



CLUB DE CONTADORES

ClubdeContadores.com

TRANSCRIPCIÓN

**Coloquio: Procedimiento Administrativo Contencioso Ante la
SUNAT y el Tribunal Fiscal**

EXCLUSIVO PARA SOCIOS

Del ClubdeContadores.com

CONTADOR TRIBUTARIO S.A.C

Calle Los Sauces N° 203

Lima – San Isidro

Teléfono: 012212882

www.ClubdeContadores.com

Copyright © 2013. CONTADOR TRIBUTARIO S.A.C . Todos los Derechos Reservados.

Ninguna parte de esta publicación puede ser almacenada en un sistema de recuperación, transmitida o reproducida de ninguna manera, incluyendo –pero no limitada a– copia e impresión digital, sin un consentimiento anterior y permiso escrito de la editorial.

Los textos e imágenes disponibles en Internet pueden ser sujetos a derechos de autor y otros derechos intelectuales en poder de terceras partes. Todos los URL, productos, nombres, y o logotipos pueden ser marcas registradas o tener derechos de autor de sus respectivos dueños.

Este curso se vende con el conocimiento de que la editorial y el autor no están comprometidos a prestar servicios legales, contables u otros servicios profesionales. Si se requiriera asistencia legal o experta, se deben buscar los servicios de un profesional competente. La editorial quiere recalcar que la información contenida aquí puede estar sujeta a la variación de leyes o regulaciones de otros estados y / o las localidades. Se advierte a todos los usuarios que averigüen con consejeros competentes para determinar cuáles regulaciones o leyes del estado y / o leyes locales se aplican en particular a la empresa de cada usuario.

El editor ha hecho un esfuerzo en conjunto para brindar consejos útiles e informativos en los temas tratados a través de la publicación de este boletín. De todas maneras no hacen representaciones o dan garantías, ya que la totalidad o exactitud de esta fuente, y / o su aplicabilidad es concerniente a cada circunstancia específica. No aceptan responsabilidad de ningún tipo por cualquier tipo de pérdidas o daños ocasionados –o alegados de ser causados– directa o indirectamente por usar la información provista.



Participaron

Dr. Ruben del Rosario Goytizolo

Director: ClubdeContadores.com

TRAYECTORIA PROFESIONAL

- ✓ Contador Público, egresado de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega.
- ✓ Estudios de Especialización en Tributación, en la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP)
- ✓ Estudios de Tributación Internacional en la Universidad Austral, Buenos Aires, Argentina
- ✓ Profesor de Casuística Tributaria en la Diplomatura de Especialización avanzada en Tributación de la PUCP
- ✓ Socio de BIA CONSULTORES ASOCIADOS S.A.
- ✓ Fundador de la Organización Profesional EQUIDAD CONTABILIDAD & TRIBUTACIÓN
- ✓ Past Presidente del Comité de Normas Legales y Tributarias del CC de Lima
- ✓ Past Presidente de la Comisión Nacional de Tributación de la Junta de Decanos de los CCP del Perú
- ✓ Past Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET)



Participaron

Dr. C.P.C.C. Milton Alvarez Eguiluz
<http://www.bia.com.pe>

TRAYECTORIA PROFESIONAL

Milton Alvarez: Contador Público Colegiado, especializado en Tributación y Auditoría Financiera. PADE con mención en Contabilidad y Finanzas en ESAN. Maestría en Contabilidad con mención en tributación.

En sus 22 años de experiencia profesional en tributación ha atendido una amplia variedad de clientes nacionales, internacionales, subsidiarias y sucursales locales de empresas multinacionales, todas ellas de los diferentes sectores económicos, tales como: financieros, manufacturero, petrolero, minero, eléctrico, comercial, construcción, agroindustrial, pesquero, telecomunicaciones, así como empresas de servicios públicos, instituciones sin fines de lucro y otras. Fue Auditor tributario externo de la Dirección del Impuesto a la renta y al patrimonio accionario de la Dirección General de Contribuciones (SUNAT).

Trabajó por 6 años en el departamento de Impuestos de Price Waterhouse Coopers. Trabajó 9 años como Senior especialista de las áreas de planeamiento e investigación tributaria y auditoría tributaria del departamento de Impuestos de Occidental Petroleum Corporation of Perú. Laboró por 2 años ocupando el cargo de Gerente del Departamento de Impuestos de la Firma Noles Monteblanco & Asoc. En el año 1996

se hace cargo de la gerencia del departamento de Consultoría y Asesoría Legal y Tributaria de Alonso y Asociados Integrante de Ernst & Young.

En el año 2001 asume el cargo de Gerente Senior del departamento Legal y Tributario de Rodolfo Retamozo y Asociados S.C. Firma miembro de Grant Thornton

International. En el campo de la Docencia: Es Catedrático de los cursos “Seminarios de Impuestos” y “Estudio Contable de los Impuestos II” de la Facultad de Administración y Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Expositor y Panelista en diversos seminarios, conferencias, forums, cursos sobre tributación en el Colegio de Contadores Públicos de Lima y de Piura. En Marzo del 2002 fue admitido como socio a la Firma Business Intellectual Advance S.A.C. Consultores Asociados.

Pertenece al Colegio de Contadores Públicos, es Miembro de la Asociación fiscal Internacional, IFA – Grupo Peruano. También es Miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET).

Coloquio: Procedimiento contencioso administrativo ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Estimados amigos, que tengan ustedes muy buenas noches. Los saluda Rubén del Rosario. Nuevamente nos encontramos en esta oportunidad, como ya se está haciendo costumbre, para llevar adelante nuestro teleseminario sobre temas tributarios y contables.

En esta oportunidad, tenemos la grata presencia del doctor Milton Álvarez, de quien en su momento daré los detalles, para los efectos de dar inicio a esta conversación. Sin embargo, antes quería compartir con ustedes una noticia que en realidad no lo es tanto: surgió la semana pasada incertidumbre con relación a un decreto supremo que se publicó en el diario oficial *El Peruano*, el 091-2013, mediante el cual han incluido determinados bienes en el régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas.

También han designado nuevos agentes de percepción y han excluido a otros. Esta norma no tiene nada de raro porque forma parte de todos los regímenes o del gran régimen de cobro anticipado de los impuestos, particularmente del Impuesto General a las Ventas.

Lo curioso está en el hecho de que se ha incluido una serie de bienes y, a partir de ellos, una serie de nuevos agentes de retención, por lo cual yo les sugeriría a todos los miembros del club que revisen este decreto supremo que salió publicado el día 14 de mayo en el diario oficial *El Peruano* y es el número 091-2013. Primero, porque podría tratarse de algunos contribuyentes que sean clientes de ustedes o empresas en las que ustedes prestan sus servicios. En segundo lugar, porque podría tratarse de proveedores de ustedes que, habiendo sido designados como agentes de retención, no van a tener otra posibilidad que aceptar el cobro adicional que hagan estos proveedores por concepto del anticipo, del adelanto, del Impuesto General a las Ventas.

De esta manera, yo les sugiero por favor que revisen este decreto supremo y, en primer lugar, verifiquen si los productos que ustedes compran o que ustedes venden están incluidos en estos anexos y si, adicionalmente, han sido o no designados agentes percepción porque allí hay una obligación especial con relación a los aspectos formales de los libros, registros, así como de los comprobantes de pago.

Estimados amigos, como les había anticipado, esta noche tenemos la grata presencia del doctor Milton Álvarez Eguiluz. Él es socio de la firma VIA Consultores Asociados. Ha sido también auditor tributario de la firma Price Waterhouse en la división de auditoría tributaria, de asesoría legal y tributaria.

Él es contador y abogado de profesión. Ostenta ambas profesiones, de manera tal que su versación en la materia tributaria y contable tiene los matices que a todos nosotros nos interesan.

Él también es miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario y de la International Fiscal Association, IFA Grupo Peruano. De este modo, sus atributos nos van a garantizar y a permitir poder disfrutar de los conocimientos, de

las ideas y de los puntos que él nos va a transmitir acerca de un tema que es sumamente dinámico todos los días del año. Es el referido a los procedimientos administrativos contenciosos.

Yo creo que ya son muy pocos contribuyentes los que han dejado de tener esta experiencia de contacto con la Administración Tributaria sobre procedimientos de fiscalización y la preparación y presentación de recursos de reclamación ante la SUNAT y de apelación ante el Tribunal Fiscal, a partir de los cuales no solamente se han discutido temas administrativos o formales, sino también temas sustanciales de coyuntura de interpretación de las normas tributarias, que es una parte del problema que a veces los contribuyentes tenemos que enfrentar.

