



Tribunal Fiscal

N° 00149-Q-2022

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 12281-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Huánuco
FECHA : Lima, 20 de enero de 2022

VISTA la queja presentada¹ por _____ con RUC N° : _____ contra la Oficina Zonal Huánuco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que infringen el procedimiento legal establecido.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa sostiene que mediante Carta N° _____ la Administración le inició un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto General a las Ventas del periodo enero a diciembre de 2017, teniendo como elemento del tributo a fiscalizar el Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como aspecto de dicho elemento a fiscalizar a las Operaciones de Compras y Adquisiciones del Proveedores, siendo que producto del citado procedimiento se emitieron las Resoluciones de Determinación N° _____, por lo que conforme con lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, tal procedimiento ha concluido; en tal sentido, considera indebido que tres años después, mediante Carta N° _____ y Requerimientos N° _____

_____, la Administración amplie dicho procedimiento de fiscalización a uno de tipo definitivo, pues ello resulta vulneratorio a los principios de seguridad jurídica, debido procedimiento y legalidad, dado que se está desconociendo la validez y eficacia de los actos administrativos previamente emitidos y notificados y contraviene lo dispuesto en el artículo 76° del Código Tributario, siendo además, que la Administración no ha motivado el mencionado procedimiento de fiscalización definitiva respecto del crédito fiscal, pese a que existe una fiscalización parcial culminada por el mismo periodo.

Que en respuesta a lo solicitado con el Proveído N° _____ (foja 78), la Administración remitió el Oficio N° _____ (foja 207), al que adjuntó entre otra documentación, el Informe N° _____ (fojas 200 a 205). en el que señaló que mediante la Carta N° 190191129820-01-SUNAT y el Requerimiento N° _____ se inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del año 2017, teniendo como elementos a fiscalizar: "Costo de Ventas / Gastos" y como aspectos fiscalizar: "Todos los aspectos / Gastos Financieros /Gastos Administrativos y de Ventas", en el cual se emitieron además los Requerimientos N° _____ y _____ y sus resultados; que mediante Carta N° _____ se comunicó a la quejosa la ampliación del Tributo a fiscalizar: "Impuesto General a las Ventas – Renta Tercera Categoría" y el Tipo de Fiscalización a definitiva, emitiéndose el Primer Requerimiento N° _____ y posteriormente los Requerimientos N° _____, estando en evaluación el cierre de los dos últimos; y, que como consecuencia del procedimiento de fiscalización con Carta N° _____ no se emitieron ni notificaron valores.

¹ Cabe señalar que el escrito de queja fue presentado ante la Administración el 11 de diciembre de 2021 con Expediente N° _____, registrado por la Administración con el Expediente N° _____ y remitido a este Tribunal mediante el Oficio N° _____ (fojas 73 a 76), ingresado el 16 de diciembre de 2021.



Firmado Digitalmente por
FIGUEROA JUAREZ Maria
Graciela FAU 20131370645
soft
Fecha: 18/02/2022 22:18:42
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 00149-Q-2022

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que asimismo, señala que a fin de confirmar las observaciones detectadas dentro del procedimiento de fiscalización parcial iniciado con Carta N° _____ respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, las cuales tienen efecto en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se inició el anotado procedimiento de fiscalización con Carta N° _____, siendo que como resultado del primero de ellos, se emitieron valores, los que fueron impugnados y se encuentran en etapa de apelación ante este Tribunal.

Que el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido entre otros, en dicho código.

Que el último párrafo del artículo 61° del aludido código, introducido por el Decreto Legislativo N° 1311, señala que en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación procede interponer la queja prevista en el artículo 155° del citado código.

Que de acuerdo con el citado artículo 61°, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega dicho artículo que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial, señalando que en el caso de esta última se deberá comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión, y aplicar lo dispuesto en el artículo 62°-A, – referido al plazo de la fiscalización definitiva – considerando un plazo de 6 meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo. El mismo artículo agrega que iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de 6 meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva y, en este último supuesto, se aplicará el plazo de 1 año establecido en el numeral 1 del artículo 62°-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Que de conformidad con el inciso e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que asimismo, de acuerdo con los incisos f) y g) del artículo 2° de dicho reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 207-2012-EF, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas, entre otros; agregando en su segundo párrafo, modificado por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 049-2016-EF, que los citados documentos deberán contener el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, entre otros requisitos.

