

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

PROYECTO DE DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO

I. FUNDAMENTOS

Mediante el numeral a.5) del literal a) del inciso 1 del artículo 2° de la Ley N.° 30506¹, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar para, entre otros, modificar el Código Tributario² con el objetivo de corregir aquellas disposiciones que puedan generar situaciones inequitativas para los contribuyentes, así como lograr la simplificación y unificación de procedimientos.

Asimismo, en el numeral a.7) del literal a) del inciso 1 del artículo 2 de la precitada Ley, se otorgan facultades para adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria.

En ese sentido, se modifica el Código Tributario en los siguientes términos:

1. Modificación del artículo 23° del Código Tributario

a) Situación actual

El artículo 23° del Código Tributario regula la forma de acreditar la representación ante la Administración Tributaria. Asimismo, señala en su tercer párrafo que para efecto de mero trámite se presume concedida la representación.

De otro lado, se tiene que uno de los trámites que puede realizarse ante la SUNAT es la solicitud de la copia de documentos que ésta tiene en su poder. Al respecto, en aplicación de la norma citada, en caso que dicho trámite sea realizado a través de un tercero se presumirá que este último representa al interesado al momento de la presentación de la solicitud, que es un acto de mero trámite.

b) Problemática

De acuerdo al inciso k) del artículo 92° del Código Tributario, es un derecho de los deudores tributarios el solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria. Dicha solicitud, sin embargo, no necesariamente es atendida de manera inmediata y por lo tanto con posterioridad a ella, corresponderá realizar el recojo de las copias solicitadas.



¹ Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A., publicada el 9.10.2016.

² Aprobado por el Decreto Legislativo N.° 816, publicado el 21.4.1996 cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

Ahora bien, como quiera que la documentación respecto de la cual se solicita copia está protegida por la reserva tributaria (declaraciones juradas) o puede contener dicha clase de información (comunicaciones) debiera quedar claro en la norma que el recojo de esta información no podría ser realizado entendiéndose concedida la representación. Ello debido a que, por el tipo de información, el recojo no calificaría como de mero trámite.

De otro lado, el segundo párrafo del artículo 23° del Código Tributario indica que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria. Agrega que en el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles. Sin embargo, la acreditación de la representación con posterioridad a la presentación de las solicitudes no es aplicable en el caso de procedimientos de aprobación automática. En ellos la acreditación debe ser realizada en el momento en que se realiza el trámite, más aún cuando existen procedimientos de aprobación automática en los que el tercero que actúa en representación del administrado debe incluso realizar alguna acción para que este culmine³.

En cuanto a simplificación de trámites, se considera que también debiera señalarse expresamente que la facultad establecida en el artículo 112°-A se aplica para lo regulado en el texto propuesto, así como disponer que también el envío de los documentos solicitados por el deudor tributario pueda realizarse por medios electrónicos.

c) Propuesta



Teniendo en cuenta la problemática expuesta anteriormente, se modifica el artículo 23° del Código Tributario a fin que en el supuesto que un tercero recoja copias de documentos que contengan información protegida con la reserva tributaria, de acuerdo al artículo 85° del Código Tributario y estén en poder de la SUNAT, tenga que acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración, ello para proteger al deudor tributario, ya que así se aseguraría que la información sensible va a ser entregada al dueño de la misma.

Asimismo, se considera que debe señalarse que la SUNAT puede regular mediante resolución de superintendencia otras formas y condiciones en que se acreditará la representación distintas a documentos públicos, la autorización a terceros alternativa a la carta poder con firma legalizada, e incluso el envío de documentos al solicitante por sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos.

2. Modificación del penúltimo párrafo del artículo 46° Del Código Tributario

³ Por ejemplo, para la obtención de la clave SOL y el Código de Usuario, el tercero autorizado no solo presenta la solicitud, sino que también firma la constancia de entrega de dicha clave y código (artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° 109-2000/SUNAT)

a) Situación actual

El numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario señala que el plazo de prescripción establecido en el artículo 43° de dicho cuerpo legal, se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Asimismo, los literales a) y b) de los numerales 1 y 2 del artículo 46° del Código Tributario establecen que tanto el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación y aplicar sanciones así como el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

De otro lado, el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario⁴ dispone que la suspensión de los plazos de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos⁵.

En este sentido, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.° 00161-1-2008 que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido que la notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, y que se suspende el plazo prescriptivo de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

Así, aun cuando en apariencia la facultad de determinar la obligación tributaria ya se ha ejercido con la notificación de la resolución de determinación que luego es reclamada y apelada, si en estas etapas se declarara la nulidad de los valores impugnados de acuerdo a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 46°, ello no afecta la causal de suspensión del plazo de prescripción de la facultad de determinar que precisamente, no se puede entender ejercida desde que la resolución de determinación o el procedimiento de fiscalización que le dio origen es declarado nulo.

Nótese también, que en el supuesto de la declaración de nulidad de un acto de determinación no se habría iniciado el cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la administración tributaria de exigir el pago



⁴ Incorporado por el Decreto Legislativo N.° 981, publicado el 15.3.2007.

⁵ Los casos a los que se refiere la norma bajo comentario son aquellos en los que no resulta de aplicación la nulidad parcial del acto administrativo con el que se determino la obligación tributaria.

de la deuda tributaria.

b) Problemática

Los artículos 142°, 150°, 152° y 156° del Código Tributario establecen, tanto para la administración tributaria como para el Tribunal Fiscal, plazos para resolver los recursos de reclamación o de apelación presentados. Si bien en la SUNAT, tal como se evidencia del anexo 1 de la presente exposición de motivos, la mayor parte de los recursos de reclamación se resuelven en el plazo establecido por el Código Tributario, aún existe una parte de ellos en los que todavía se sobrepasa dicho plazo.

Así, en aquellos casos en que dicho plazo es superado ampliamente y a la vez se declara la nulidad del acto reclamado, la suspensión de la prescripción puede generar que se perciba que el plazo de prescripción de las acciones de la administración tributaria se extiende más allá de lo razonable. Esto sería particularmente cuestionable si es que el plazo de suspensión que finalmente se compute, en supuestos de nulidad supere el plazo original de prescripción.

Sin perjuicio de lo anterior, a su vez, detrás de la correcta determinación de la obligación tributaria existe un interés público que debe ser protegido.

c) Propuesta

Teniendo en cuenta la problemática antes descrita, se establece que la suspensión a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario se aplique durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en tanto éstos se resuelvan en los plazos establecidos en el Código Tributario, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento de los plazos antes mencionados.

