



JURISPRUDENCIA

Año XXVII / N° 1082

8071

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL N° 02162-Q-2018

(El Tachado de los datos de los administrados en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02162-Q-2018 se sustenta en lo dispuesto por el artículo 85° del Código Tributario, referente a la reserva tributaria)

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 16288-2017
INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 9 de julio de 2018

VISTA la queja presentada por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX identificada con RUC N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, contra la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa cuestiona que mediante la Carta N° 186-2017-SUNAT/7EA200 de 24 de noviembre de 2017, la Administración haya ampliado indebidamente el procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del periodo enero a diciembre de 2015, a uno de tipo definitivo, pese a que ya había transcurrido el plazo de seis (6) meses aplicable a la fiscalización parcial, habiéndose emitido el Requerimiento N° 0222170010360 mediante el cual se le requiere, entre otros, la misma documentación que presentó anteriormente en el aludido procedimiento de fiscalización parcial, por lo que sostiene que se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 62-A° del Código Tributario.

Que en respuesta a lo solicitado con los Proveídos N° 1639-Q-2017 y 0856-Q-2018 (fojas 26, 27 y 88), la Administración remitió los Oficios N° 00126-2018-SUNAT/7E7400 y 3672-2018-SUNAT/7E7400 (fojas 87 y 106), adjuntando los Informes N° 001-2018-SUNAT/7EA204 y 03-2018-SUNAT/7EA200 (fojas 85, 86 y 105), en los que señaló que mediante la Carta N° 186-2017-SUNAT/7EA200 comunicó a la quejosa la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial iniciado con Carta N° 160021559189-01-SUNAT a uno de tipo definitivo; que la fecha en que se inició el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 61° y el artículo 62° del Código Tributario del citado procedimiento de fiscalización de tipo parcial fue el 19 de enero de 2017; que al momento de notificar la Carta N° 186-2017-SUNAT/7EA200 ya había transcurrido el plazo de 6 meses, no habiéndose presentado causales de suspensión del mencionado plazo; asimismo, refiere que a la fecha no se han emitido ni notificado valores producto de la fiscalización efectuada.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyen competencia al Tribunal Fiscal.

Que en el último párrafo del artículo 61° del aludido código, introducido por el Decreto Legislativo N° 1311¹, señala que en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o que resuelva una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación procede interponer la queja prevista en el artículo 155°.

Que conforme se precisó anteriormente, la Administración ha informado a fojas 86 y 105, que el procedimiento de fiscalización materia de queja se encuentra en trámite, no habiéndose emitido valores como consecuencia del mismo, por lo que esta instancia es competente para emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos planteados por la quejosa.

Que a fin de resolver la presente queja se requiere determinar si la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes del vencimiento del plazo de fiscalización de seis meses.

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera: “La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial”. En cambio, conforme con la segunda: “La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva puede efectuarse después de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial”.

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 de 25 de junio de 2018 se aprobó la primera interpretación. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

“El artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1315 prevé que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

A ello agrega que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios y para tal efecto, señala facultades discrecionales, tales como: Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentran obligados a llevar contabilidad, c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros”.

Ahora bien, el artículo 61 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración

¹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

² Como correlato, el artículo 87 del citado código prevé que los administrados tienen la obligación de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, en especial, deben permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas (numeral 5).

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. La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Añade que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. Se prevé que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión y b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62°-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Cabe indicar que el numeral 1) del artículo 62-A del citado código, referido al plazo de fiscalización definitiva, establece que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización³. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

En relación con el plazo de fiscalización, el artículo 12 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece que: "los plazos establecidos en los artículos 61 y 62-A del Código Tributario sólo son aplicables para el Procedimiento de Fiscalización Parcial y el Procedimiento de Fiscalización Definitiva respectivamente". Dispone también que: "Tratándose de la ampliación del Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario se iniciará en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva"⁴.

Por su parte, conforme con el numeral 4) del citado artículo 62-A, una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización, no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar⁵.

