válidamente impugnar dicha determinación apelando la resolución de cumplimiento en mención y el Tribunal Fiscal, de ser el caso, dejarla sin efecto.

En consecuencia, toda vez que para efectuar el cobro de una deuda tributaria es necesario que esta sea líquida y exista certeza respecto a su cuantía, situación que no se cumple en el presente caso, dado que no tiene carácter de definitiva la deuda determinada por la Administración en la resolución de cumplimiento, no procede la ejecución de la carta fianza.

5. Adicionalmente a lo señalado en los numerales 3 y 4 del presente Informe, es del caso indicar que si en el supuesto materia de análisis, el vencimiento de la carta fianza pudiese ocurrir después de emitido el pronunciamiento del Tribunal Fiscal pero antes de la emisión de la resolución de cumplimiento, la Administración Tributaria podrá requerir al contribuyente su renovación, toda vez que si bien es solicitada para efectos de subsanar la extemporaneidad en la presentación del recurso impugnatorio o a fin que se admita como medio probatorio el que habiendo sido requerido durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido; su finalidad es la de garantizar el cobro de la deuda tributaria una vez que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento definitivo sobre el recurso de apelación presentado y exista certeza respecto de su cuantía, lo cual no ocurre en los supuestos antes indicados.

Ahora bien, cabe indicar que lo antes señalado no contradice el criterio establecido en el Informe N.º 077-2012-SUNAT/4B0000, en el sentido que *“la Administración Tributaria no puede exigir que un contribuyente renueve una carta fianza presentada a efecto que se admita a trámite un recurso de apelación extemporáneo cuando el Tribunal Fiscal ha resuelto dicho recurso poniendo fin a la etapa de apelación del procedimiento contencioso tributario”*, toda vez que conforme se desprende de lo señalado en el rubro Análisis del citado Informe, dicho criterio resulta aplicable a aquel supuesto en que el Tribunal Fiscal emite pronunciamiento definitivo poniendo fin a la etapa de apelación, no requiriendo por tanto, para su aplicación, la emisión de una resolución de cumplimiento; supuesto distinto al que es materia de análisis en el presente Informe.

## **CONCLUSIONES:**

1. Procede la ejecución de la carta fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual se efectúe la liquidación final de la deuda tributaria, cuando el extremo revocado corresponda

únicamente a dejar sin efecto un reparo y el extremo no revocado a confirmar otros reparos, siempre que el deudor tributario no presente un recurso de apelación, en el plazo de ley, contra dicha resolución impugnando la liquidación efectuada por la Administración Tributaria.

Si el contribuyente presenta el recurso de apelación en mención, solo se podrá ejecutar la carta fianza a partir del día siguiente de notificada la resolución del Tribunal Fiscal en que emita pronunciamiento confirmando la resolución de cumplimiento antes señalada.

2. No procede la ejecución de la carta fianza desde el día hábil siguiente de notificada la resolución de cumplimiento en la cual se determine deuda tributaria a cargo del contribuyente, con relación a aquella parte respecto de la cual el Tribunal Fiscal dispuso que se efectúe una nueva verificación.

Lima, 27 MAR. 2013

ORIGINAL FIRMADO POR  
**Liliana Consuelo Chipoco Saldías**  
Intendente Nacional Jurídico (e)

ere  
A0798 -D12  
CÓDIGO TRIBUTARIO – Ejecución de Carta Fianza.