Adicionalmente, se establece en la Única Disposición Complementaria Transitoria que la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario se aplique respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente Decreto Legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones.



3. Modificación del cuarto y quinto párrafo del artículo 150° del Código Tributario

a) Situación actual

En el cuarto párrafo del artículo 150° del Código Tributario se prevé que el Tribunal Fiscal no concederá el uso de la palabra cuando, entre otros, fuere de aplicación lo previsto en el último párrafo de este artículo, el cual antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.° 1263, estaba referido al supuesto en que el Tribunal Fiscal declaraba la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada, supuesto en el cual no se emitía pronunciamiento sobre el fondo de la apelación, sino que se reponía a primera instancia para que la Administración Tributaria emita un nuevo pronunciamiento.

Igualmente, en el quinto párrafo del artículo 150° se establece que las partes pueden presentar alegatos en un plazo de tres días siguientes a la realización del informe oral, y tratándose de intervenciones excluyentes de propiedad el plazo para presentar alegatos es de un día. El plazo para resolver las intervenciones excluyentes de propiedad es de veinte (20) días hábiles, motivo por el cual se otorga un plazo sumario para presentar alegatos.

También se indica que, en los expedientes de apelación, las partes pueden presentar alegatos dentro de los dos meses siguientes a la presentación del recurso y/o hasta la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación; sin embargo, existen casos cuyos procedimientos son sumarios que podrían conllevar a que el Tribunal Fiscal pueda resolver en menor plazo; por lo que, el plazo de dos meses aludido resulta extenso.

b) Problemática

Al mantenerse la disposición prevista en el cuarto párrafo del artículo 150° del Código Tributario, respecto de no conceder el uso de la palabra en los casos que resulte de aplicación el último párrafo de dicho artículo, se estaría afectando el derecho de los administrados a exponer sus argumentos ante los vocales que van a resolver su apelación, pues al haberse modificado dicho último párrafo, es posible que el Tribunal Fiscal, pese a que constate un vicio de nulidad, pueda emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Además de las intervenciones excluyentes de propiedad, existen otros casos que también tienen el mismo plazo de veinte (20) días para ser resueltos, como los vinculados a las sanciones de comiso, cierre temporal e internamiento de vehículos o las multas que las sustituyan, y no obstante, no se ha previsto un plazo sumario para que los administrados puedan presentar sus alegatos.

De otro lado, teniendo en consideración que las partes, siempre podrán presentar alegatos hasta la fecha de emisión de resolución que resuelve la apelación, no resulta coherente ni razonable que se establezca un plazo de dos meses para que presenten alegatos, más aún cuando existen procedimientos que tienen plazos sumarios para ser resueltos, con lo cual el citado plazo puede resultar excesivo.

c) Propuesta

Considerando la modificación del último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, por el Decreto Legislativo N.° 1263, que permite al Tribunal Fiscal además de declarar la nulidad, emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto si cuenta con los elementos suficientes; y asimismo, considerando la incorporación del último párrafo del artículo 109° del Código Tributario por el Decreto Legislativo N.° 1263 que establece que la declaración de nulidad de los actos administrativos puede ser total o parcial, entonces no procede mantener en el cuarto párrafo del citado artículo 150°, el supuesto que el Tribunal Fiscal no conceda el uso de la palabra cuando declare la nulidad e insubsistencia prevista en el último párrafo mencionado, por lo que, se está derogando este supuesto.



De otro lado, dado que las apelaciones contra resoluciones que imponen sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las multas que las sustituyan, son procedimientos con plazos sumarios similar al de la intervención excluyente de propiedad, se establece que tengan el mismo plazo para presentar alegatos, esto es de un día.

Finalmente, se modifica el quinto párrafo del artículo 150° dado que las partes siempre van a poder presentar alegatos hasta antes de la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal, por lo que, se elimina el plazo de dos meses pues carece de sentido mantenerlo, considerando que hay determinadas apelaciones que deben resolverse en plazos sumarios (20 días).

4. Procedencia de la queja contra actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación

a) Situación actual

El inciso h) del artículo 92° del Código Tributario establece que los deudores tributarios tienen derecho a interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en dicho Código.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 155° del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Con relación al alcance de esta última norma, el Tribunal Fiscal ha señalado que la queja no es la vía idónea para cuestionar actuaciones irregulares o indebidas que se hayan producido durante un procedimiento de fiscalización o verificación, en razón que dichas actuaciones podrán ser discutidas en el procedimiento contencioso tributario con ocasión de la impugnación de los valores emitidos en la verificación o fiscalización.

En efecto, de acuerdo con el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01918-Q-2016, de observancia obligatoria, *"No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario"*.

El referido colegiado fundamenta su pronunciamiento en que *"(...) iniciar un procedimiento de queja ante irregularidades en el procedimiento de fiscalización o verificación, implicaría quejarse por probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados por infracciones ocurridas durante el curso de dichos procedimientos, las que, de ser el caso, se configurarían recién como afectaciones reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, cuya nulidad puede ser invocada en la vía del contencioso tributario"*.



b) Problemática

Según el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04187-4-2004⁶, emitida con anterioridad a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01918-Q-2016 antes citada, dicho órgano colegiado "(...) es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan".

El referido Tribunal fundamentó su pronunciamiento en que "(...) si la finalidad de un recurso de queja es corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento, dicho recurso deberá proceder contra los requerimientos que se emitan durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación, en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración y motiva el cuestionamiento del requerimiento pueda ser subsanado por ésta, pues sólo podrá reencauzarse un procedimiento que no haya culminado".

Como se aprecia, el Tribunal Fiscal ha variado su posición respecto a su competencia para pronunciarse, en vía de queja, sobre actuaciones irregulares incurridas durante los procedimientos de verificación y fiscalización. En efecto, en un primer momento el citado órgano colegiado opinó en el sentido que era competente para pronunciarse sobre la legalidad de los requerimientos emitidos durante dichos procedimientos (Resolución N.º 04187-4-2004, de observancia obligatoria), pero luego modificó su criterio, señalando que no es competente para pronunciarse sobre las infracciones de procedimiento que se produzcan durante los procedimientos de verificación y fiscalización (Resolución N.º 01918-Q-2016, de observancia obligatoria).

Al respecto, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con la doctrina, la queja es "(...) un medio excepcional de naturaleza procedimental que busca subsanar los errores de tramitación incurridos en el procedimiento tributario. La queja es un remedio procesal mediante el cual se busca corregir las actuaciones de la administración que afecten de manera indebida al deudor tributario y reencauzar el procedimiento"⁷.