Que el artículo 3 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 octubre 2012, establece que la SUNAT a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar; la ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o declaraciones aduaneras de mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar; y, la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.



Tribunal Fiscal

N° 00149-Q-2022

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1113, que introdujo el procedimiento de fiscalización parcial, se señala respecto del artículo 61° del Código Tributario, lo siguiente:

"Se introduce la expresión "elementos de la obligación tributaria" en atención a que en el segundo párrafo de la Norma X del Título Preliminar se emplea el término elementos para referirse a los conceptos del inciso a) de la Norma IV del mismo Título; y de otro lado, en la legislación comparada se utiliza un texto similar para regular la fiscalización parcial.

Adicionalmente, se consigna expresamente que la fiscalización parcial podrá ser realizada por la Administración respecto de una parte –y no la totalidad– del elemento de la obligación tributaria que se decida revisar, con lo que se deja claro que por ejemplo, respecto del IGV de un determinado período tributario, se puede revisar en una primera oportunidad las ventas realizadas a uno de los clientes del sujeto fiscalizado y luego realizar otra fiscalización parcial en la que se revisen las demás ventas realizadas en dicho período tributario a los demás clientes del contribuyente

La utilización del término "aspectos" previsto en el artículo 61° y en los demás artículos vinculados al tema de fiscalización parcial ha tenido en cuenta la acepción usual del mismo² y en el entendido que con dicha expresión se simplifica la norma puesto que con ella se alude a todos los puntos que serán materia de revisión, sea que todos ellos conformen un solo elemento, más de un elemento o parte de un elemento de la obligación tributaria. En otras palabras, se refiere al ámbito específico de la fiscalización de carácter parcial, sin necesidad de mencionar en cada caso que puede tratarse de un elemento de la obligación tributaria o parte de él".

Que por su parte el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede, crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración está facultada a iniciar un procedimiento de fiscalización parcial, respecto de alguno de los elementos de la obligación tributaria³, o una parte de estos. Asimismo, la carta y el requerimiento que dan inicio al procedimiento de fiscalización deberán contener el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, el objeto o contenido del documento, así como los aspectos a fiscalizar.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 75° del mismo código establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá, entre otros, la correspondiente resolución de determinación; mientras que el artículo 76° precisa que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. Precisa además que los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108.

Que previamente, cabe señalar que de acuerdo con lo informado por la Administración a foja 205, como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado con Carta N° _____, materia de queja, no se ha emitido ni notificado valores, por lo que corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre la queja presentada.

Que del escrito de queja (fojas 60 a 72), se aprecia que la quejosa cuestiona el procedimiento de fiscalización iniciado mediante la Carta N° _____ por el Impuesto General a las Ventas, pues sostiene que resulta indebido que la Administración con dicha carta haya ampliado el procedimiento

² Según el Diccionario de la Real Academia Española, el vocablo "Aspecto" tiene los siguientes significados: 1. Apariencia de las personas y los objetos a la vista, 2. Elemento, faceta o matiz de algo, 3. Particular situación de un edificio respecto al Oriente, Poniente, Norte o Mediodía, 4. Frases y situación respectiva de dos astros con relación a las casas celestes que ocupan.

³ Según la Exposición de Motivos antes mencionada, los elementos de la obligación tributaria están señalados en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y son los siguientes: la base para su cálculo, la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción.



Tribunal Fiscal

N° 00149-Q-2022

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

de fiscalización parcial seguido respecto del crédito fiscal, que culminó con la notificación de valores, a uno de tipo definitivo, desconociendo los efectos de los actos jurídicos notificados y lo dispuesto en el artículo 76° del Código Tributario, siendo que tampoco ha motivado el inicio de dicho procedimiento de fiscalización definitiva, por lo que considera que se han vulnerado los principios de seguridad jurídica, debido procedimiento y legalidad, por lo que se emitirá pronunciamiento por dichos aspectos⁴.