Pero la otra parte, que es igualmente interesante, es la referida a los procedimientos mismos, a los plazos, a las oportunidades, a las formas que hay que cumplir para poder establecer justamente la viabilidad de estos recursos de reclamación ante la SUNAT y de apelación ante el Tribunal Fiscal.

De este modo, estimados amigos, vamos a tener pues un tiempo bastante aprovechable con relación a este tema y que será seguramente de mucha utilidad para todos y cada uno de nosotros. Bienvenido, doctor Milton Álvarez. Queda usted en el uso del micrófono para dirigirse a todos los socios del club.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Buenas noches tengan todos ustedes. Es un placer poder dirigirme esta noche para tratar un tema que realmente es importante en el quehacer de las empresas. En esta oportunidad vamos a ver lo más importante del proceso contencioso tributario en el Perú.

Concretamente vamos a referirnos a los recursos impugnatorios de reclamación ante la SUNAT y de apelación ante el Tribunal Fiscal. En los siguientes minutos vamos a desarrollar la parte teórica y al final vamos a tratar de absorber las dudas que tengan a bien formular a propósito de una mejor comprensión.

Antes de iniciar la exposición, quería comentarles las razones por las cuales las empresas tienen la necesidad de interponer recursos de reclamación y/o apelación. Generalmente esto surge como resultado de una fiscalización y en la fiscalización ocurren una serie de hechos de falta de cumplimiento de algunas obligaciones formales o sustanciales que determinan una mayor obligación tributaria: más multas, más intereses.

Entonces, antes de la fiscalización se entiende que la empresa ha cumplido con presentar sus declaraciones determinando la renta neta o la base imponible del impuesto que corresponda de acuerdo a la legislación aplicable. Sin embargo, la legislación no es lo totalmente clara que todos esperamos que sea o entendible. No lo puede ser porque no puede ponerse en todos los casos de los contribuyentes sino que es genérica y está sujeta a interpretación.

Es en esta interpretación de las normas aplicadas a los hechos que surgen las discrepancias, ya sean en la fiscalización y que dan lugar a la emisión de las resoluciones de determinación, o en las resoluciones de multas.

Entonces, gran parte de los motivos por los cuales se extienden estas resoluciones es por, o no haber cumplido adecuadamente las normas en la determinación tributaria, o porque al auditor en la oportunidad de la fiscalización no se le presentó oportunamente la documentación, las pruebas en general, para sustentar los hechos tributarios.

Ustedes saben que en la fiscalización hay plazos para representar las pruebas y, vencidos esos plazos, ya no hay posibilidad de presentarlas; simplemente constituirán reparos.

Entonces, dos cosas a manera de prevención. La primera, que la determinación de las bases imponibles de los impuestos debe hacerse de acuerdo a la ley bajo la mejor interpretación que tengan disponible. Las operaciones deben ser adecuadamente sustentadas con la documentación que corresponda y, cuando ocurre una fiscalización, debe tenerse sumo cuidado en presentar oportunamente las pruebas.

La fiscalización es una auditoría de pruebas. Esto significa que tiene que privarse cualquier tipo de observación de parte del fiscalizador a fin de que él se satisfaga. Si no se satisface, emite la resolución. Entonces, estamos ahora en el momento de dar inicio, ante una notificación de una resolución de determinación o de multas, a un reclamo tributario.

El procedimiento contencioso tributario está contenido en el Código Tributario, en el Libro III, y los procedimientos tributarios son el de la reclamación y el de la apelación, a nivel administrativo ante la SUNAT y ante el Tribunal Fiscal.

Luego, ante el Poder Judicial, tenemos la demanda contencioso administrativa que se interpone ante los juzgados contencioso administrativos. Adicionalmente, la acción de amparo que se interpone ante el Tribunal Constitucional.

En el ámbito administrativo también tenemos procedimientos de cobranza coactiva y, finalmente, los procedimientos no contenciosos que están vinculados con las solicitudes de devolución de los impuestos pagados indebidamente o en exceso.

Entonces, las etapas del procedimiento contencioso tributario son el de la reclamación ante la SUNAT y el de la apelación ante el Tribunal Fiscal. ¿Cuándo procede interponer un medio impugnatorio? Es una pregunta que vamos a desarrollar. Cuando el deudor tributario se considera directamente afectado por actos de la Administración Tributaria.

Estos actos se denominan actos administrativos, los que son objeto de la reclamación. ¿Cuáles son las oportunidades de pago? Las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa, como consecuencia generalmente de una fiscalización o de acciones de control de parte de la SUNAT a través de sus sistema que, cuando procesa las declaraciones de los contribuyentes, detecta ajustes y emite órdenes de pago.

Vamos a ver a continuación que también son actos reclamables las resoluciones de comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos, el cierre temporal de establecimientos y las resoluciones de multas que las sustituyen.

También son actos reclamables las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución, las resoluciones que determinan las pérdidas de los accionamientos generales o particulares y las resoluciones fictas sobre recursos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

¿Qué significa “resoluciones fictas”? Son aquellas que no han sido emitidas pero que debieron ser emitidas dentro del plazo que tienen la administración o el tribunal para resolver los recursos de reclamación y de apelación. Entonces, al no haber sido emitidas y notificadas dentro de esos plazos, el contribuyente puede ir a la siguiente instancia asumiendo que ha habido una resolución denegatoria. A esta resolución denegatoria se le denomina resolución ficta.

Entonces, el contribuyente va a la segunda instancia, interpone su recurso de apelación y este debe ser admitido aunque no se haya emitido la resolución de intendencia que resuelva el recurso de reclamación.

¿Cuál es la naturaleza de un reclamo tributario? Un reclamo tributario constituye un acto procesal conferido al contribuyente y eventualmente a los terceros legitimados para solicitar la revisión y consiguiente corrección de los actos emitidos por la Administración Tributaria, los cuales podrían resultar más gravosos para el contribuyente o también porque, al emitir dicho acto procesal, no se cumplen las normas establecidas para el procedimiento.

Entonces, estamos en que los reclamos pueden ser de fondo o pueden ser [...]. De fondo serán cuando no estamos de acuerdo con la aplicación de las normas que sustentan las resoluciones de la administración o cuando, por la forma, esas han sido indebidamente notificadas o no contienen todos los requisitos para su emisión que establece el Código Tributario.

¿Cuáles son los actos reclamables? El administrado puede reclamar contra todos los actos de la Administración Tributaria que lesionen, violen o desconozcan un derecho. De esta manera, el administrado reclama mediante los llamados remedios, recursos o medios impugnatorios que le otorga la ley como el instrumento mediante el cual se defiende de los actos de la administración.

Es decir, hay una herramienta que tienen los administrados a través de los recursos de reclamación para cuestionar los excesos de la administración. La administración, como sabemos, tiene la facultad de fiscalización y, en esta, puede aplicar el criterio de la discrecionalidad mediante el cual, aparte de precisiones de las normas, la administración aplica a su mejor saber y entender la norma, adaptándola a las circunstancias de los hechos fiscalizados.

Esta facultad discrecional de la administración no implica que pueda exceder el marco normativo sobre el tributo que se está fiscalizando. Es decir, no puede ir más allá de la norma porque estaría violando el principio de legalidad y del debido procedimiento administrativo. Entonces el contribuyente, en sus reclamaciones, puede sustentar estas violaciones debidamente y deberá tener amparo a nivel de primera instancia en la reclamación o a nivel de segunda instancia administrativa en el Poder Judicial.

En nuestro país podemos apreciar que los actos emitidos por la administración son revisados en la primera instancia por ella misma cuando esta analiza los argumentos presentados por el contribuyente a través del recurso de reclamación. El reclamo, que también es denominado como un medio impugnatorio, oposición o revocación, se interpone ante el mismo órgano que emitió el acta administrativa que es materia de controversia, a fin de que considere nuevamente el asunto sometido a su

pronunciamiento, ya que el administrado tiene el derecho de impugnar un acto administrativo y la administración tiene el deber de revisar su propio acto.

También son actos reclamables los actos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria. En este sentido, el Tribunal Fiscal emitió una resolución de observancia obligatoria en el año 2003 en la que acogió válidos los fraccionamientos que determinan una deuda acogida mayor a la identificada por el deudor tributario.