El objetivo de la queja es corregir actuaciones o tramitaciones irregulares incurridas en los procedimientos administrativos.

Ahora bien, tales actuaciones y tramitaciones irregulares también pueden darse durante un procedimiento de fiscalización o verificación, como por ejemplo, notificaciones de requerimientos mal realizadas; requerimientos que no otorgan el plazo mínimo legal para la presentación de información; resultados de requerimientos que dan cuenta de la presentación de información fuera de plazo, siendo que el plazo otorgado en el requerimiento era menor al legal; cartas de ampliación de plazo de fiscalización no motivadas; entre otros.



⁶ De observancia obligatoria a la fecha de su emisión.

⁷ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. La queja como medio para corregir actuaciones en un procedimiento tributario. En: Revista Actualidad Empresarial N.º 172, primera quincena diciembre 2008; pág. 1-1.

Nótese que cuando por ejemplo, como se señala en el párrafo anterior, existe un requerimiento que no otorga el plazo mínimo legal, se afecta al contribuyente no existiendo en dicha etapa, de acuerdo al criterio jurisprudencial expedido, medio alguno que permita encauzar debidamente el procedimiento. Asimismo, y por ejemplo, se afectaría el derecho del contribuyente si es que la Administración exige documentación que no corresponde, y dado que no existe una vía para cuestionarlo, el contribuyente se vería obligado a presentar dicha documentación.

Siendo que el objetivo de la queja es corregir actuaciones o procedimientos administrativos tributarios para reencauzarlos y de esta manera prevenir la emisión de actos administrativos que produzcan efectos en el deudor tributario, se considera que esta debe proceder en el caso de un procedimiento de fiscalización o verificación en trámite.

Si bien los contribuyentes pueden iniciar un procedimiento contencioso tributario contra los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento de fiscalización o verificación, no necesariamente en este procedimiento se va a analizar las irregularidades que hubieren ocurrido durante la fiscalización o verificación. En ese sentido, al ser la fiscalización y verificación procedimientos administrativos en los que debe observarse las normas previstas y no afectarse los derechos de los administrados, corresponde que en vía de la queja se analicen los cuestionamientos a dichos procedimientos, con el fin de corregir y reencauzarlos.

c) Propuesta

Como consecuencia de la problemática expuesta anteriormente, se incorpora un último párrafo al artículo 61° del Código Tributario, a fin de establecer que procede la queja a que se refiere el artículo 155° contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución.



5. **Modificación del numeral 27 del artículo 177° del Código Tributario, del vigésimo séptimo ítem del rubro 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III, de la nota 14 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II del Código Tributario, así como la derogación del numeral 25 del artículo 177° y del vigésimo quinto ítem del rubro 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III del Código Tributario.**

a) Situación actual

De conformidad con el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁸, los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de este artículo⁹, deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma,

⁸ Texto Único Ordenado (TUO), aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias. En adelante, "la LIR".

⁹ Es decir, dentro del ámbito de precios de transferencia.

plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

Asimismo, esta norma prevé que la documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción. Para tal efecto, los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios transferencia.

Las obligaciones formales antes señaladas sólo serán de aplicación respecto de transacciones que generen rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles para la determinación del impuesto¹⁰, pudiendo la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, exigir el cumplimiento de las citadas obligaciones formales respecto de transacciones que generen rentas exoneradas o inafectas, y costos o gastos no deducibles para la determinación del impuesto.

En lo que se refiere a las sanciones aplicables por el no cumplimiento de las obligaciones formales antes referidas, el Código Tributario establece en el artículo 176° como infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, el no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos (numeral 2).

Por su parte, en los numerales 25 y 27 del Artículo 177° del mismo Código se dispone que constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma las siguientes:

(i) La no exhibición o no presentación del Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley (numeral 25)

(ii) La no exhibición o no presentación del Estudio Técnico que, entre otros, respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley (numeral 27)



b) Acción 13 del Plan BEPS

La Acción 13 del Plan BEPS referida a la documentación de precios de transferencia propone un nuevo y más eficiente diseño de la documentación de precios de transferencia que permita a las autoridades tributarias obtener mayor y mejor información de sus contribuyentes y del grupo multinacional al que pertenecen¹¹.

¹⁰ La SUNAT mediante la Resolución de Superintendencia N.° 167-2006-SUNAT, publicada el 14.10.2006, y modificatorias, estableció la excepción a la obligación de presentar la declaración jurada informativa, y de contar con el estudio técnico de precios de transferencia.

¹¹ Sobre el particular, la OCDE publicó el 5.10.2015, el documento denominado Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (documentación de Precios de Transferencia e Informe País por País) el cual a su vez constituye el nuevo Capítulo V de las Guías de Precios de Transferencia. En adelante, "la Acción 13 del Plan BEPS".

Este nuevo diseño establece un nuevo estándar de documentación de tres niveles: i) el Reporte Maestro (Master File), ii) el Reporte Local (Local File) y iii) el Reporte País por País (Country by Country Report)

Reporte Maestro

De acuerdo a la acción 13 del Plan BEPS el objetivo de la presentación del Reporte Maestro es facilitar a las administraciones tributarias competentes una visión general del negocio del grupo con sus partes vinculadas, incluyendo la naturaleza de sus operaciones de negocios, sus actividades económicas, sus políticas generales en materia de precios de transferencia y el reparto de sus beneficios y actividades económicas a nivel mundial, con el objeto de permitir a las administraciones tributarias que evalúen si se presenta un riesgo significativo en materia de precios de transferencia.

En general, el Reporte Maestro tiene por objeto proporcionar una visión general de alto nivel con el fin de colocar las prácticas de precios de transferencia del grupo en su contexto económico, legal, financiero y fiscal.

En el Reporte Maestro se proporciona información relevante¹² del grupo, la cual puede ser agrupada en cinco categorías: (a) la estructura organizacional; (b) la descripción del negocio o negocios del grupo (c) los intangibles (d) las actividades financieras inter compañía; y (e) las posiciones tributarias y financieras de dicho grupo.

Reporte Local

A diferencia del Reporte Maestro, que presenta una visión general de alto nivel, el Reporte Local refleja información más detallada sobre operaciones entre empresas específicas.

La información requerida en el Reporte Local complementa la información del Reporte Maestro y contribuye con el objetivo de garantizar que el contribuyente ha cumplido con el principio de plena competencia en lo que se refiere a Precios de Transferencia en una determinada jurisdicción.