En tal sentido, el numeral 5) agrega que el vencimiento del plazo establecido en el anotado artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que éste se refiere, sin perjuicio de que luego de transcurrido dicho plazo, pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75 del citado código, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda⁶.

Cabe indicar que el numeral 6) del artículo 62-A establece causales de suspensión del plazo de fiscalización, las cuales son: a) Durante la tramitación de las pericias, b) Durante el lapso que transcurre desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita, c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades, d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria, e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario, f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización y g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria⁷.

Ahora bien, el citado artículo 61 del Código Tributario prevé además que "iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva".

En cuanto al procedimiento de fiscalización parcial, el artículo 3 del citado reglamento, modificado por Decreto

Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 octubre 2012, establece que la SUNAT a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, lo siguiente:

a) *Que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.*

b) *La ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o declaraciones aduaneras de mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar.*

c) *La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.*

Por su parte, los literales iii) y iv) del artículo 4 del mismo reglamento prevén que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2 de la citada norma, deberá indicar: a. tratándose del requerimiento de la ampliación de la fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado; y b. tratándose del primer requerimiento de la fiscalización definitiva producto de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado. Asimismo, se prevé que en ambos casos los requerimientos a que se refieren los numerales iii) y iv) serán notificados conjuntamente con la carta de ampliación de la fiscalización.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario establece que "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso"⁸. Por su parte, el artículo 76 del mismo código señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria

³ Sobre el particular, el primer párrafo del artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establece que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

⁴ Con la modificación prevista por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016 se mantiene lo establecido por este artículo en relación con el plazo. Como consecuencia de dicha modificación el citado artículo, en lugar de hacer referencia al "procedimiento de fiscalización parcial", alude al "procedimiento de fiscalización parcial distinto al regulado en el Capítulo II", siendo que dicho capítulo del reglamento regula al procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

⁵ En igual sentido, el artículo 16 del citado reglamento prevé que una vez vencido el plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al sujeto fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y período, o la declaración única de aduanas materia del procedimiento de fiscalización, según corresponda. El artículo fue modificado por el Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012, estableciéndose lo siguiente: "Una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al Sujeto Fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y período, o la Declaración Aduanera de Mercancías o los aspectos que fueron materia del Procedimiento de Fiscalización, según corresponda".

⁶ Cabe indicar que el primer párrafo del artículo 75° establece que "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso".

⁷ El primer párrafo del artículo 14° del anotado reglamento dispone que la SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante carta, todas las causales y los períodos de suspensión, así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años a que se refieren los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario, respectivamente. Este párrafo fue modificado por Decreto N° 049-2016-EF, estableciéndose que "La SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante carta, todas las causales y los períodos de suspensión así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario, salvo cuando la suspensión haya sido motivada exclusivamente por el sujeto fiscalizado en función a las causales a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 13°".

⁸ En concordancia con ello, el artículo 10 del anotado reglamento prevé que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

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. A ello agrega que los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación, no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1) y 2) del artículo 108.

En este contexto normativo, debe determinarse si la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización.

Como se aprecia de la lectura conjunta del inciso b) del artículo 61 y los numerales 1) y 4) del artículo 62-A del Código Tributario, el plazo para requerir información al administrado dentro de un procedimiento de fiscalización parcial es de seis meses⁹, cuyo cómputo se inicia una vez que la recurrente cumple con exhibir toda la documentación solicitada en el primer requerimiento.

Ahora bien, las citadas normas facultan a la Administración a ampliar el procedimiento de fiscalización a otros aspectos que inicialmente no estaban incluidos o a un procedimiento de fiscalización definitiva.

Al respecto, cuando el artículo 61 antes citado prevé que "iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva" se interpreta que si bien el plazo para requerir información y documentación se ampliará más allá de los seis meses, ambos tipos de comunicaciones, esto es, la referida a la ampliación de la fiscalización parcial para abarcar otros aspectos, como la referida a la ampliación a un procedimiento definitivo deben efectuarse antes del vencimiento del plazo de seis meses¹⁰.