Finalmente, también son actos reclamables las resoluciones fictas denegatorias de devolución. Como explicamos inicialmente, las solicitudes de devolución son recursos no contenciosos. Sin embargo, si esta solicitud no es atendida por la administración en el plazo que corresponde, entonces el contribuyente puede emitir un recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución. Esto significa que, vencido el plazo, continúa el procedimiento administrativo pero ya no como solicitud de devolución, sino como una reclamación contencioso tributaria.

Hasta aquí en términos generales el tema de los recursos de reclamación. Vamos a pasar a ver ahora los requisitos para interponer un recurso de reclamación.

Primero que nada, un recurso fundamentado y debidamente autorizado por un profesional abogado hábil. Luego tienen que, en el recurso, fundamentarse cada uno de los reparos planteados por la administración y estos argumentos de hecho son la relación detallada de los hechos según el registro de la transacción en la contabilidad de la declaración tributaria de dicha transacción, de la documentación sustentatoria y de cualquier otro elemento propio o de terceros que va a sustentar el recurso de reclamación.

Puede haber por ejemplo informes técnicos periciales de un profesional independiente y competente que sustente la posición del administrado. Todos estos hechos tienen que ser evidenciados en el momento de presentar recursos de reclamación y las pruebas adicionales al día siguiente a la presentación del recurso de reclamación.

Adicionalmente hay que presentar los formularios 6000 y 6001 donde se consignan los datos de la empresa, del contribuyente, del representante legal, las resoluciones que están siendo objeto de la reclamación, los importes y los documentos que se están acompañando. [...] el poder del representante legal y además la hoja o la constancia de habilitación del abogado que refrenda el recurso de reclamación.

El plazo es de 20 días hábiles de notificada. En este plazo no se computan los días feriados, solamente los días hábiles y a partir del día siguiente de la notificación. En el caso de las órdenes de pago es requisito la cancelación de la totalidad de la deuda impugnada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, excepto en el caso previsto en el numeral 3 del Inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

¿Por qué esa exigencia a las reclamaciones contra las órdenes de pago? Porque las órdenes de pago nacen de la propia declaración rectificatoria del contribuyente donde determina una mayor obligación que no es pagada. De allí nacen estas órdenes de pago. Entonces, si el mismo contribuyente rectifica su declaración para determinar una mayor obligación cuyo resultado es un mayor impuesto a pagar, entonces no hay

nada que discutir. Simplemente la administración emite una orden para que el contribuyente pague lo que se ha autoliquidado como deuda pendiente de pago.

Sin embargo, el artículo 119°, numeral 3, inciso a) del código dice que, cuando se puede demostrar en el recurso de reclamación de una orden de pago que hay suficiente evidencia de que el pago de la deuda sería innecesario porque la deuda ya está satisfecha, entonces ya se admitiría el recurso de reclamación a trámites sin la necesidad de que se acredite la cancelación de la totalidad de la deuda impugnada.

Esta demostración debe ser detallada para convencer a la autoridad tributaria porque, si no, declaran inadmisibile a trámite el recurso de reclamación contra una orden de pago que no está acompañada del recibo de la cancelación de la totalidad de la deuda tributaria.

La administración puede admitir a trámite porque acepta la explicación demostrativa del contribuyente. Sin embargo, si no la acepta, emite un requerimiento para que, en el plazo de 15 días, cumpla con efectuar el pago de la deuda tributaria. Vencido el plazo de 15 días, simplemente la Administración Tributaria va a declarar la inadmisibilidad del recurso de reclamación.

En esta situación el contribuyente no tiene otro camino que interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la resolución de intendencia que resuelve el recurso de reclamación para presentar ante la SUNAT el recurso de apelación contra dicha resolución de intendencia. En buena cuenta, lo que ha advertido es la primera instancia al no haber acreditado el pago de la deuda contenida en la orden de pago.

Ahora, ¿qué medios probatorios se pueden presentar para sustentar un recurso de reclamación? Como vimos, hay una serie de medios probatorios. Estos medios pueden presentarse dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la presentación del recurso de reclamación. Ahora bien, en el caso de las resoluciones de determinación por acotaciones del Impuesto a la Renta sobre precios de transferencia, el plazo que tiene la administración para resolver ya no son seis meses sino nueve meses y, en consecuencia, este mayor plazo se debe a que estos temas de precios de transferencia son realmente nuevos.

Hasta el momento no se ha emitido ninguna resolución del Tribunal Fiscal al respecto con la normatividad de precios de transferencia, pero sí hay varias sobre subvaluación de ingreso, sobrevaluación de costos o de gastos. Sí hay, pero no bajo la normatividad de precio de transferencia.

Esto es porque [...] Impuesto a la Renta desde el Decreto Legislativo 287 del año 1968 estableció ajustes a la subvaluación o sobrevaluación de los ingresos o de los costos y gastos.

Ahora vamos a ver, rápidamente porque el tiempo nos está apremiando, el tema de los recursos de apelación. En el tema de los recursos de apelación se deben cumplir los mismos requisitos excepto el plazo que es de 15 días hábiles para interponer el recurso. Ahora, a nivel del procedimiento administrativo en el Tribunal Fiscal, los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar el uso de la palabra por diez minutos [...] la sala asignada a resolver el recurso de apelación.

Una vez que se presenta el recurso de apelación ante la SUNAT, la SUNAT tiene un plazo de 30 días para elevar este recurso ante el Tribunal Fiscal e ingresa con un nuevo número de expediente de apelación ante la mesa de partes del Tribunal Fiscal. En el Tribunal Fiscal este recurso de apelación va a ser asignado aleatoriamente a alguna de las salas del Tribunal Fiscal.

Normalmente dentro de la sala que es asignada la apelación se designa un vocal informante quien va a resolver el recurso de apelación y luego, cuando ya tenga el fallo casi concluido, si el contribuyente ha solicitado el uso de la palabra, va a notificar el vocal administrativo del tribunal citando al contribuyente [...] un abogado que lo represente a fin de que haga uso de la palabra en el informe oral por diez minutos y también, por supuesto, invita a la otra parte, a la contraparte, que es la SUNAT.

En estos diez minutos el contribuyente, en forma resumida, explica a los vocales la controversia y los argumentos de hecho y derecho más importantes que sustentan su posición. Igualmente, del mismo modo, lo hace la administración y finalmente puede haber una réplica y una dúplica y preguntas si las tienen pendientes los vocales del tribunal en el informe oral y allí termina el informe oral.

En las siguientes generalmente una o dos semanas es emitida la resolución del tribunal y notificada por la SUNAT al contribuyente. Allí termina el procedimiento administrativo, tributario administrativo.

Sin embargo, el contribuyente en el plazo de cinco días de notificada la resolución del Tribunal Fiscal puede interponer un recurso de ampliación de fallo; es decir, si es que en la resolución del tribunal ha habido hechos, situaciones, planteadas por el contribuyente que no han sido absueltas por el vocal del tribunal. Entonces, obviamente influyen en el fallo. Entonces, se solicita la ampliación del fallo y el Tribunal Fiscal debe emitir otra resolución que resuelve la ampliación del fallo.

Si esta resolución de ampliación del fallo es aceptada por el contribuyente, ahí terminó la contienda administrativa y, si es favorable al contribuyente, podría ir ante el Poder Judicial interponiendo la SUNAT una demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra el contribuyente, por supuesto. Y viceversa, si el contribuyente no estuviera de acuerdo con el fallo del Tribunal Fiscal, igualmente puede interponer una demanda contencioso administrativa ante el juez contencioso administrativo en primera instancia contra la SUNAT y contra el Tribunal Fiscal.

Hemos visto que en la práctica se dan los dos tipos de demandas. Entonces, los procuradores de la SUNAT y/o del Tribunal Fiscal también dan respuesta ante la notificación de la demanda plantada en este caso por el contribuyente.

En el Poder Judicial ya estamos en una igualdad de condiciones entre el contribuyente y la administración pública. Se supone que el Poder Judicial debe resolver este conflicto jurídico de una manera imparcial. El tema ante el Tribunal Fiscal es ya contencioso administrativo y está regulado por la ley del procedimiento contencioso administrativo. En esta oportunidad no lo vamos a ver, lo podemos ver en otra oportunidad, pero también le permite al contribuyente, en un plazo mayor por supuesto —esto normalmente toma un plazo de dos a cuatro años en la práctica—, obtener la justicia que está demandando.

Hasta aquí he resumido todo el procedimiento. Hay mucha casuística y la podemos desarrollar con motivo del conversatorio con el doctor Rubén del Rosario, con los participantes a este conversatorio y, con todo gusto, yo estoy seguro de que nos vamos a enriquecer con las preguntas y con los comentarios del doctor Del Rosario y los que puedan plantear ustedes también.