El Reporte Local se centra en la información relevante para analizar los Precios de Transferencia en relación con las operaciones que tienen lugar entre una empresa asociada (afiliada) local y empresas asociadas en diferentes países y que son significativas en el contexto del sistema tributario local. Dicha información incluirá información financiera relevante con respecto a esas transacciones específicas, un análisis de comparabilidad y la selección y la aplicación del método de Precios de Transferencia más adecuado.



¹² En la Acción 13 del Plan BEPS se indica que para efecto de la elaboración del Reporte Maestro, la información se considera importante –y con ello entendemos relevante– si su omisión afecta la confiabilidad de los resultados de precios de transferencia.

Reporte País por País

El Reporte País por País requiere la información tributaria consolidada de todas las jurisdicciones, relacionadas a la distribución global de los ingresos, impuestos pagados, así como ciertos indicadores de la ubicación de la actividad económica entre las jurisdicciones tributarias en las que el grupo multinacional opera.

Este Reporte también requiere una lista de todas las entidades constitutivas, respecto a las cuales se requiere información financiera, incluyendo la jurisdicción tributaria de constitución, si fuera distinta de la jurisdicción tributaria de residencia, así como la naturaleza de las actividades de negocios llevadas a cabo por esa Entidad Constitutiva.

El Reporte País por País será útil para evaluar operaciones de precios de transferencia de alto riesgo. También puede ser usado por las Administraciones Tributarias para evaluar otros riesgos relacionados a la erosión de bases imponibles y, según resulte apropiado, para análisis estadísticos y económicos, pero no para ajustes de precios de transferencia.

c) Propuesta

La Acción 13 del Plan BEPS ofrece un estándar internacional sobre la documentación de Precios de Transferencia, proponiendo un modelo que enfoca dicha documentación en tres niveles a fin de que cada jurisdicción, en la que operan los conformantes del grupo multinacional, cuente con información y la transparente, no solamente respecto de las transacciones controladas, sino también respecto de todas las relaciones económicas y financieras del grupo.

Mediante la adopción del referido plan de Acción 13, el fisco peruano advierte una gran oportunidad de contar con información para optimizar su capacidad de conocer la realidad de las transacciones internacionales que realizan los sujetos residentes en el país y de realizar su perfilamiento de riesgos.

En ese sentido corresponde que los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de precios de transferencia deban presentar anualmente la declaración jurada informativa Reporte Local, respecto de transacciones que generen rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles para la determinación del impuesto a la renta.

La declaración jurada informativa Reporte Local es de suma utilidad para obtener datos detallados de las operaciones controladas y de la aplicación de la metodología de precios de transferencia y es empleada fundamentalmente en la auditoría.

La SUNAT podrá exigir el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada informativa Reporte Local respecto de las transacciones que generen rentas exoneradas o inafectas, y costos o gastos no deducibles para la determinación del impuesto a la renta.

En tanto, los contribuyentes que formen parte de un grupo, deberán presentar anualmente, de acuerdo a lo que señale el Reglamento de la



Ley del Impuesto a la Renta¹³, la declaración jurada informativa Reporte Maestro que contenga entre otros, la estructura organizacional, la descripción del negocio o negocios y las políticas de precios de transferencia en materia de intangibles y financiamiento del grupo y su posición financiera y fiscal.

Asimismo, se dispone que:

La declaración jurada informativa Reporte País por País sea presentada anualmente por los contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional, de acuerdo a lo que señale el Reglamento de la LIR. La información contenida en las declaraciones juradas informativas podrá ser utilizada por la SUNAT para el ejercicio de sus funciones y para el intercambio de información tributaria con la autoridad competente de otro Estado prevista en los tratados internacionales y en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones, que el Perú celebre o haya celebrado, pero siempre observando las reglas de confidencialidad y de seguridad informática señaladas en dichos instrumentos.

La SUNAT podrá establecer la forma, plazo y condiciones en que se presentan las referidas declaraciones juradas informativas, y podrá exceptuar de la obligación de presentar dichas declaraciones. Además se refiere que la SUNAT no podrá exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada informativa Reporte Local en los casos en los que el valor de mercado, tratándose de la enajenación de bienes, sea inferior al costo computable.

La documentación e información que respalde las declaraciones señaladas, deberá ser conservada por los sujetos domiciliados, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción, el que fuera mayor, de conformidad con el numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario. En este párrafo se busca que la obligación de contar con la documentación e información que actualmente se requiere en la Ley del Impuesto a la Renta para el respaldo del cálculo de los precios de transferencia y del estudio técnico de precios de transferencia, se extienda a las declaraciones juradas que se están implementando.

En virtud de lo expuesto se modifican las obligaciones formales y por tanto el numeral 27 del artículo 177° y el vigésimo séptimo ítem del rubro 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II y III del Código Tributario, estableciendo como infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no exhibir o no presentar la documentación e información o, de ser el caso, su traducción al castellano; que, entre otros, respalde las declaraciones juradas informativas Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País. El monto de la sanción se mantiene.

Asimismo, se modifica la Nota (14) de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II del Código Tributario¹⁴⁻¹⁵ disponiendo que se



¹³ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 22.9.1994, y normas modificatorias. En adelante, "el Reglamento de la LIR".

¹⁴ La Tabla I contiene Infracciones y Sanciones a Personas y Entidades Generadores de Renta de tercera Categoría y Régimen MYPE Tributario. La Tabla II contiene Infracciones y Sanciones referidas a Personas

aplicará el 0,6% de los Ingresos Netos con los topes señalados en este únicamente en las infracciones vinculadas a no presentar las declaraciones juradas informativas Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País.

Finalmente, se deroga numeral 25 del artículo 177° y el vigésimo quinto ítem del rubro 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III del Código Tributario.

6. Modificación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, del ítem 1 del rubro 6 de las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II y III; del cuarto guión del rubro Notas, la Nota (21) de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II y la Nota (13) de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III del Código Tributario

a) Situación actual

En el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se regula, como una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

De acuerdo con las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III del Libro Cuarto del Código Tributario, la sanción por la citada infracción es el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto devuelto indebidamente de haber obtenido la devolución.

Dicha sanción, se calcula, de acuerdo a la nota (21) de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II y a la nota (13) de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III.

Así, por ejemplo, se tiene que por tributo omitido se entiende a la diferencia entre el tributo resultante obtenido por autoliquidación o como producto de la fiscalización y el declarado, indicándose entre otros que en el caso del Impuesto General a las Ventas (IGV), el tributo resultante es la diferencia entre el impuesto bruto y el crédito fiscal; mientras que, el tributo resultante en el caso del Impuesto a la Renta Anual es el impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior.