En efecto, de las normas antes citadas se tiene que en ambos casos estamos ante "ampliaciones" de una fiscalización parcial, por lo que siendo así, resulta lógico que la ampliación, para ser tal, debe comunicarse dentro del plazo de seis meses, comunicación que se notificará conjuntamente con el requerimiento correspondiente, según lo previsto por el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Así, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española¹¹ el término "ampliar" significa extender o dilatar, y en ese sentido, no podría considerarse que se está ante una "ampliación" del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitivo si la comunicación se da luego de los citados seis meses, pues a este momento ya finalizó el plazo que tiene la Administración para requerir documentación e información por lo que ya no existe algún plazo susceptible de extensión o ampliación.

En tal sentido, cuando la norma señala "salvo que se realice una fiscalización definitiva" solamente está aludiendo a que en este supuesto puede alterarse el plazo de seis meses para requerir documentación e información, pero no a la oportunidad en que la Administración debe efectuar la comunicación de la ampliación. Ello es concordante además con lo que el artículo 61 señala luego de dicha salvedad, pues alude únicamente al momento desde el que debe computarse el plazo de un año de la fiscalización definitiva, plazo en el cual la Administración se encuentra facultada para seguir solicitando documentación y/o información.

Al respecto, en relación con el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03500-Q-2017¹² se ha señalado que si bien la facultad de fiscalización es discrecional, conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

A ello se agregó que, tal como se señalara en los fundamentos de la Resolución N° 1682-Q-2015¹³, las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados.

Es así que se indicó que al analizarse las posibles interpretaciones de una norma referida a una excepción al plazo de fiscalización, debían considerarse los principios del debido procedimiento, los derechos de los administrados y que "la regulación prevista por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT en cuanto a dicho procedimiento tiene por finalidad establecer un marco

jurídico para el ejercicio de la facultad de fiscalización, para que sea llevada a cabo dentro de límites razonables y previsibles¹⁴, resguardándose así la seguridad jurídica y el debido procedimiento. Es por ello importante que la norma haya contemplado un límite temporal para la Administración a efecto de requerir documentación e información al sujeto fiscalizado. Incluso, se advierte que cuando el citado código regula los casos en los que procede la prórroga del plazo de fiscalización por un año adicional, indica que se trata de algo excepcional. En tal sentido, se aprecia que la regla general es que la emisión de requerimientos de documentación e información debe estar sometida a un plazo¹⁵.

Si bien en el presente caso no se analiza una excepción al plazo de fiscalización, la interpretación de dicha resolución en el sentido que la regulación del procedimiento de fiscalización tiene por finalidad establecer un marco jurídico para el ejercicio de la facultad de fiscalización, para que sea llevada a cabo dentro de límites razonables y previsibles y que la regla general es que la emisión de requerimientos de documentación e información debe someterse a un plazo determinado, resulta aplicable al tema bajo análisis, así como los principios de predictibilidad y debido procedimiento.

Lo señalado es de gran importancia si se considera que el citado artículo 62-A no establece un plazo máximo para fiscalizar, sino un plazo dentro del cual la Administración puede requerir información o documentación al sujeto fiscalizado, siendo que el único límite temporal para efectuar la fiscalización, es el plazo con el que cuenta la Administración para determinar la obligación tributaria, es decir, el plazo prescriptorio¹⁶.

En tal sentido, considerando que la Administración solo tiene como límite para cerrar la fiscalización, notificando los valores que correspondan, el vencimiento del plazo de prescripción, las referidas reglas concernientes al plazo para requerir información o documentación tienen por finalidad de que ello no se lleve a cabo de forma arbitraria, sino en un ámbito de predictibilidad y seguridad jurídica. De lo contrario, podría suceder que a fin de seguir requiriendo documentación o información más allá del plazo de seis meses establecido en el caso de la fiscalización parcial, se amplíe el procedimiento a una fiscalización definitiva, contándose ahora por lo menos con un año adicional a esos seis meses, supuesto en el que se desvirtuaría el indicado plazo.