Que de autos, se tiene que mediante la Carta N° y Requerimiento N° de 17 de abril de 2018 (foja 214 a 218 y 295), la Administración inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas del periodo de enero a diciembre de 2017, indicando como elemento a fiscalizar el Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como Aspecto contenido en el elemento a fiscalizar, *todos los aspectos*, siendo que en dicho procedimiento se emitieron además los Requerimientos N° y y sus resultados (fojas 209, 210, 212, 213, 225 a 242, 243 a 259, 261 a 264, y 266 a 291).

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización parcial, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° de 25 de julio de 2019 (fojas 1 a 16), emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a diciembre de 2017⁵, indicando como el elemento fiscalizado al Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como aspecto contenido en dicho elemento a las Operaciones de Compras y Adquisiciones.

Que posteriormente, mediante Carta N° y Requerimiento N° de 19 de julio de 2019 (fojas 79, 90 y 91), la Administración inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta Tercera Categoría del periodo de enero a diciembre de 2017, indicando como Elementos del Tributo a Fiscalizar los Costos de Ventas y los Gastos, y como aspectos de los elementos a fiscalizar, respecto al primer elemento, todos los aspectos, mientras que respecto del segundo, los Gastos Financieros y Gastos Administrativos y de Ventas; asimismo, dentro de dicho procedimiento, se emitieron además, los Requerimientos N° de 26 de julio y 14 de agosto de 2019 (fojas 96 a 98 y 104 a 109).

Que asimismo, según se aprecia de autos (foja 85), la Administración mediante la Carta N° de 3 de noviembre de 2020 comunicó a la quejosa que, en concordancia con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 61° del Código Tributario, dispuso ampliar el procedimiento de fiscalización parcial iniciado con la Carta N° a un procedimiento de fiscalización definitiva, y que procedería a emitir una carta y un primer requerimiento respecto de la fiscalización definitiva, sustentándose en lo establecido en el inciso c) del artículo 3° y el inciso iv) del artículo 4° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Que mediante la Carta N° de 6 de noviembre de 2020 (foja 81), la Administración comunicó a la quejosa la ampliación de la intervención efectuada con Carta N° (foja 79), indicando que corresponde a un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta Tercera Categoría de enero a diciembre de 2017; y, emitió el Requerimiento N° de 6 de noviembre de 2020 (fojas 118 a 129), emitiéndose posteriormente los Requerimientos N° de 15 de noviembre de 2021 (fojas 149 a 159 y 161 a 178).

Que como se observa, las Cartas N° señalan como tributos materia de las indicadas fiscalizaciones parciales al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta Tercera Categoría, respectivamente.

Que además, debe precisarse que contrariamente a lo señalado por la quejosa, mediante la Carta N° y Requerimiento N° no se ha procedido a ampliar el procedimiento de fiscalización parcial iniciado mediante Carta N° y Requerimiento N° de 17 de abril de 2018, a uno de tipo definitivo, pues la ampliación a que

⁴ Cabe señalar que si bien mediante la Carta N° se inició también la fiscalización del Impuesto a la Renta, tal aspecto no ha sido materia de cuestionamiento por la quejosa, por lo que no se emitirá pronunciamiento al respecto

⁵ Cabe precisar que las copias de dichos valores han sido adjuntadas por la quejosa de fojas 1 a 16, siendo que de lo informado por la Administración, a fojas 180, 181 y 203, tales valores fueron impugnados por la quejosa.



Tribunal Fiscal

N° 00149-Q-2022

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

se refiere la citada Carta N°
N°

corresponde a la intervención efectuada con Carta

Que ahora bien, como se ha indicado, la quejosa cuestiona el procedimiento de fiscalización definitiva iniciado con la Carta N° por el Impuesto General a las Ventas, al sostener que se estaría vulnerando lo dispuesto en el artículo 76° del Código Tributario, en el extremo que señala que los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación; en tal sentido, cabe analizar si los aspectos revisados en el procedimiento de fiscalización parcial que originó la notificación de las Resoluciones de Determinación N° son objeto de la intervención iniciada con la Carta N°, materia de queja.