Por tanto, existirá multa, en concordancia con la conducta tipificada como infracción, cuando se hubiera efectuado una incorrecta determinación de la



Naturales que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las Tablas I y III en lo que sea aplicable.

¹⁵ Esta nota está contenida en la infracción de no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.

obligación tributaria aun cuando, por ejemplo, en el caso del IGV, por aplicación del saldo a favor del período anterior, no exista un tributo por pagar.

En el caso del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o pérdida indebidamente declarada en cambio, la sanción de multa está dirigida a corregir conductas en las que se busca cubrir el monto de deudas futuras, pero sancionándolas en el período de origen.

b) Problemática

La determinación correcta de la obligación tributaria lleva a que ingresen a las arcas del fisco los montos correctos de tributos a los que los sujetos están obligados. Sin embargo, cuando no se consideran los montos de los saldos a favor, pagos anticipados y compensaciones con los que cuenta el contribuyente, la multa que se impone por la determinación incorrecta puede ser considerada como no proporcional a la conducta que se desea corregir o desincentivar. En efecto, al no considerarse los montos a favor del contribuyente en el cálculo de la multa, podría resultar un tributo por pagar que realmente el contribuyente no adeuda al fisco habida cuenta que el mismo está cubierto por dichos montos a favor del contribuyente.

En el caso del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o pérdida indebidamente declarada, puede seguir resultando de la revisión que haga la administración tributaria o la declaración rectificatoria presentada por el contribuyente, un monto a favor de este y no un tributo omitido y menos un tributo por pagar pero que igual se sanciona con una multa, por la aplicación futura de dicho monto, tal como se indicara anteriormente.

c) Propuesta

Considerando la problemática antes descrita se modifica tanto la tipificación de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario como la sanción aplicable¹⁶ para, principalmente:

- i. Incluir en la tipificación, la referencia al efecto en el pago de la no inclusión, en las declaraciones de ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o de aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones.
- ii. Modificar la sanción a efecto que esta sólo consista en el 50% del tributo por pagar omitido, entendiéndose como tal a la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse; siendo que, tratándose de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para el cálculo de la multa los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas. En otras palabras sólo se sancionará si es que una vez tenidos en cuenta

¹⁶ Contendida en las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II y III del Código Tributario.



todos los elementos para la determinación de la obligación y todos los conceptos que pudieran aplicarse contra dicho monto (para establecer el monto a pagar), resulta un monto a favor del fisco, sea que este se cancele totalmente o no.

Nótese que cuando existiera, por ejemplo, una inadecuada determinación del crédito fiscal en un mes que no arroje un tributo por pagar por la aplicación de un saldo a favor de períodos anteriores, y por lo tanto en dicho período no proceda la aplicación de multa, dicha disminución del crédito puede tener como efecto en el período siguiente un tributo por pagar omitido, al disminuir el saldo que originalmente se arrastró y que estaba conformado por el monto original de crédito fiscal. Será entonces en el segundo período, no en el primero, en el que procederá la sanción, en tanto para la determinación de la infracción y de la multa se considera incluso el saldo arrastrado de períodos anteriores.

7. Extinción de multas cometidas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

De acuerdo al artículo 168° del Código Tributario las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución. En ese sentido, la modificación que el proyecto plantea en relación con la sanción de la infracción del numeral 1 del artículo 178° será de aplicación para determinar las sanciones por las infracciones que se cometan a partir de la entrada en vigencia del decreto legislativo respectivo.

Sin perjuicio de lo anterior, debido a que se han presentado casos en los que la aplicación de la sanción de multa ha tenido su origen, total o parcialmente, en errores de transcripción de información de documentos fuentes a las declaraciones, se establece la extinción de aquellas sanciones de multa pendientes de pago ante SUNAT por las infracciones cometidas desde el 6 de febrero de 2004¹⁷ hasta la fecha de publicación del decreto legislativo siempre que además de deberse, en su totalidad o en parte a un error de transcripción¹⁸, no exista, recalculando la multa por tributo omitido considerando saldos a favor o pérdidas netas compensables de períodos o ejercicios anteriores o pagos anticipados o compensaciones efectuadas, tributo por pagar. En cambio, en el caso de saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida indebidamente declarada, la condición que se deberá cumplir es que dicho monto no hubiera sido arrastrado o aplicado a los siguientes períodos o ejercicios.



¹⁷ Fecha a partir de la cual la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° unificó los comportamientos antes tipificados en los entonces numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por la Ley N.° 27335 publicada el 31.7.2000.

¹⁸ Definido en el proyecto como el incorrecto traslado de información de documentos fuentes, tales como libros y registros o comprobantes de pago, a una declaración, siendo posible de determinar de la simple observación de los documentos fuente pertinentes

8. Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

a) Situación actual

Mediante el Decreto Legislativo N° 1272 se ha modificado la Ley N° 27444, ley de procedimiento administrativo general, que entre otros, ha modificado el Artículo II del Título Preliminar.

Según la Exposición de Motivos del referido Decreto Legislativo la modificación al artículo II del Título Preliminar "busca, disponer que la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG) contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales. Asimismo, se tiene como finalidad que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no impongan condiciones menos favorables a los administrados que aquellos regulados en la LPAG".

Indica también que "no tomar en cuenta lo anterior implicaría ir en contra de la vocación unificadora de la LPAG, aspecto que, por cierto, es uno de sus objetivos centrales, y todo lo que ello involucra, esto es, asegurar la existencia de un parámetro de unidad como criterio rector de los procedimientos administrativos y la actuación estatal, circunscribir la existencia de procedimientos administrativos especiales a las situaciones que lo justifiquen y establecer un núcleo de aplicación general para todos los procedimientos"¹⁹.

b) Problemática

Partiendo de la autonomía del Derecho Tributario, el Código Tributario establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico tributario.

En esta línea, la Norma IX del Título Preliminar del citado Código prescribe que se aplica de manera supletoria los principios del Derecho Administrativo y otras normas distintas a las tributarias, en tanto no se le opongan ni la desnaturalicen.

Las disposiciones contenidas en el Código Tributario se han visto trastocadas con la aprobación del Decreto Legislativo N° 1272, pues entre, con la incorporación del artículo II del Título Preliminar establece la primacía de la LPAG cuando sus normas impongan condiciones más favorables a las previstas en el Código. También se han modificado disposiciones que van en contra del interés público y entorpecen las funciones de la Administración Tributaria.