De permitirse ampliar la fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva fuera del plazo de seis meses, desvirtuaría no solo el plazo de fiscalización parcial sino también el de la fiscalización definitiva. Sobre el particular, debe considerarse que de iniciarse una fiscalización definitiva, salvo que existan causales de prórroga de la fiscalización, la Administración sólo podría requerir documentación e información dentro del plazo de un año¹⁶, siendo que en el supuesto planteado, como se ha indicado, contaría por lo menos con año y medio para efectuar requerimientos, aun cuando no se haya configurado alguna causal de prórroga de la fiscalización definitiva.

⁹ Plazo en el que se considerará, de ser el caso, los períodos de suspensión del plazo, según lo previsto en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario.

¹⁰ Plazo en el que se considerará, de ser el caso, los períodos de suspensión del plazo, según lo previsto en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario.

¹¹ Al cual se puede acceder ingresando al siguiente enlace: www.rae.es.

¹² Publicada el 4 de noviembre de 2018 como jurisprudencia de observancia obligatoria, en la que se estableció como precedente que: "Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario solo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

¹³ Publicada el 30 de abril de 2015 como precedente de observancia obligatoria, en cuanto se señaló que: "Se vulnera el debido procedimiento si con ocasión de una verificación del cumplimiento de obligaciones formales a realizarse en las oficinas de la Administración, ésta no es llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el documento mediante el que se requirió la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, a menos que se comunique tal circunstancia o sea consentida por el administrado".

¹⁴ En este sentido, por ejemplo, en la exposición de motivos de dicho reglamento se señala que el procedimiento contempla principios como los de simplicidad, predictibilidad y debido procedimiento.

¹⁵ Al respecto, debe considerarse que según el artículo 63° del Código Tributario, durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, por lo que una vez que la obligación tributaria es exigible, la Administración está facultada para exigir su cumplimiento y, por tanto, a realizar la fiscalización respectiva, teniendo como límite el plazo de prescripción. En este sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08818-5-2008.

¹⁶ Contado a partir de la presentación de toda la documentación e información solicitada en el primer requerimiento de fiscalización definitiva.

Por consiguiente, con la finalidad de no desvirtuar el propósito o fin de las normas que regulan el plazo de fiscalización, la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis meses del plazo de fiscalización.

Cabe precisar que la interpretación adoptada únicamente implica que la Administración no puede ampliar el procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva concluido el plazo de seis meses. De esta manera, se evita desvirtuar las normas que establecen plazos para requerir información y documentación en el procedimiento de fiscalización, y por el contrario, se busca que el procedimiento de fiscalización se lleve con mayor predictibilidad.

En ese sentido, no existe impedimento para que la Administración, de considerarlo pertinente, y dentro de sus facultades, inicie un procedimiento de fiscalización definitiva, puesto que temporalmente su facultad de determinación sólo está limitada por el plazo de prescripción.

Por último, debe tenerse en consideración, que con la notificación de la comunicación (carta) y del requerimiento de inicio de la fiscalización definitiva se interrumpe el plazo de prescripción de la Administración para determinar la obligación tributaria¹⁷, iniciándose el cómputo de un nuevo término prescriptorio. Si se considerase que el plazo de seis meses de la fiscalización parcial para requerir información y/o documentación, no constituye un límite temporal para notificar requerimientos, podría suceder, por ejemplo, que antes que culmine el plazo de prescripción se notifique la ampliación de la fiscalización parcial a una definitiva, constituyendo ello un acto de interrupción del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, y en ese sentido, la Administración contaría con nuevo plazo de prescripción (adicional al que ya había transcurrido), extendiéndose así el procedimiento de fiscalización, lo que atentaría contra la seguridad jurídica del contribuyente.

Por lo expuesto, se concluye que la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial¹⁸.

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 de 25 de junio de 2018, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario¹⁸, modificado por Ley N° 30264¹⁹.