Entonces, doctor Del Rosario, creo hasta el momento haber completado el tema de la imposición que me encomendó y paso a la espera de sus comentarios y de los comentarios de los participantes del Club de Contadores.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Muchas gracias, Milton. Creo que en un importante esfuerzo de síntesis has centrado muy bien el tema. Estoy seguro de que los socios, a partir de allí, van a preparar sus preguntas. Mientras tanto, Milton, yo quisiera un poco siempre, quizás con el apego que tengo a algunos temas de carácter técnico me preguntaba, dentro del esquema de los procedimientos administrativos contenciosos, qué ocurre en aquellos casos por ejemplo en los que la Administración Tributaria solicita información técnica compleja o voluminosa que es de difícil preparación o de tediosa preparación y el plazo otorgado es un plazo muy mínimo, muy escueto y, por lo tanto, puede correrse el riesgo de no presentar oportunamente la información.

¿Qué debería ocurrir en esos casos independientemente de la solicitud normal de ampliación del plazo que, en algunos casos, es denegada?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Esto ocurre en muchas oportunidades. La administración, con motivo de la fiscalización de los impuestos que administra, tiene las facultades de exigir a los contribuyentes la presentación de las pruebas que sustenten sus transacciones. En algunos casos van a requerirse, por la naturaleza de las transacciones, pruebas de naturaleza técnica.

El reglamento de fiscalización ha puesto plazos bastante cortos e incluso plazos más cortos aun para solicitar la ampliación del plazo. Entonces, aquí estamos frente a una situación en la que la administración traslada la carga de la prueba al contribuyente en un plazo muy corto. Entonces, el contribuyente se encuentra en una situación de no poder [...] el plazo y con el peligro de que la administración desestime la prueba que pueda conseguir el contribuyente en el tiempo que razonablemente los terceros, técnicos altamente especializados que lo puedan asistir, le van a poder brindar los informes que solicite. Entonces, estamos ante un hecho en el que el contribuyente al que se le ha trasladado la prueba, no puede cumplir.

En los altamente técnicos, tanto la administración como el contribuyente pueden recurrir a los organismos altamente especializados. En el caso del sector público, normalmente es el organismo nacional competente. En cuestiones de la industria minera, la Dirección General de Minería. En cuestiones de industria petrolera, la Dirección General de Hidrocarburos.

Entonces, los auditores de SUNAT tienen formación contable. Tienen áreas especializadas por sectores económicos que podrían asistirlos pero, como son los

fiscalizadores, ellos no podrían tener una opinión imparcial. Entonces el contribuyente en estos casos lo que debería hacer es responder a la administración el requerimiento del remplazo y decir dos cosas: una, que han solicitado a la empresa equis altamente especializada un informe técnico pericial que sustente su posición. Dos, que la administración también tiene la posibilidad de pedir la misma información al organismo nacional competente del sector público a fin de que el organismo les dé la razón técnica para sustentar ese reparo.

De esta manera en algunas ocasiones se ha podido evitar que la administración desestime la prueba formal dentro del plazo mínimo del requerimiento. Esa creo que sería la posibilidad de cualquier contribuyente ante un hecho de esta naturaleza.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

En esa misma línea, estimado Milton, yo me imagino que a veces, por intentar atender los requerimientos documentarios o técnicos de la Administración Tributaria, se presentan algunos casos —yo lo he vivido con un cliente de manera muy particular— en los cuales el volumen de información solicitada requiere a veces un tiempo mayor a los tres días.

¿Es posible presentar la información parcial dentro del plazo de tres días e informar mediante carta que se presente en mesa de partes que lo solicitado en el plazo de tres días excede al mismo, que es muy corto el plazo como para poder atender toda la documentación y por lo tanto se presenta parcialmente con cargo a completarla después?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Sí, es una muy buena salida. Es más, en la carta se explicará que, de las 2000 o 3000 transacciones que están pidiendo, solo ha sido posible atender 150, por decir un ejemplo, porque cada análisis o cada sustento de cada una de las 150 transacciones ha tomado 30 minutos multiplicados por las 150 que son 450 minutos. Divididos entre las horas son... Bueno, y así.

Demostrar [...] yo diría que el auditor es presionado por el supervisor de la SUNAT para que cumpla una cuota de un plazo y que cumpla una citación de casos. Entonces, el auditor de parte traslada su labor, la labor que él hace, al contribuyente a través de pedirle bajo requerimiento todos estos elementos para que él pueda tener el tiempo de atender toda la presión que ejerce el supervisor.

Entonces, simplemente pedir una audiencia con el director de fiscalización o el jefe de fiscalización, quien sea, y explicarle para que él vea que es razonablemente posible cumplir y otorgar un plazo mayor o reducir la muestra, pero no quedarse sin hacer nada porque eso sería lo peor.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Sin duda. Yo creo que estos temas obviamente que tienen un matiz doméstico de la fiscalización misma pero igualmente son importantes, tan importantes como por ejemplo solicitar fotocopia de un gran número de documentos. Yo sentía o apreciaba que era un despropósito incluso dentro de la auditoría, dentro de los conceptos de la

auditoría moderna, pedir fotocopia de 4000 o 5000 comprobantes porque incluso para el auditor mismo no será posible en la práctica poder revisar uno por uno los documentos, salvo que sea una auditoría especial donde hay un equipo grande, donde hay un tiempo suficiente para poder examinar el detalle de cada uno de los documentos de que se han pedido fotocopias.

Tuve el caso de una empresa muy cercana ahora, una empresa grande, donde el auditor había pedido fotocopia de aproximadamente 10.000 documentos. Yo me pregunto: desde el punto de vista práctico siento como auditor que no es viable pero, desde el punto de vista formal, legal, ¿es estrictamente necesario presentar estas 3000 o 10.000 fotocopias?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Realmente aquí estamos frente a un exceso. El administrado está en la obligación de presentar la documentación que sustenta cada una de sus transacciones y ponerla a disposición de la administración donde ella lo indique, en el domicilio fiscal del contribuyente o en las oficinas de la administración.

Sin embargo, pedir fotocopias es un exceso. Hay un costo que obviamente tendrá que ser asumido por el contribuyente, pero no solamente el costo sino el tiempo. Es decir, estamos frente a que la labor de fiscalización que consiste en hacer pruebas selectivas se vuelve después una auditoría total y, más aun, se llevan las copias para sustentar su [...] trabajo, pero estoy seguro de que en muchos casos sería innecesario, que solamente deberían llevarse las copias de las facturas, documentos o comprobantes que sustenten un reparo, no que no sustenten un reparo.

Obviamente, ese documento que sustenta el reparo va a dar lugar a sustentar la resolución de determinación. Entonces, creo yo que aquí el contribuyente válidamente podría argumentar a la administración que se está atentando contra varios de los principios administrativos que establece la ley para llevar a cabo este procedimiento administrativo. Supletoriamente, la Ley 27.584 de Procedimiento Administrativo es aplicable al procedimiento tributario. Entonces, todo lo que estoy mencionando esta ley lo establece en detalle.

Entonces, cualquier violación está pues violando el debido procedimiento administrativo y eso es causal de nulidad del procedimiento mismo de fiscalización de la resolución de determinación; es decir, si es que esto se demuestra. Esto se puede argumentar en queja ante el Tribunal Fiscal. Inmediatamente, ese requerimiento en que piden 10.000 comprobantes se va en queja al Tribunal Fiscal. Si es que, a nivel de fiscalización, ante el supervisor o el jefe de fiscalización, no cambia su actitud, se puede ir en queja ante al Tribunal Fiscal y el Tribunal Fiscal evaluará si esto es razonable.

Ahora, el único peligro es que ya el auditor quejado por el Tribunal Fiscal, si el tribunal no da la razón, podrán ser más acuciador o más vehemente en su labor fiscalizadora. Pero, si no tiene ningún problema, no tendría que tener temor de riesgo alguno.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Tú has tocado, Milton, un tema que particularmente considero de especial importancia. Creo que nos ayudaría mucho a todos los miembros del club plantear a modo de paréntesis cuál es la diferencia dentro de un procedimiento contencioso administrativo tributario entre un acto nulo y un acto anulable.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Actos nulos son aquellos que han violado el procedimiento mientras que los anulables son aquellos que pueden ser subsanados. El acto nulo hace que todo lo actuado ya regrese al punto de origen. Por ejemplo, he visto casos en que demandas administrativas fueron declaradas en las resoluciones que sustentaban —en este caso la resolución del Tribunal Fiscal y la resolución de determinación y la resolución de intendencia que resolvió el reclamo— actos nulos porque el contribuyente en una parte de su escrito sustentó que había acompañado una prueba que no había acompañado.