Las modificaciones a la LPAG generan los siguientes problemas:

➤ Notificaciones:

La LPAG establece sólo tres modalidades de notificación²⁰ y dispone su aplicación en un orden de prelación. Por su parte, el Código Tributario

¹⁹ Ver al respecto, entre otros, DIEZ SÁNCHEZ, Juan José (1992). "El procedimiento administrativo común y los procedimientos especiales". En: *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*. Madrid: Cívitas.

²⁰ Así tenemos que en el artículo 20° de la LPAG modificada por el Decreto Legislativo N° 1272 se prevé como modalidades de notificación: (i) notificación personal; (ii) mediante telegrama, correo certificado, telefax o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo; y (iii) por publicación en el Diario El Peruano.



establece más modalidades²¹ y permite su utilización indistintamente en función a las necesidades del acto a notificar.

La LPAG al permitir el uso de notificación electrónica previo consentimiento expreso del administrado entorpece el flujo de procedimientos tributarios. En efecto, en el Código Tributario no se exige el consentimiento al deudor tributario para la notificación de manera electrónica²².

La SUNAT notifica más de 600 000 actos al mes y notificar todos ellos en el domicilio del administrado generaría demora en los procesos con el costo respectivo, así como peligro en la recuperación de la acreencia.

La SUNAT acorde con el uso de la tecnología en las notificaciones, notifica más de 300 000 actos mensuales por vía electrónica.

Con la modificación de la LPAG, la SUNAT ha paralizado la notificación electrónica de miles de actos de cobranza, con el riesgo que prescriba la posibilidad de cobrar la deuda o se vuelva materialmente incobrable.

Además, como experiencia en el ámbito tributario tenemos que cuando el sistema de notificaciones por medio electrónico para actos emitidos por el Tribunal Fiscal²³ se mantuvo como afiliación voluntaria, no se afiliaron los administrados, con lo cual se dilataba el plazo para que el contribuyente conozca de la resolución final emitida por dicho órgano colegiado. Y por esta razón a través del Decreto Legislativo 1263 se modificó el Código Tributario, para disponer que la afiliación al sistema de notificación electrónica ante el Tribunal Fiscal sea obligatorio para beneficio de los propios administrados. En consecuencia, con la modificación LPAG se estaría contraviniendo además la celeridad que debe imperar en el procedimiento administrativo.

➤ Procedimiento Sancionador²⁴

Con la modificación de la LPAG, la potestad sancionadora en materia tributaria debe observar necesariamente los principios, estructura y garantías previstos en la LPAG. Ello genera los siguientes efectos:

- Generaría más burocracia y demandaría mayor tiempo para la imposición de sanciones. Conforme al artículo 165° del Código Tributario las infracciones se determinan de manera objetiva, y en muchos casos la resolución de multa se emite con una sola configuración (por ejemplo: declarar fuera de plazo; presentar más de una declaración rectificatoria). Sin embargo, la LPAG establece que una



²¹ De acuerdo al artículo 104° del Código Tributario se contempla las siguientes formas de notificación: (i) por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación negativa; (ii) por medio de sistemas de comunicación electrónicos; (iii) por constancia administrativa; (iv) mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria; (v) supuestos de notificación para sujetos que tengan condición de no hallado o no habido; y (vi) por cedulón fijado en el domicilio fiscal.

²² La notificación de los actos administrativos emitidos por SUNAT por medio electrónico vía Buzón SOL se aplica desde el año 2008. Se regula por el Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008-SUNAT y normas modificatorias. Actualmente se notifican en dicho buzón los actos como: resoluciones de fraccionamiento; de devolución; liberación de fondos de detracciones; resoluciones de ejecución coactiva; levantamiento de medidas de embargo; y órdenes de pago.

²³ Regulado por la Resolución Ministerial N° 270-2013-EF-41

²⁴ Artículo 230°, 234° de la LPAG

autoridad instructora le notifique la imputación de cargos para iniciar un proceso sancionador, y que otra autoridad le imponga la sanción.

- Al disponer, entre otros, la aplicación del principio de retroactividad benigna, esto es aplicar retroactivamente las disposiciones que eliminen infracciones, reduzcan sanciones o plazos de prescripción, que serán de aplicación incluso respecto de sanciones en ejecución a la entrada en vigor de tales disposiciones; conllevaría a que no se puedan expedir normas que flexibilicen las sanciones tributarias, pues extinguiría deudas tributarias por concepto de multas de grandes empresas cuyos casos se encuentran pendiente de resolver en el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. Por lo tanto, esta medida resta eficacia al régimen sancionador tributario, y además ha conllevado que SUNAT haya suspendido la emisión de resoluciones de multas cuando ellas se emiten con la sola configuración.
- Igualmente, se tendría que observar los supuestos de eximentes y atenuantes, como la intencionalidad para poder graduar las sanciones, lo cual no existe en el procedimiento sancionador tributario en el que por ejemplo las multas se reducen considerando la frecuencia en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor y la subsanación voluntaria o inducida por éste.

La modificación anula las posibilidades para que el Estado utilice la rebaja de multas y demás sanciones como mecanismo para mejorar el cumplimiento tributario.

➤ Procedimiento Contencioso Tributario – Reclamos²⁵

La LPAG dispone que sólo se aplican los procedimientos previstos en las leyes especiales en la parte que sean más favorables al administrado; lo cual genera lo siguiente:

- Incertidumbre ¿el procedimiento de reclamos ante la SUNAT debe recoger las disposiciones del recurso de reconsideración?. Si fuera así:
 - ¿El reclamo sería opcional y su interposición requerirá nueva prueba?. Pues en el Código Tributario la etapa de reclamación es obligatoria, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho. Y no se puede presentar nueva prueba, que habiendo sido requerida durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentada, salvo que el deudor pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas omitidas o garantice esta deuda con carta fianza bancaria o financiera.
 - ¿El reclamo debería ser resuelto en 30 días?. ¿Al vencimiento del plazo se suspenderían los intereses moratorios?. En el Código Tributario se prevé un plazo general para resolver reclamaciones de 9 meses (salvo para sanciones y controversias vinculadas a la aplicación de precios de transferencia), vencido el cual por causas imputables al órgano resolutor, no serán aplicables los intereses moratorios.



²⁵ Artículo 207° de la LPAG y 132° y siguientes del Código Tributario.

- Si se interpone reclamo ¿se podría dar por vencida la vía administrativa con su resolución considerando el literal b) del párrafo 218.2 del artículo 218° de la LPAG?

- La revocación de los actos administrativos debe ser emitida por la máxima autoridad de la entidad. La SUNAT está facultada para señalar los casos en los que se puede revocar, con lo cual ya estaría garantizando lo previsto por la LPAG.