Que en el presente caso, se observa que mediante la Carta N° 160021559189-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0221160008620, notificados el 17 de octubre de 2016 de acuerdo a ley (fojas 80 a 84), la Administración inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2015, habiéndose señalado como elemento del tributo a fiscalizar el costo de ventas y gastos, y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar a todos los aspectos del costo de ventas, a los gastos administrativos y los gastos de ventas, para lo cual, solicitó a la quejosa la presentación de diversa documentación contable y tributaria para el día 4 de noviembre de 2016 a las 09:30 horas en el domicilio fiscal de ésta.

Que según lo señalado por la Administración (foja 86), el plazo del referido procedimiento de fiscalización se inició el 19 de enero de 2017, al haber cumplido la quejosa con presentar la totalidad de la información y/o documentación solicitada con el Requerimiento N° 0221160008620, reiterado con el Requerimiento N° 022217000275, lo que no ha sido cuestionado por la quejosa.

Que al haberse iniciado el plazo del procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2015, el 19 de enero de 2017, dicho plazo culminaría el 19 de julio de 2017, si dentro del mismo no se presentan causales de suspensión del cómputo del plazo y/o no se dispone la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva.

Que no se aprecia de autos que, durante el referido procedimiento de fiscalización parcial, hasta el 19 de julio de 2017 se hubiese producido alguna causal de suspensión prevista en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario²⁰, ni que la Administración hubiese comunicado la ampliación de la fiscalización parcial que venía practicando a una de tipo definitiva, por lo que el plazo del procedimiento de fiscalización parcial culminó en dicha fecha, de acuerdo al criterio adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 antes mencionada, en concordancia con los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario.

Que el 27 de noviembre de 2017, esto es, con posterioridad a la culminación del plazo del procedimiento de fiscalización parcial, la Administración notificó a la quejosa la Carta N°

186-2017-SUNAT/7EA200 de 24 de noviembre de 2017 (fojas 36 y 37), mediante la cual le comunicó que de acuerdo con el artículo 61° del Código Tributario dispuso ampliar el procedimiento de fiscalización parcial iniciado con la Carta N° 160021559189-01 SUNAT a un procedimiento de fiscalización definitiva.

Que asimismo, el 27 de noviembre de 2017, la Administración notificó a la quejosa, la Carta N° 160021559189-04-SUNAT y el Requerimiento N° 0222170010360 (fojas 51 a 55), con los que inició el procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2015, por lo que presentó entre otros, a Jorge Humberto Otero Cortez y Tempora Helena Morales Timana como supervisor y agente fiscalizador, solicitando además la exhibición y/o presentación de diversa documentación referida a dicho tributo y periodo.

Que teniendo en cuenta los hechos expuestos y el criterio adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 antes mencionada, al no haberse efectuado la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva hasta el 19 de julio de 2017, fecha en la que culminó el plazo de seis meses aplicable a la fiscalización parcial iniciada, la ampliación del referido procedimiento de fiscalización parcial a uno de tipo definitivo no se efectuó conforme a ley, y por ende, no surtió efectos; por lo que, los actos emitidos en el marco del aludido procedimiento de fiscalización definitiva, como la Carta N° 160021559189-04-SUNAT y el Requerimiento N° 0222170010360, no se encuentran arreglados a ley. En ese sentido, corresponde declarar fundada la queja presentada.

Que dado el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la quejosa referidos a cuestionar el Requerimiento N° 0222170010360 antes mencionado.

Con el Resolutor – Secretario Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la queja presentada.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial".

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

CERDEÑA STROMSDORFER
Resolutor – Secretario
Oficina de Atención de Quejas

¹⁷ Al respecto, el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario señala que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe "Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial".

¹⁸ 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° del mismo código, las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

¹⁹ En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial "El Peruano".

²⁰ Siendo del caso señalar que la Administración expresamente ha indicado a foja 86, que no se configuró ninguna causal de suspensión del mencionado plazo de fiscalización.