Ni reclamaciones ni el Tribunal Fiscal se pronunciaron, ni a nivel de primera instancia judicial. En la segunda instancia judicial el contribuyente arguyó que se había violado el debido procedimiento administrativo porque no se había [...] la prueba que se presentó. Simplemente el vocal de la sala contencioso administrativa sustentó su fallo en que era nulo todo lo actuado porque no se había actuado esa prueba y que regresara a la etapa de fiscalización.

Siempre hay que cuidarse de argumentar desde el inicio en cualquier recurso de reclamación. Si se ha identificado algún tipo de acto nulo, señalarlo aunque finalmente después no se pronuncie la administración. Ahora tienen más cuidado, se nota que ha habido una mejor exigencia de la calidad de las resoluciones porque cuidan de actuar todas las pruebas y dar en cada resolución los argumentos de hecho y de derecho.

Sin embargo, en algunos casos no los postulan adecuadamente y tal vez por ahí se puede argumentar la [...], falta de señalar la base legal y las razones por las cuales ese reparo es calificado como tal. Entonces, ahí estaríamos entre un acto nulo y un acto anulable.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Si por ejemplo el contribuyente ya ha recibido una resolución de determinación y en esta no se consigna la base legal, el argumento por el cual se pretende cobrar un impuesto al contribuyente, esta omisión de consignar la base legal, ¿devendría en un acto nulo o sería susceptible de subsanación para volverlo anulable?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Claro, las resoluciones de determinación o los valores que emite la SUNAT deben cumplir rigurosamente una serie de requisitos que establece el propio Código Tributario. Son varios requisitos. Entonces, si alguno de ellos no ha sido consignado, obviamente este acto, esta resolución, es nula porque no cumple con los requisitos, le falta uno de los elementos.

Sin embargo, la administración puede volver a emitir el acto ya incluyendo el requisito o el elemento que faltaba y en ese caso ya es válido ese segundo acto. El

primero se declara nulo porque no cumplió. Dentro de sus facultades, la administración puede volver a emitir el acto ya que ha sido declarado nulo por la primera o la segunda instancia.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

En esa línea, una vez que el contribuyente advirtió con sus asesores de pronto que en esa resolución de determinación está ausente uno de los requisitos que son fundamentales, como tú lo has mencionado, que rigurosamente debió haberse cumplido para que esa resolución tenga validez, ¿cuál es la reacción legal que debe tener el contribuyente? ¿Debe igualmente interponer un recurso de reclamación o simplemente lo devuelve a la SUNAT? ¿Cuál es el proceso ahí?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

No, tiene que interponer un recurso de reclamación. ¿Qué sucede? Todas estas resoluciones de determinación son valores que la Administración Tributaria contabiliza como cuentas por cobrar. La única manera de [...] estas cuentas por cobrar es mediante una resolución por la cual estos valores hayan sido declarados nulos o anulados.

Básicamente por eso tiene que quebrarse este valor solamente mediante una resolución que resuelva en un recurso de reclamación. No hay otra forma, salvo que la administración motu proprio, antes de que se interponga el recurso de reclamación, lo subsane y lo notifique así subsanado.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Es importantísimo saber estos detalles porque evidentemente las reacciones estarán en función de ello. Yo lo decía porque dentro de mi limitada capacidad de análisis jurídico pensaba que, si el gasto es nulo, es casi equivalente a su inexistencia, es como reclamar sobre algo inexistente. Entonces, por ahí venía mi duda pero ya me has aclarado que, aun en esa circunstancia, hay que interponer el recurso de reclamación, en todo caso invocando la nulidad.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Así es, efectivamente.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

En los últimos meses, concretamente el año pasado, con motivo de la reforma tributaria, se introdujeron algunas modificaciones en el Código Tributario y también en relación con las facultades que tiene la Administración Tributaria que ya estaban planteadas en la legislación pero que ahora se agudizó un poco más en relación con la capacidad que tiene la Administración Tributaria para solicitar información que podría ser calificada como confidencial para el contribuyente.

Sabemos que en muchos de los negocios hay información de carácter técnico, científico, *know-how*, y en los de servicios igualmente, entre los profesionales, contadores, abogados, economistas, surge este concepto del secreto profesional donde

el abogado, el contador, el economista, no puede revelar información de su cliente, están impedidos de hacerlo.

La administración, para validar el pago de los honorarios por ese servicio, pide el sustento. ¿Qué se debe entregar en esos casos?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Generalmente esto es en el caso de servicios profesionales, servicios técnicos en los que la administración, para aceptar la deducción del gasto con motivo de la designación de las rentas netas tributarias, exige que se cumpla el principio de la causalidad a fin de aceptar este [...]. Entonces, con ese motivo, exige también que se cumpla con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y del devengado si es que estamos frente al Impuesto a la Renta.

Entonces, con motivo de este principio de la causalidad, habría que demostrar que este gasto es necesario para producir o mantener la fuente de renta en condiciones de productividad. ¿Cómo acreditar esto ante un tema de conocimiento especializado secreto?

Habría algunas alternativas. Una de ellas sería demostrar que ha habido —por ejemplo en el caso de servicios— una serie de comunicaciones que acreditan que el servicio sí se ha ido generando y prestando. Sin necesidad de presentar el informe final que es el que va a determinar [...] del servicio, sí se puede demostrar que el servicio ha sido efectivamente prestado, que hay comunicaciones de ida y vuelta en las que se demuestra la ejecución del mismo, que hay personal altamente especializado que ha participado en la ejecución del mismo.

Si es personal extranjero, que este personal ha ingresado al país con visas migratorias válidas para trabajar que, a su vez, han pagado sus impuestos a la renta personal por las rentas del [...] peruano. Pero, por sobre todo, estos conocimientos técnicos se pueden evidenciar porque, en base a las instrucciones de estos técnicos especializados, se han ido a su vez prestando los mismos servicios al cliente final.

Es decir, generalmente en empresas de [...] compran servicios técnicos especializados porque, a su vez, los han vendido a clientes locales. Entonces, el cliente local es el que realmente está recibiendo el servicio a través de estos técnicos, el servicio que ha sido contratado con una empresa local o consultora local.

Entonces el cliente, que es un tercero no vinculado, tiene un contrato de servicios en el que hay toda una serie de obligaciones de carácter normal y sustancial que cumple. El pago de los honorarios se hace utilizando medios de pago, hay una serie de evidencias que pueden demostrar la satisfacción del cliente del servicio recibido, por ejemplo horas de infraestructura, técnicos especializados en el campo, perforación de pozos petroleros.

Yo vi un caso una vez... Estas perforaciones son millonarias; son tres millones en una perforación de un pozo petrolero. En algunas ocasiones se incendia el pozo petrolero. Entonces, acá no hay nadie que lo apague. Se consumen los tres millones invertidos en ese momento en una semana. Entonces, tienen que traer ingenieros especializados que se introducen al pozo y vienen de los países del Medio Oriente, de Arabia, de los países que tienen una producción petrolera muy importante.

Vienen, apagan el incendio y nadie va a ver qué pasó. El resultado es que hay vio que había un pozo petrolero y que se incendió. Entonces, todo esto se puede acreditar sin necesidad de decir cómo apagó el incendio el bombero. No hay necesidad de decir cómo sino que sí lo hizo y, si se demuestra que lo hizo, todos esos elementos que les acabo de mencionar.

Esa creo que podría ser la fórmula para no mostrar el *know-how* de cómo se hacen estos servicios altamente especializados: a través del resultado final recibido por el cliente, de esa satisfacción, el cliente tercero que recibió el servicio vendido por este cliente que a su vez contrató técnicos especializados para ejecutar el servicio.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Sin duda es una vía que ayudaría mucho a poder demostrar que el servicio ha sido efectivamente realizado sin necesidad de dar los detalles. Yo tuve la oportunidad hace un par de meses de, por encargo de un cliente, visitar la ciudad de Bogotá en Colombia y entiendo que, al igual que en México, en Colombia existe la obligatoriedad legal de adjuntar al dictamen de los estados financieros el dictamen de la situación tributaria de las empresas.