➤ **Procedimientos de aprobación automática⁽²⁶⁾ – Inscripción en registros**

La LPAG califica como procedimientos de aprobación automática, dos nuevos supuestos: (i) los que habiliten el ejercicio de derechos preexistentes del administrado y (ii) la inscripción en registros administrativos.

Esta disposición afecta el control de los insumos químicos y bienes fiscalizados, en tanto estos pueden ser transportados y comercializados únicamente si están inscritos en el registro creado para tal efecto. Para su inscripción, se realiza una evaluación previa de la idoneidad del sujeto para realizar dichas actividades (antecedentes penales y judiciales del administrado y sus choferes, se verifica que el local, vehículos y maquinaria existan, entre otros). Esta verificación permite además, conocer cuánto requiere del insumo para su producción; evitando el desvío de insumos que resultasen excedentes.

➤ **Otros temas**

Prescripción:

La LPAG señala que, de oficio, deberá declararse la prescripción y darse por concluido el procedimiento sancionador cuando se advierta que se ha cumplido el plazo para determinar la existencia de infracciones; lo cual puede incluso generar responsabilidad.

Sin embargo, el Código Tributario prevé distintos supuestos en los que se suspende o interrumpe la prescripción, y teniendo en cuenta la cantidad de procesos que se genera en la cobranza, sería materialmente imposible revisar cada expediente, de oficio, para determinar dicha prescripción.

Finalmente, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1272 prevé que las entidades tendrán un plazo de sesenta (60) días, contado desde la vigencia de dicho Decreto para adecuar sus procedimientos especiales según lo previsto en el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 27444.

Lo previsto en la aludida disposición complementaria transitoria origina una incertidumbre para las entidades que se regulan por procedimientos especiales, como sucede con la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias dado que expiden actos y llevan a cabo procedimientos diariamente que originan consecuencias jurídicas a los administrados, resultando por tanto



²⁶ Artículo 31° de la LPAG.

necesario establecer una precisión a fin que no resulten aplicables las disposiciones previstas en el Decreto Legislativo N° 1272.

c) Propuesta

Por lo expuesto, en la Cuarta Disposición Complementaria Final se establece que durante el plazo de sesenta (60) días a que se refiere la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1272 no serán aplicables las disposiciones del mencionado Decreto Legislativo a los procedimientos especiales, incluidos los tributarios.

Asimismo, en la Quinta Disposición Complementaria Final se señala que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272.

9. Precisión sobre el alcance de la extinción de la deuda

Se precisa en la Sexta Disposición Complementaria Final que la extinción de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257 no comprende las retenciones distintas de aquellas que tienen carácter definitivo, ni las percepciones, establecidas en las disposiciones legales de la materia, por los siguientes fundamentos:



- a) El párrafo 11.1 del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257 dispone la extinción de las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de su entrada en vigencia, cualquiera fuera su estado, correspondientes a los deudores tributarios comprendidos en los alcances de dicho decreto y cuya administración esté a cargo de la SUNAT, siempre que por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30.09.2016, fuera menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles).

Al respecto, considerando que el citado texto no distingue en función de si el deudor está obligado a cumplir con la prestación tributaria en calidad de contribuyente o responsable, una interpretación literal podría llevar a afirmar que dicha extinción comprende todo tipo de deuda por cuenta de terceros. Sin embargo, debe tenerse en cuenta la diferente naturaleza que tienen las retenciones que se efectúan con carácter definitivo respecto de aquellas otras retenciones que no tienen tal carácter y las percepciones, las cuales al calificar como anticipos o pagos a cuenta suponen su inclusión en la liquidación final del impuesto de cargo del contribuyente, lo que hace inviable su extinción.

En efecto, como quiera que el contribuyente que ha soportado retenciones distintas a aquellas que tienen carácter definitivo y/o percepciones, tiene derecho a incluir estas en la liquidación del impuesto correspondiente para

efectos de su deducción, arrastre, compensación y/o devolución, mal podría entenderse que la extinción comprende la obligación de cargo del agente retenedor y/o perceptor de abonar al fisco las retenciones y/o percepciones que practicó y que tienen efectos en dicha liquidación²⁷.

- b) Respecto de las normas de precisión el Tribunal Constitucional en la Sentencia del 16.05.2007²⁸, recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC ha indicado que estos dispositivos tienen como objetivo eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas -la interpretada y la interpretativa- están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada.

Agrega el Tribunal Constitucional que no es suficiente que una norma se defina como interpretativa, sino que deben existir tres elementos que son los que identifican el contenido de una norma interpretativa:

- i. Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior.
- ii. Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior.
- iii. Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

Ahora bien, la presente precisión reúne los tres elementos antes mencionados. En efecto, se precisa el alcance de lo señalado en una norma anterior como es el caso del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257.

Asimismo, como se puede apreciar de lo señalado en el literal anterior, la presente precisión recoge uno de los significados plausibles de la mencionada norma y, en consecuencia, no se agrega a ésta ningún contenido que no estuviera comprendido en su ámbito material.



10. Alcance de la extinción de la deuda tributaria

Respecto de los alcances de la extinción prevista en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, se ha verificado que resulta posible que por el mismo tributo y período se haya emitido más de un valor.

Esto es, puede ocurrir que un contribuyente que declara por el período agosto 2015 el Impuesto General a las Ventas (IGV) y no paga el monto del tributo declarado (S/ 1 500,00), se le emita una orden de pago por dicho monto. Posteriormente, al referido contribuyente se le realiza una fiscalización por dicho tributo y período, y se determina una deuda mayor a la declarada, trayendo consigo la emisión de una resolución de determinación por el monto determinado no declarado ni pagado (S/ 3 000). Ambos valores se encuentran pendientes de pago al 9 de diciembre de 2016, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1257.

²⁷ Supuesto distinto al del saldo de aquellos fraccionamientos generales respecto de los cuales incluso se han girado órdenes de pago, en los que no es posible distinguir la conformación original de la deuda tributaria. En dichos casos la deuda se extingue por el saldo contenido en la orden de pago, debido a lo expresamente indicado en el párrafo 11.3 del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257.

²⁸ Publicada el 12.08.2007.

Tal como puede observarse, el artículo 11 no ha previsto claramente que ambos valores puedan ser materia de extinción pues son menores de una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

En ese sentido, la presente norma incluye dentro de los alcances de la extinción de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, a la deuda tributaria contenida en más de un valor o resolución, emitidos por el mismo período y tributo, cualquiera sea su estado, aun cuando dicha emisión sea posterior al 30 de setiembre de 2016, siempre que sean menores a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles) en forma independiente y se encuentren pendientes de pago.

