

INFORME N.º 079-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas orientadas a determinar si, tratándose de la reclamación conjunta de una Resolución de Determinación y una Resolución de Multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, en la que se impugna la totalidad de los reparos que dieron lugar a la determinación de la deuda tributaria por pagar y la sanción de multa contenida en dichas resoluciones, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos, debe entenderse por “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” a que alude el artículo 141º del Código Tributario:

- a) El monto de la deuda tributaria por pagar contenido en dichas Resoluciones; o,
- b) El monto que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el importe de los reparos, tratándose de la Resolución de Determinación, o el 50% de tal monto en el caso de la Resolución de Multa; independientemente de que dichos montos sean mayores al importe de la deuda tributaria por pagar contenido en las Resoluciones de Determinación y de Multa impugnadas.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el primer párrafo del artículo 141º del TUO del Código Tributario, en la etapa de la reclamación, 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 actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Como se puede apreciar de la norma glosada, los medios probatorios que no fueron presentados y/o exhibidos por el deudor tributario durante el procedimiento de verificación o fiscalización, pese a haber sido requeridos por la Administración Tributaria⁽¹⁾, no podrán ser admitidos por esta en la etapa de la reclamación, salvo que el deudor acredite:

¹ En adelante, medios probatorios extemporáneos.

- a) Que la falta de presentación o exhibición no se debió a su causa; o,
 - b) La cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, actualizado a la fecha de pago; o,
 - c) Presente carta bancaria o financiera por el monto antes señalado, actualizado conforme a lo dispuesto en la mencionada norma.
2. Ahora bien, a efectos de delimitar qué debe entenderse por “monto reclamado vinculado a las prueba presentadas” a que se alude en los acápite b) y c) del numeral precedente, cabe traer a colación la Resolución N.º 11160-8-2014, en la que si bien el Tribunal Fiscal ha establecido un criterio de observancia obligatoria aplicable únicamente en aquellos casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado⁽²⁾, la adopción de dicho criterio toma como base un análisis del mencionado concepto⁽³⁾, el cual corresponde tener en cuenta.

Así, en la referida Resolución, el Tribunal Fiscal afirma lo siguiente:

“(...) cuando los artículos 141º y 148º del Código Tributario aluden a montos “reclamados” o “impugnados” vinculados con los medios probatorios ofrecidos, debe entenderse que se hace referencia al monto contenido en los actos administrativos impugnados (...).

En efecto, los citados artículos hacen referencia al vocablo “cancelar” el monto reclamado o impugnado, y de conformidad con el Diccionario de la

² En la mencionada Resolución, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 4.10.2014, el Tribunal Fiscal establece el siguiente criterio:

“En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141º del Código Tributario.”

Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148º del Código Tributario.

A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa”.

³ En tanto se concluye que, en el supuesto que el acto administrativo impugnado no contenga importe a pagar, el deudor tributario solo puede acreditar que la omisión en la presentación de los medios probatorios requeridos en el procedimiento de verificación o fiscalización no se generó por su causa, al descartar la posibilidad de que en tal supuesto se efectúe el pago o presentación de carta fianza respecto del “monto reclamado” vinculado a las pruebas presentadas.

Lengua Española de la Real Academia Española, cancelar implica “Acabar de pagar una deuda” (...).

Esto se ratifica además por el hecho que la norma señala que el monto a cancelar debe ser actualizado dado que, conforme con el Código Tributario, las únicas sumas que se actualizan (con el IPC⁴) o la tasa de interés moratorio – TIM, según corresponda), son el tributo o las multas de carácter tributario.

Cabe precisar que igual conclusión se aprecia de la remisión efectuada por el artículo 141° al artículo 137° del Código Tributario en cuanto al monto, plazos y períodos de la carta fianza. En efecto, como se ha mencionado, en cuanto al monto de la carta fianza, se exige que éste sea actualizado hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación y se prevé que si la Administración declara infundada o fundada en parte la reclamación y se apela dicha resolución, el deudor tributario deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados por el artículo 137° del citado código. A ello se agrega que la 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 con las condiciones señaladas por la Administración Tributaria, siendo que de existir algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

En tal sentido, si la alternativa a pagar el monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas es presentar una carta fianza “por dicho monto” y si se prevé que de declararse infundada o fundada en parte dicha reclamación “dicho monto” debe ser actualizado por el mismo monto, plazo y períodos previstos por el artículo 137° del Código Tributario, el que hace referencia a la deuda tributaria, se debe entender que el monto reclamado hace alusión a ésta, es decir, al importe consignado en el acto administrativo impugnado, dado que no haría sentido exigir la cancelación de un monto distinto al que sirve de base para emitir la carta fianza.

Lo expuesto hace sentido con el hecho que lo que pretende la Administración con el otorgamiento de una carta fianza, por un importe actualizado, es asegurar el cobro de una deuda tributaria, ante la eventualidad que una reclamación o apelación no fuesen favorables al deudor tributario, por lo que no cabría asumir que el monto reclamado o impugnado corresponde a otro importe.

⁴ Índice de Precios al Consumidor.

(...)