No sé si en Ecuador pasa lo mismo, me comentaron que también era igual, pero aquí en el Perú no lo tenemos. En estos países que tienen esta exigibilidad, no cabe duda de que, siendo un documento público, la SUNAT puede exigirlo. ¿Pero en el Perú qué pasa si una empresa por un motivo de salud fiscal, de salud tributaria, decide encargar la revisión tributaria de su empresa a un estudio contable, a una firma de auditoría o a un estudio de abogados y este, luego de [...] el encargo, entrega un informe revelándole una serie de situaciones que podrían ser clasificadas o podrían estar clasificadas como contingencias tributarias reales; es decir, aquellas que suponen un pasivo tributario real o algunas contingencias tributarias sujetas a discusión, a interpretación, a mayor análisis, y aquellas otras contingencias que podrían ser calificadas como remotas frente a las cuales la administración no tendría fortaleza para discutir?

Esto va en detalle en los informes que presentamos los auditores pero yo me pregunto: no existiendo una obligación legal aquí para hacer auditoría ni mucho menos para entregar un dictamen, ¿SUNAT podría pedir ese informe al cliente?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Yo pienso que sí. Generalmente, cuando hay este tipo de informes, las consultoras, varias consultoras que conozco, lo que hacen es emitir un informe que obviamente ha sido previamente discutido con el cliente para propósito de sustentar el gasto del honorario pagado al consultor.

[...] para propósitos de que la gerencia tome conocimiento y decida si asume el riesgo de no rectificar sus declaraciones en el caso de contingencias reales o rectificarlas para evitar las posibilidades o las consecuencias que se puedan derivar de no hacerlo. En el caso de las contingencias sujetas a interpretación, se puede sustentar muy fácilmente con una opinión de un profesional que sustente la posición de la compañía que sea opuesta a la posición de la administración.

En el caso de las remotas, el tiempo de las remotas es para mí un tema que puede ser que es remoto que se haga una interpretación en ese sentido o que la interpretación es correcta pero es remoto que lo puedan detectar en una fiscalización.

Entonces, habría que determinar a cuál de estas contingencias se refiere. En general sucede que la administración tiene sus auditores especializados pero, como las pruebas son selectivas, podría darse el caso de que no fueran detectadas y que justamente en los meses donde había estas transacciones, la selección de la administración no fue hacia ese mes. Fue una suerte; el contribuyente se arriesgó y esa deuda ya no va a ser exigida por la administración porque no ha sido detectada.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Te interrumpí, y disculpa por ello, porque me da la sensación entonces de que la Administración Tributaria podría exigir la presentación de ese informe y el contribuyente como que estaría obligado a tener que entregárselo. ¿Eso no sería una especie de despropósito desde el punto de vista de defensa del contribuyente?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Sí, acá estamos frente a una situación de secreto profesional y de actuación de pruebas ante la administración en base a auditorías o a fiscalización. Entonces, si no se actuaron las pruebas, la administración va a desconocer el gasto. Si se actúan las pruebas, se viola el secreto profesional.

Por eso decía yo hace un momento que generalmente, para no violar el secreto profesional, lo que se hace es emitir un informe confidencial y un informe para propósitos de que la Administración Tributaria, en su caso, pueda exigir su presentación.

Esa sería una forma de poder cumplir con ambas situaciones. Sin embargo, el profesional se debe a su cliente y, en todo caso, lo más que puede exigirle la administración... No puede, en caso de una contienda o disputa judicial poner como testigo al asesor tributario en este caso. No podría.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Yo estoy casi convencido de que el profesional no lo va a hacer; es decir, no va a entregar una información amparándose en el riguroso concepto del secreto profesional que, en muchos de los casos, incluso está juramentado. Pero me preguntaba si esta circunstancia no sería un equivalente de esa figura jurídica en el Código Tributario de ocultamiento de información requerida por la SUNAT y, por lo tanto, una infracción y eventualmente, hasta arañar el campo penal.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Claro, es posible también pensar en esa alternativa y esa posibilidad pero la actuación del profesional independiente, del asesor tributario externo y la actuación del auditor tributario de la SUNAT, ambas se hacen en base a los libros y documentos sustentatorios, declaraciones juradas y las explicaciones que solicite y el contribuyente le dé al auditor.

Entonces, no habría ningún ocultamiento sino que simplemente son, para mí, posiciones pro fisco de parte del fiscalizador y posiciones pro empresa de parte del asesor tributario. Obviamente que, ante un hecho, por ejemplo una transacción que no tiene documentación, nadie podría defender como asesor tributario la deducibilidad de un gasto sin sustento. Nadie podría aseverar eso.

Sin embargo, también el [...] tiene la posibilidad de detectar ese reparo. Por eso digo que cada cual tiene que defender su fuero y no hay ocultamiento porque todos los actos que sustentan las transacciones se han puesto a disposición de la administración. El hecho de que la administración no lo detecte no significa que se lo pueda exigir a quien posiblemente detectó pero que la administración no sabe si lo detectó o no, salvo que de alguna manera tome conocimiento del informe confidencial, obviamente.

El profesional independiente se lo da a su cliente y el cliente tendrá la decisión de presentarlo a la administración o no presentarlo. Esa es su potestad, nadie se puede inculpar a sí mismo. No nos pueden acusar de ocultamiento de la información si es que hemos puesto a disposición todas las pruebas que sustentan las transacciones y la administración no se dio cuenta.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

En un tema bastante parecido al que estamos tratando respecto de la información de terceros, recuerdo que en el pasado —y no quiero pecar ofendiendo probablemente el trabajo muy profesional que tiene la Administración Tributaria— se dieron algunos casos en los cuales la información que recibe la Administración Tributaria de estas operaciones con terceros —estoy hablando básicamente del DAO, la Declaración Anual de Operaciones con terceros—, le permitía a la Administración Tributaria confrontar las ventas de un proveedor con las compras de un cliente.

Cuando surgían estas diferencias, lo que hacía la Administración Tributaria en algunos casos era inmediatamente esquelar a las partes para que aclararan su diferencia. Por lo general ocurría que, cuando el proveedor declaraba menos ventas que las compras que su cliente había declarado, lo inducía a reconocer una venta supuestamente emitida, pagar el Impuesto a la Renta y el impuesto General a las Ventas.

Pero en otros casos, por lo menos uno me consta a mí, inmediatamente serviría la orden de pago. Yo creo que en esto último ya había un exceso. Repito, no lo he visto en los últimos años pero sí recuerdo de un caso muy especial de hacer tres o cuatro años en que la Administración Tributaria a un cliente nuestro le emitió una orden de pago bajo el argumento de que su cliente había indicado tener más compras que las ventas que él había declarado.

Entonces, en estos casos, ¿qué tanto peso tiene la palabra o la manifestación del tercero?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Bueno, esto sucede justamente en este caso y en varios otros casos porque la administración emite todas estas órdenes de pago a través de la información que emite su sistema. Este sistema está alimentado obviamente por la información de los

contribuyentes pero, por lo que yo he podido indagar, la programación para el beneficio de las órdenes de pago, la hacen obviamente los ingenieros programadores con ayuda o con asistencia de los expertos de la SUNAT.

Sin embargo, como esto es genérico, salen cantidad de órdenes de pago. No se aplica el principio de verdad material. Este principio exige que la administración investigue a profundidad todos los hechos relativos a su observación, hayan sido o no propuestos por los contribuyentes. Es obligación de la administración, antes de emitir un valor, tener la plena seguridad y convicción de que hay una verdadera omisión y no simplemente emitir un valor con una deuda que luego el contribuyente tiene que verse obligado a reclamar.

En el caso de órdenes de pago, como les comenté hace un momento, el reclamo no es aceptado si es que no se paga primero la deuda tributaria contenida en las órdenes de pago. Entonces, estamos ante una situación de violación del debido procedimiento por no aplicación del principio de realidad material.

Entonces, esto mismo está ocurriendo o ha estado ocurriendo en meses pasados con los ingresos por recaudación. No sé si han tenido oportunidad de ver en muchos casos que la SUNAT emitía una notificación virtual a través de la página web al correo del contribuyente y le daba plazo de tres días para que [...] y luego, como el contribuyente a veces ni se enteraba porque no entraba todos los días a su página web para ver qué comunicaciones le hacía la SUNAT, entonces perdió la instancia y la SUNAT emitía inmediatamente una resolución en la que ordenaba el ingreso como recaudación de un importe de su cuenta de detracciones en el [...].