Que conforme se aprecia de las Resoluciones de Determinación N° de 25 de julio de 2019 (fojas 1 a 16), emitidas como resultado del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a través de la Carta N° y Requerimiento N° de 17 de abril de 2018 (foja 214 a 218 y 295), la Administración efectuó reparos al Crédito Fiscal de enero a diciembre de 2017 por S/ 1'836, 826.35, al existir diferencias entre el crédito fiscal anotado en los registros de compras y los consignados en las declaraciones mensuales, indicándose en tales valores como el elemento fiscalizado al Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como aspecto contenido en dicho elemento a las Operaciones de Compras y Adquisiciones.

Que por su parte, del Requerimiento N° de 15 de noviembre de 2021 (fojas 161 a 178), emitido en el procedimiento de fiscalización iniciado con la Carta N°, se aprecia que la Administración da cuenta de las observaciones efectuadas en el Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas y en Costo y/o Gasto del Impuesto a la Renta Tercera Categoría, al no acreditar la fehaciencia de las operaciones de adquisición de los comprobantes de pago de compras que se detallan en el Anexo N° 02 de dicho requerimiento, por lo que solicitó a la quejosa que a fin de sustentar la realidad de las operaciones observadas y en consecuencia sustente su derecho al uso del crédito fiscal del IGV y al Costo y/o Gasto del Impuesto a la Renta, acredite la realización, naturaleza, cuantía y necesidad de cada operación económica consignada en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 02, entre otra información y documentación.

Que ahora bien, atendiendo a que mediante Carta N° y Requerimiento N° la Administración inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas del periodo de enero a diciembre de 2017, indicando como elemento del tributo a fiscalizar el Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como Aspecto contenido en el elemento a fiscalizar, todos los aspectos; siendo que como consecuencia de éste se emitieron las Resoluciones de Determinación N°⁶; no correspondía que se le iniciara un nuevo procedimiento de fiscalización respecto de los mismos aspectos ya fiscalizados⁷; no obstante, según se advierte en los considerandos previos, la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, no habiendo ésta alegado ni acreditado que el referido procedimiento de fiscalización definitivo no incluya los aspectos ya fiscalizados en el anterior procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, lo que se encontraba impedida de realizar⁸.

⁶ Cabe precisar que si bien en las Resoluciones de Determinación N° se ha indicado como elemento del tributo a fiscalizar Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar Operaciones de Compras y Adquisiciones de los proveedores detallados en el requerimiento, en la Carta N° (foja 295) que inició el procedimiento de fiscalización se indicó como elemento del tributo a fiscalizar Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar: Todos los Aspectos.

⁷ Lo que guarda concordancia con lo expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 03758-Q-2018 y 04651-Q-2014.

⁸ Impedimento que no se ve enervado con lo referido por la Administración respecto a que este último procedimiento se originó como consecuencia de las observaciones al gasto establecidas en el procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio iniciado mediante Carta N°, que incidirían en la determinación del crédito fiscal de tales periodos, siendo que no se advierte que ello se trate de una situación que no haya podido ser establecido por ella en el momento en que emitió las referidas resoluciones de determinación.



Tribunal Fiscal

N° 00149-Q-2022

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que conforme con lo expuesto, corresponde declarar fundada la queja presentada, debiendo la Administración dejar sin efecto el procedimiento de fiscalización definitiva iniciado con la Carta N° por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017 respecto a los aspectos comprendidos en el procedimiento de fiscalización parcial iniciado por la Administración mediante la Carta N° y Requerimiento N°

Con el Resolutor – Secretario Figueroa Juárez.

RESUELVE:

Declarar **FUNDADA** la queja presentada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

FIGUEROA JUÁREZ

Resolutor – Secretario

Oficina de Atención de Quejas

FJ/MV/CHA

Nota: Documento firmado digitalmente