Al respecto, cabe precisar que no podría entenderse que el monto reclamado o impugnado está referido al importe del reparo que motivó la emisión del acto materia de impugnación, pues el recurso de reclamación o apelación se dirige contra éste último, el cual contiene, finalmente la existencia y cuantía del crédito o de la deuda tributaria. Por consiguiente, el monto reclamado o impugnado solo puede estar referido al importe a cancelar contenido en el acto administrativo impugnado.”

En ese sentido, y en tanto el monto reclamado está referido al importe a cancelar contenido en el acto administrativo impugnado, es decir a la deuda tributaria por pagar liquidada en dicho acto y que hubiera sido motivo de reclamación, por “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” a que alude el artículo 141° del TUO del Código Tributario, debe entenderse el monto de la deuda tributaria determinado como importe a pagar en el acto administrativo impugnado y que sea materia de reclamación, en la medida de su vinculación con los medios probatorios extemporáneos.

3. Considerando lo antes expuesto, cabe indicar que tratándose de una Resolución de Determinación en la que se determina deuda tributaria por pagar, la cual es reclamada por la totalidad de los reparos que dieron lugar a su emisión, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos que motivaron la determinación de la deuda contenida en dicha Resolución, el “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” será el importe total de tal deuda.

Mal podría afirmarse que “el monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” a que alude el artículo 141° del TUO del Código Tributario sea, en el supuesto planteado, el importe que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el monto de los reparos, independientemente de que este sea mayor a la deuda tributaria por pagar establecida en la Resolución de Determinación impugnada, en tanto ello no tomaría en cuenta que la reclamación versa sobre esta última, la que, por ende, debe constituir el referente para el pago o afianzamiento que exige la mencionada norma.

4. De otro lado, tratándose de la Resolución de Multa a la que se alude en la consulta, debe tenerse en cuenta que conforme al numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otros, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos; infracción que es sancionada con una multa⁽⁵⁾ equivalente al 50% del tributo omitido,

⁵ Resulta oportuno tener en cuenta que de conformidad con el artículo 28° del TUO del Código Tributario, la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

concepto que es definido⁽⁶⁾ como la diferencia entre el tributo resultante del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante de dicho período o ejercicio⁽⁷⁾.

Como se puede apreciar, como resultado de su labor de fiscalización destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración Tributaria puede constatar la inexactitud de lo determinado y declarado por el deudor tributario, lo cual conllevaría no solo la modificación de tal determinación con la emisión de una Resolución de Determinación⁽⁸⁾, sino además la aplicación de la sanción correspondiente a la infracción antes referida, a través de la respectiva Resolución de Multa.

Nótese que aun cuando las aludidas Resoluciones de Determinación y de Multa constituyen actos distintos e independientes, ambos tienen su origen en los reparos que hubiera podido efectuar la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización.

En ese sentido, dado que la impugnación de la Resolución de Multa en mención tiene por objeto que se revise la aplicación y/o monto de la sanción, derivada de tales reparos, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos que motivaron la aplicación de la sanción de multa contenida en dicha Resolución, por “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” debe entenderse el importe total de la deuda o multa establecida en la mencionada Resolución.

Finalmente, y de manera similar a lo señalado en el numeral anterior del presente Análisis, mal podría afirmarse que el “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” a que alude el artículo 141° del TUO del Código Tributario sea, en el supuesto planteado, el 50% del monto que resulte de aplicar la tasa del Impuesto sobre el importe de los reparos que dan lugar a la aplicación de la sanción, independientemente de que este sea mayor a la deuda tributaria establecida en la Resolución de Multa, en tanto ello no tomaría en cuenta que la reclamación versa sobre esta última, la que, por ende, debe

⁶ En la Nota 21 de las Tablas I y II, así como en la Nota 13 de la Tabla III de Infracciones y Sanciones del TUO del Código Tributario.

⁷ El cual, tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, no toma en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas; sin perjuicio de lo cual, debe considerarse las demás disposiciones contenidas en las referidas Notas 21 y 13 de las Tablas I, II y III de Infracciones y Sanciones del TUO del Código Tributario, según corresponda.

⁸ De acuerdo con lo establecido en el artículo 76° del TUO del Código Tributario, la Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

constituir el referente para el pago o afianzamiento que exige la mencionada norma.

CONCLUSIONES:

1. Tratándose de una Resolución de Determinación en la que se determina deuda tributaria por pagar, la cual es reclamada por la totalidad de los reparos que dieron lugar a su emisión, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos que motivaron la determinación de la deuda contenida en dicha Resolución, el “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” a que alude el artículo 141° del TUO del Código Tributario será el importe total de tal deuda.
2. En el caso de la Resolución de Multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, impugnada conjuntamente con la Resolución de Determinación a que se hace referencia en el numeral anterior, por la totalidad de los reparos que dieron lugar a la aplicación de la sanción, para efectos de la admisión de medios probatorios extemporáneos presentados respecto de todos los reparos, por “monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” debe entenderse el importe total de la deuda o multa establecida en la mencionada Resolución.

Lima, 02 JUN. 2015

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

cpf
CT0310-2015
CT0359-2015
Código Tributario – Medios probatorios extemporáneos.