II. EFECTO DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

El presente proyecto:

- a) Modifica el artículo 23°, el penúltimo párrafo del artículo 46°, el cuarto y quinto párrafos del artículo 150°, el numeral 27 del artículo 177° el vigésimo séptimo ítem del rubro 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III, la Nota (14) de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II, el numeral 1 del artículo 178°, el primer ítem del rubro 6 de las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II y III, el cuarto guión del rubro Notas, la Nota (21) de las Tablas de Infracciones y Sanciones I y II y la Nota (13) de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III del Código Tributario.
- b) Incorpora un último párrafo al artículo 61° del Código Tributario.
- c) Deroga el numeral 25 del artículo 177° y el vigésimo quinto ítem del rubro 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III del Código Tributario.
- d) Lo dispuesto en la Sexta Disposición Complementaria Final aclara lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, que dispone la extinción de deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de su entrada en vigencia.

Asimismo, extingue deuda tributaria adicional a la que fuera extinguida en virtud del referido artículo 11, esto es, toda aquella contenida en un valor o resolución, así se haya emitido más de un acto por el mismo período y tributo, cualquiera sea su estado, aun cuando dicha emisión sea posterior al 30 de setiembre de 2016, siempre que dicha deuda sea menor a una (1) UIT y se encuentre pendiente de pago al 9 de diciembre de 2016.

III. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La presente propuesta, si bien contiene una norma por la que se extinguen sanciones de multa, ello no implica un perjuicio fiscal para el Estado en términos de recaudación por tributos.

Además con la implementación de la Acción 13 del Plan BEPS, la modificación al Código Tributario permitirá al fisco contar con mejores formas de control sobre las transacciones internacionales de los sujetos comprendidos en el ámbito de precios de transferencia y permitirá focalizar los esfuerzos de la Administración Tributaria en aquellos casos en que, en efecto pueda tener lugar una erosión de la base imponible.



**ANEXO 1
EXPEDIENTES RESUELTOS – AÑO 2016**

Suma de ctd. exp	mes									Total general
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	
Regional										
001 - IPCN	76	73	126	137	115	124	115	126	111	1,003
NO	26	26	40	37	27	27	23	35	29	270
SI	50	47	86	100	88	97	92	91	82	733
002 - I.R.Lima	1,506	1,712	1,565	1,574	1,513	1,816	1,676	1,539	1,697	14,598
NO	93	150	117	135	128	94	141	113	136	1,107
SI	1,413	1,562	1,448	1,439	1,385	1,722	1,535	1,426	1,561	13,491
005 - I.R.Arequipa	122	152	179	170	180	173	162	149	162	1,449
NO	14	13	22	18	12	20	17	12	16	144
SI	108	139	157	152	168	153	145	137	146	1,305
006 - I.R.La Libertad	55	99	110	122	107	85	102	74	81	835
NO	7	19	19	35	40	27	33	18	27	225
SI	48	80	91	87	67	58	69	56	54	610
007 - I.R.Lambayeque	103	82	191	163	158	168	150	127	157	1,299
NO	5	12	16	22	10	14	17	13	21	130
SI	98	70	175	141	148	154	133	114	136	1,169
008 - I.R.Piura	103	95	86	141	88	109	80	121	134	957
NO	13	8	14	20	10	8	10	21	27	131
SI	90	87	72	121	78	101	70	100	107	826
009 - I.R.Cusco	100	61	77	71	81	71	72	73	66	672
NO	8	4	17	9	16	15	13	17	5	104
SI	92	57	60	62	65	56	59	56	61	568
010 - I.R.Ica	80	89	117	92	100	69	63	66	33	709
NO	8	4	29	24	30	19	18	14	11	157
SI	72	85	88	68	70	50	45	52	22	552
011 - I.R.Tacna	58	56	94	67	57	59	52	41	43	527
NO	10	4	10	14	21	15	13	8	16	111
SI	48	52	84	53	36	44	39	33	27	416
012 - I.R.Loreto	29	66	65	79	61	60	60	68	47	535
NO	1	11	8	24	16	16	12	23	11	122
SI	28	55	57	55	45	44	48	45	36	413



013 - I.R.Junin	70	59	99	97	70	86	63	66	44	654
NO	5	5	13	21	6	10	9	9	6	84
SI	65	54	86	76	64	76	54	57	38	570
014 - O.Z.Chimbote	29	63	84	71	85	73	80	63	83	631
NO	1	5	23	11	18	26	22	10	20	136
SI	28	58	61	60	67	47	58	53	63	495
015 - O.Z.Ucayali	20	19	23	41	39	13	24	17	24	220
NO	1	9	2	21	9	4	7	6	2	61
SI	19	10	21	20	30	9	17	11	22	159
016 - I.R.Cajamarca	26	33	32	25	20	12	16	18	18	200
NO	4	5	3	1	1	2	1	1	3	21
SI	22	28	29	24	19	10	15	17	15	179
017 - O.Z.Huacho	13	15	18	30	15	18	27	42	26	204
NO	1	1	5	5	1	2	7	5	6	33
SI	12	14	13	25	14	16	20	37	20	171
018 - O.Z.San Martin	30	39	56	64	42	52	44	41	40	408
NO	10	16	10	28	15	18	8	10	14	129
SI	20	23	46	36	27	34	36	31	26	279
019 - O.Z.Huanuco	28	19	29	42	19	20	25	29	20	231
NO	4	5	3	9	6	3	6	5	5	46
SI	24	14	26	33	13	17	19	24	15	185
021 - O.Z.Juliaca	29	29	33	40	25	47	41	25	35	304
NO	2	1	3	6	6	11	2	3	6	40
SI	27	28	30	34	19	36	39	22	29	264
023 - O.Z.Huaraz	15	6	19	15	28	11	19	13	10	136
NO	4		7	10	11	6	7	2	3	50
SI	11	6	12	5	17	5	12	11	7	86
024 - I.R.Ayacucho	8	8	8		10	5	6	5	10	60
NO	1	1	3		3	1	1		1	11
SI	7	7	5		7	4	5	5	9	49
025 - O.Z.Tumbes	31	20	19	20	22	25	22	26	31	216
NO	2	1	2	1	2		2	1	2	13
SI	29	19	17	19	20	25	20	25	29	203



027 - I.R.Madre de Dios	15	25	23	24	14	11	19	15	14	160
NO	2	1	1	3	2		1	1		11
SI	13	24	22	21	12	11	18	14	14	149
Total general	2,546	2,820	3,053	3,085	2,849	3,107	2,918	2,744	2,886	26,008