Entonces, daban un plazo de 15 días para interponer recursos de reconsideración administrativa. Ahí no son recursos de reclamación tributaria sino recursos de reclamación administrativa. Y todo a través de la página web que les notificaba entonces a los contribuyentes que no tenían nada la costumbre de revisar su página Web todos los días. Entonces, [...] las obligaciones tributarias en el terreno tributario que correspondía y a fondos de detracciones.

Ahí empezaba el gran problema. ¿Qué sucedía? He visto muchos casos en los que la SUNAT decía que había inconsistencia entre los montos declarados y los montos depositados y, por lo tanto, había una omisión de ventas o de ingresos. ¿Y qué sucedía? En el mes uno la empresa factura y el cliente debe practicar la detracción si no cancelaba la factura dentro de los cinco días hábiles siguientes desde el mes siguiente.

Entonces, la SUNAT, el sistema, solamente estaba viendo el mes dos donde no había ventas probablemente y, al ver esta inconsistencia, asumía que se habían cometido ingresos y emitían la resolución para este ingreso como recaudación. Es decir, el programador que fue asesorado por un experto, no consideraba esta situación de la Ley de Detracciones y hay un plazo para pagar la detracción que vence a los cinco días hábiles del mes siguiente.

Eso no constituye inconsistencia; en todo caso, en el mismo sistema deberíamos revisar el mes uno y el mes dos y no lo hicieron. Es decir, violaron el principio de [...] y con ello el debido procedimiento administrativo.

Entonces, es cierto lo que dice Rubén: hay situaciones en las que se dan, así como en el DAO, estas especies de emisiones de órdenes de pago como si fueran [...]

que hacen perder mucho tiempo a los contribuyentes, incurrir en gastos y en mucho malestar. Pero eso obviamente por ley no es resarcido por la administración.

Entonces, creo yo que esos hechos, por ejemplo este de las detracciones, no es posible de ser quejado ante el Tribunal Fiscal porque no es un hecho tributario. Entonces, ahí hay un vacío. Lo único que queda hacer es ir al defensor del contribuyente y allí interponer una queja para ver qué hacer porque en muchos casos esto es repetitivo porque no se corrige esta situación en el sistema de la SUNAT.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Este principio de *solve et repete* que establece que primero hay que pagar para luego reclamar, respecto de las órdenes de pago ciertamente tiene una excepción en el código: salvo que se demuestre que el pago podría resultar improcedente, en cuyo caso es posible la reclamación o la interposición del recurso de reclamación sin hacer el pago previo.

Pero aquí en este punto, ¿cómo se califica que el pago podría resultar improcedente? Te voy a poner un caso, mi estimado Milton. Un cliente o un contribuyente presentó una declaración jurada estableciendo por ejemplo que por error, a la hora de digitar, en lugar de poner, por decir una cifra, 10.000 soles como impuesto bruto en el IGV, puso 100.000. Le puso un cerito más y evidentemente el pago suponía 100.000 soles cuando debió pagar solamente 10.000.

Entonces, esta circunstancia hizo que la Administración Tributaria dijera: “Oye, si tú me has pagado solamente 10.000 soles pero en tu base de determinación del impuesto has puesto una cifra de 100.000, me estás debiendo 90.000 soles. Por lo tanto, emito una orden de pago a que me pagues los 90.000 que faltan y solamente puedes reclamar si es que primero me pagas los 90.000 y luego reclamas.

Esto evidentemente supone un error y me trae otro dicho que utilizan bastante los juristas. Entiendo que el error no es fuente de derecho ni de obligaciones. Sin embargo, entiendo también que el principio de *solve et repete* obligaría a pagar los 90.000 soles y después reclamar. ¿Esto no sería un claro caso de pago improcedente?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Sí, totalmente de acuerdo, Rubén. A mí también me parece que es así. Justamente, como el ejemplo que has puesto tengo un caso muy cercano en el que el contribuyente, el asistente contable, consignó como crédito fiscal el IGV por las compras del mes un importe al que le agregó un cero más por decirse, para el ejemplo. Este asistente contable al día siguiente se da cuenta y rectifica inmediatamente y rebaja el crédito al valor que correspondía.

A los tres días la SUNAT emite una orden de pago y el contribuyente exactamente como en tu caso adujo un error y que el error no genera derecho, efectivamente. Sin embargo, la SUNAT argumentó que el Tribunal Fiscal ya había sentado jurisprudencia de observancia obligatoria sobre que las declaraciones juradas rectificatorias en este caso amparan el hecho de que ya el contribuyente, al haber declarado originalmente, ya tiene esa deuda a favor de la administración.

Lamentablemente, esta empresa perdió en la reclamación por ese argumento y en la apelación lo mismo, también perdió por el mismo argumento y el propio tribunal dijo que las declaraciones juradas rectificatorias surten efecto y aplicó una multa por declarar cifras y datos falsos.

Se perdió la apelación porque la administración atribuyó que la declaración jurada rectificatoria surte sus efectos y la infracción está cometida y, en consecuencia, la multa es procedente.

El único argumento para desvirtuar este tema es demostrar que no ha existido omisión y, en consecuencia, no existía la multa. Lo que se pudo hacer es lo siguiente: la infracción tipificada con el Código Tributario, el artículo 178° numeral 1) que establece varias sanciones en el caso de las declaraciones juradas rectificatorias por la omisión de declarar cifras y datos falsos.

Dice que en el caso del IGV, por haber declarado menor crédito fiscal que es el 50% del crédito omitido. En este caso la diferencia de ceros era 400.000 soles y la multa 200.000 por ese error del asistente contable. Finalmente, lo que se argumentó es que el IGV se determina por el IGV a pagarse determinado por la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal.

En este caso el crédito fiscal debe rendir requisitos formales y requisitos sustanciales de las facturas de cobro. Entonces, se demostró que en realidad las compras siempre fueron las mismas, tanto en la declaración jurada original como en la rectificatoria, solo que había un error de haber agregado un cero de más.

Entonces, dijimos que la administración estaba determinando una mayor base del crédito fiscal en función de una cifra inexistente, que no existe en los libros contables, que no existe como transacción. Es más, esas transacciones que no existen no han cumplido los requisitos formales y sustanciales de toda operación de compra para tener derecho al crédito fiscal.

Entonces, ese crédito fiscal inflado, al no existir, no puede ser base de haber cometido una infracción y mucho menos de una sanción. Entonces, por eso el error no genera derecho. No sabemos si el tribunal ha cogido este tema perlo, en todo caso, hay que ir al Poder Judicial, a un juez, porque eso es administrativo. Efectivamente se vio dañado el principio de no confiscatoriedad a través de esta cobranza. Se pretende ir sobre el patrimonio de la empresa porque en realidad no existe.

Hay una serie de principios constitucionales que se pueden argumentar y obviamente ninguna ley ni ninguna autoridad pueden violar un principio constitucional. Entonces, por ahí es que estamos tratando de generar la defensa. Pero, en definitiva, concuerdo contigo en que el error no genera derecho. Ese es mi comentario.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Sí, y te agradezco mucho que hayas hecho esta precisión, sobre todo viniendo de ti y con el prestigio que como abogado tienes, nos parece muy interesante que todos nuestros asociados y miembros del club conozcan esta particular apreciación porque en algunos casos podrían darse situaciones como estas que, sin pretender exagerar una

pretensión fiscal con una orden de pago desproporcionada, podría poner en grave riesgo la continuidad operativa de una empresa; es decir, llevarla hasta la quiebra.

90.000 soles quizás para una empresa grande no sea significativo pero para una empresa cuyos recursos son un poco exigüos, evidentemente significaría tener que entregarle las llaves de la empresa a la administración.

Sin pretender salirme del tema —y esta sería mi última pregunta porque creo que he abusado de mi privilegio de panelista— una pregunta que está muy pegada al procedimiento administrativo que, aunque no es propiamente de suyo, es el relacionado a la exigencia que en algunos casos hacen los auditores de la Administración Tributaria para obligar al contribuyente a que presente una declaración jurada rectificatoria.

Es decir, en el proceso de fiscalización detectan algunas situaciones que podrían o no ser discutibles pero finalmente el contribuyente decide aceptar en cuanto a pago. Dice: “Ok, he cometido esta infracción. No tuve una interpretación correcta de la norma y, por lo tanto, omití parcialmente liquidar y pagar el Impuesto General a las Ventas o el Impuesto a la Renta”, y decide pagar.

Pero en un gran número de casos la Administración Tributaria adicionalmente ha pedido que se rectifique la declaración jurada. Me pregunto: ¿la subsanación del hecho, la subsanación del pago del tributo está también condicionada a la presentación de la declaración jurada rectificatoria o bastaría con el pago para subsanar el hecho?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

En realidad, en la declaración jurada se consigna la obligación debida que da lugar al impuesto a pagar. Si ese impuesto a pagar es diminuto en relación con la obligación declarada, lo que corresponde es rectificar esa declaración para que se consigne el impuesto a pagar correcto. Esto por el lado formal.

La administración, como tiene una fiscalización generalmente, utiliza la inducción al contribuyente para, como bien dices, obligarlo a rectificar las declaraciones, en algunos casos anunciando que, si no lo hace, se va a ampliar la fiscalización a años anteriores o a otros tributos.

Generalmente los contribuyentes prefieren evitar esto por distintas razones. Sin embargo, lo que está cuidando la [...] con esto es lograr que esa deuda que ha detectado sea pagada de todas maneras. Entonces, ¿cómo? Al rectificar la declaración jurada ya el contribuyente automáticamente reconoce esa mayor deuda y, si no la paga, entonces la administración emite una orden de pago y no hay forma de declarar.

Entonces, ya la recaudación está asegurada y con ello la producción del auditor que tiene para con su oficina le asigna una producción mínima y, al haber alcanzado esa producción, ya tiene obviamente reconocimientos, méritos, que se traducen en cursos de capacitación, en mejoras económicas, en mejores equipos.

Es decir, está en propuestas de promoción esta forma de que el auditor concrete [...] la administración para lograr que la recaudación claramente se convierta en real. Si no hace eso, si no le exige la rectificación, simplemente lo único que le queda es invertir una solución de determinación y esta es reclamable, apelable y se puede ir al Poder Judicial. Entonces, se está cuidando el objetivo que es poder recaudar efectivamente.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Bien, Milton. Yo te agradezco obviamente y les pido disculpas a todos los asistentes a este seminario virtual de haber abusado de mi privilegio de analista y haber tomado gran parte del tiempo, pero hay algunas preguntas.

Mientras se animan a pedir el uso de la palabra, hay algunas preguntas que han llegado por el chat y que quisiera transmitirte, mi estimado Milton. Dice lo siguiente Marlene Aguirre: "Señores, de antemano les agradezco por la respuesta. La consulta es: ¿será posible presentar un recurso de reclamación ante el pago de una multa hecha producto de una resolución de multa por emitir comprobante de pago a fin de solicitar la devolución del pago? En caso de ser posible, ¿existe algún plazo para la presentación del recurso?"

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Sí es posible reclamar contra cualquier resolución de multa sin pagar la multa siempre que se interponga un recurso dentro del plazo de 20 días hábiles siguientes al de su notificación y siempre que en ese plazo se cumpla con todos los requisitos formales que exigen los recursos de reclamación. Los hemos mencionado al inicio de la exposición.

Entonces, cualquiera sea la multa, el libro IV del Código Tributario dice que es susceptible de ser reclamado. Esa sería la respuesta, señora Marlene Aguirre.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Bien, Milton. Estimados amigos, por favor, esperamos sus consultas, salvo que no tengan. Ciertamente la exposición ha sido bastante clara pero imagino que debe haber todavía algunas dudas. Si alguien quiere intervenir, puede hacerlo en este momento.

A ver, me permito invitarlo. Hay un amigo que siempre participa y lo veo presente en la sala, nuestro amigo César Ramos. César, buenas noches, ¿Cómo estás? A ver, que se ha movido César a algún lugar. A ver, Dani, buenas noches. ¿Alguien pide la palabra por aquí?

Bien, entonces, si no hay más preguntas, estimados amigos, de todas maneras siempre vamos a estar atentos a sus inquietudes. Yo le agradezco en nombre del club a Milton.

A ver, perdón, hay una última antes del estribo, antes de retirarnos. A ver, Yolanda Torres. Bienvenida, tienes el micro habilitado, Yolanda. Bien, entonces listo. Creo que no hay más preguntas. Dejó una pregunta Yolanda que decía: "De acuerdo al presupuesto, el proveedor emitió una factura el 30 de abril y se canceló en la misma fecha, pero la detracción se deposita el 2 de mayo. ¿Esta factura se puede tomar como crédito en el mes de abril? La SUNAT emitió una resolución [...] de recaudación porque esta factura se depositó en mayo en un ejemplo de fecha".

Salvo, Milton, que tú me desmientas de manera categórica, entiendo que hay plazos para subsanar la detracción y lo está haciendo a los dos días siguientes después de haber no solamente cerrado el período gravable sino también de haber cerrado el mes. Por lo tanto, me da la impresión de que la factura o el contenido de la factura es perfectamente válido para tomar el crédito fiscal cuando la detracción, si bien es cierto

que se paga extemporáneamente, lo hace dentro del plazo que la misma norma ha establecido para las regularizaciones.

Procedería tomar el crédito fiscal, según mi apreciación. Según dice aquí, la Administración Tributaria habría emitido una resolución para ingresar los fondos del SPOT como recaudación tributaria. ¿Cuál es tu opinión, Milton?

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Bien, efectivamente hay plazos establecidos para el depósito de la detracción si se paga dentro del período del mes la factura, cinco días siguientes de la fecha de pago. Si no se paga en ese período tributario y no se paga la factura los primeros cinco días hábiles del mes siguiente, con una multa los siguientes diez días más y luego ya con multas de 100%.

Pero eso es por la detracción. Lo que está considerando la SUNAT es haber tomado el crédito fiscal.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

En abril.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Claro, a mí también me parece que es válido el haber tomado el crédito fiscal porque tiene derecho.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Está dentro del caso.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Claro, la factura debe cumplir todos los requisitos formales.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Claro, está dentro del plazo y habría que aclarar que dentro del plazo de subsanación que legalmente faculta la norma, si bien es cierto que no dentro del plazo para ejercitar normalmente el crédito o para cumplir con la detracción pero dentro del plazo que adicionalmente le concede la ley para hacer las regularizaciones.

Disculpen al expresión deportiva, pero esto equivale a los tres o cuatro minutos adicionales que un árbitro de fútbol concede después de cada tiempo de un partido. Entonces, si es así, el gol que se anote en ese tiempo es válido. Algo así sucedería acá. No tengo ninguna duda porque la norma lo está planteando.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Sí, efectivamente, salvo que esto sea detectado por la SUNAT en ese plazo que estamos diciendo.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Bueno, ahí ya es distinto, sí.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Salvo que haya sido detectado pero, si no ha sido detectado, [...].

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Sería una reacción meteórica porque cierran el 30 de abril y la Administración Tributaria se da cuenta el 2 de mayo. Es raro. Normalmente pasan los cinco días.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Claro.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Bien, de todas maneras, creo que han sido temas muy importantes. Nuevamente, Milton, te agradezco mucho en nombre del Club de Contadores, de sus directivos y de los miembros del club y esperamos tenerte presente en otra oportunidad sobre otros temas de [...] cualidad.

Te dejo el micro para tus últimas palabras de despedida, mi estimado Milton.

Dr. Milton Álvarez Eguiluz

Sí, solamente para agradecer la paciencia en esa exposición, en este conversatorio. Muy interesantes [...] intervención, sus preguntas. [...] y, con todo gusto, les estaré enviando otros comentarios para que puedan ustedes tener más claro el tema de [...] y también sus derechos y obligaciones, así como cuándo tomar una decisión adecuada de en qué casos ponerlo y en qué casos no.

Bueno, finalmente los [...], en estudiar las normas [...] bastante benéfica, con rigor lógico. En ese cuestionamiento permanente ustedes van a ver cómo van a ir desarrollando su conocimiento tributario conociendo sus derechos y obligaciones y cumpliendo sus obligaciones como corresponde.

Muchas gracias, finalmente, a todos ustedes por su paciencia. Buenas noches.

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo

Gracias, Milton, por tus valiosas recomendaciones y a todos ustedes, estimados amigos, que tengan unas buenas noches. Estaremos ya comunicándonos durante la semana para nuestro próximo teleseminario. Muy buenas noches y que tengan un muy buen fin de semana.

Llegamos al final...

Hemos llegado al final de la presente edición. Solo me resta pedirte un favor.

¿Me puedes dar tu retroalimentación? Esto sin duda nos servirá para planear futuras ediciones.

Por lo pronto, nos “vemos” en futuras charlas en vivo y en el resto de espacios provistos por el ClubdeContadores.com

Hasta una próxima edición

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo
Director: ClubdeContadores.com



info@ClubdeContadores.com