



# La prueba extemporánea en el procedimiento de fiscalización tributaria

Untimely evidence in the tax audit procedure

Provas intempestivas no procedimento de auditoria fiscal

## ARTÍCULO ORIGINAL

John Hitler Mena Dávila

[jmenad@unprg.edu.pe](mailto:jmenad@unprg.edu.pe)

<https://orcid.org/0000-0002-3632-6550>

Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima - Perú

Flor Ulcida Tanta Tongombol

[flor.tanta@gmail.com](mailto:flor.tanta@gmail.com)

<https://orcid.org/0000-0003-0162-6120>

Paloma Córdova Fernández Baca

[Paloma.exitosal@gmail.com](mailto:Paloma.exitosal@gmail.com)

<https://orcid.org/0009-0007-9524-6351>

Recibido 13 de Abril 2024 | Arbitrado y aceptado 20 de Junio 2024 | Publicado el 09 de Julio 2024

### RESUMEN

La prueba es un medio para llegar a la verdad material de los hechos dentro del procedimiento de fiscalización y forma parte integral del derecho al debido procedimiento en su dimensión formal, por lo que resulta indispensable su actuación incluso después del vencido el plazo establecido en el artículo 75° del TUO del Código Tributario, siempre que la prueba ofrecida de manera extemporánea sea idónea, necesaria y pertinente para levantar o reducir un reparo.

Por otro lado, el procedimiento de fiscalización se erige como un conjunto de actos procedimentales dictados en el curso del procedimiento de fiscalización, en estricto respecto al derecho del debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial, con el objeto de dictar un acto administrativo final que determine la situación jurídico-tributaria del sujeto fiscalizado en relación con el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales.

Así mismo, los principios constitucionales establecidos en el artículo 74° de la norma fundamental se erigen como límites y garantías de los contribuyentes frente a la potencial arbitrariedad de los actos del Estado, por lo que la Administración Tributaria (En adelante AT) se encuentra vinculada a dichos mandatos de optimización y a los contenidos en el artículo IV del título preliminar del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General (En adelante LPAG), dentro de los cuales se encuentra el principio de verdad material.

La verdad material es un principio que establece un mandato imperativo a la AT en relación con la obligación de realizar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, para verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones. En ese sentido, se puede interpretar que el límite temporal establecido en el último párrafo del artículo 75° del TUO del CT, es un límite para el contribuyente, pero la AT dentro del ejercicio de su facultad discrecional puede incorporarlo de oficio al expediente de fiscalización, en tanto sea idóneo, necesario y pertinente para reducir o levantar un reparo.

Por lo tanto, la regla contenida en el último párrafo del artículo 75° del TUO del CT debe ser interpretado de manera sistemática con los principios contenidos en el artículo 74° de la norma fundamental y el principio de informalismo contenido en el artículo IV del título preliminar de la LPAG, con el propósito de revertir de constitucionalidad a la disposición procedimental contenida en la norma adjetiva tributaria.

En ese sentido, si en el curso del procedimiento de fiscalización el contribuyente ofrece medios de prueba después de vencido el plazo establecido en el último párrafo del artículo 75° del CT y el auditor verifique su idoneidad, necesidad y pertinencia, debe incorporarlo de oficio al expediente de fiscalización, bajo la premisa que la AT debe preferir la verdad material respecto de la verdad formal, con el propósito de no afectar más allá de lo estrictamente necesario, la esfera patrimonial del contribuyente.

### ABSTRACT

Evidence is a means to reach the material truth of the facts within the inspection procedure and is an integral part of the right to due procedure in its formal dimension, which is why its action is essential even after the expiration of the period established in the article. 75° of the TUO of the Tax Code, provided that the evidence offered untimely is suitable, necessary and pertinent to raise or reduce an objection.

On the other hand, the inspection procedure is established as a set of procedural acts dictated in the course of the inspection procedure, in strict respect of the right of due procedure in its formal and substantial dimension, with the aim of dictating a final administrative act that determines the legal-tax situation of the audited subject in relation to compliance with its formal and substantial obligations.

Likewise, the constitutional principles established in article 74 of the fundamental norm are established as limits and guarantees for taxpayers against the potential arbitrariness of the State's acts, for which the Tax Administration (hereinafter AT) is linked to these optimization mandates and to those contained in article IV of the preliminary title of the TUO of the Law of General Administrative Procedure (hereinafter LPAG), within which is the principle of material truth.

Material truth is a principle that establishes an imperative mandate to the TA in relation to the obligation to carry out all necessary evidentiary measures authorized by law, to fully verify the facts that serve as the basis for its decisions. In this sense, it can be interpreted that the time limit established in the last paragraph of article 75 of the TUO of the CT is a limit for the taxpayer, but the AT, within the exercise of its discretionary power, can incorporate it ex officio into the inspection file, as long as it is suitable, necessary and pertinent to reduce or lift an objection.

Therefore, the rule contained in the last paragraph of article 75 of the TUO of the CT must be interpreted systematically with the principles contained in article 74 of the fundamental norm and the principle of informalism contained in article IV of the title preliminary of the LPAG, with the purpose of reverting the constitutionality of the procedural provision contained in the adjective tax norm.

In that sense, if during the audit procedure the taxpayer offers means of proof after the deadline established in the last paragraph of article 75 of the CT has expired and the auditor verifies its suitability, necessity and relevance, it must be incorporated ex officio into the audit file, under the premise that the TA must prefer the material truth over the formal truth, with the purpose of not affecting the taxpayer's patrimonial sphere beyond what is strictly necessary.

### RESUMO

A prova é um meio para chegar à verdade material dos factos no âmbito do procedimento de fiscalização e é parte integrante do direito ao devido procedimento na sua dimensão formal, razão pela qual a sua atuação é imprescindível mesmo após o decurso do prazo estabelecido no artigo 75° do TU do Código Tributário, desde que as provas apresentadas intempestivamente sejam adequadas, necessárias e pertinentes para suscitar ou reduzir uma impugnação.

Por outro lado, o procedimento de fiscalização estabelece-se como um conjunto de atos processuais ditados no decurso do procedimento de fiscalização, no estricto respeito do direito ao devido procedimento na sua dimensão formal e substancial, com o objetivo de ditar um ato administrativo final que determine a situação jurídico-tributária do objeto auditado em relação ao cumprimento de suas obrigações formais e substanciais.

Da mesma forma, os princípios constitucionais estabelecidos no artigo 74° da norma fundamental estabelecem-se como limites e garantias aos contribuintes contra a potencial arbitrariedade dos actos do Estado, pelo que a Administração Tributária (doravante AT) está vinculada a estes mandatos de optimização e aos contidos no artigo IV do título liminar do TUO da Lei do Procedimento Administrativo Geral (doravante LPAG), dentro do qual está o princípio da verdade material.

A verdade material é um princípio que estabelece um mandato imperativo ao TA relativamente à obrigação de realizar todas as medidas probatórias necessárias autorizadas por lei, para verificar cabalmente os factos que servem de base às suas decisões. Neste sentido, pode-se interpretar que o prazo estabelecido no último parágrafo do artigo 75° do TUO do CT é um limite para o contribuinte, mas a AT, no exercício do seu poder discrecional, pode incorporá-lo de ofício, no arquivo de inspeção, desde que seja adequado, necessário e pertinente para reduzir ou levantar uma objeção.

Portanto, a norma contida no último parágrafo do artigo 75 do TUO do CT deve ser interpretada sistematicamente com os princípios contidos no artigo 74 da norma fundamental e com o princípio do informalismo contido no artigo IV do título preliminar da LPAG, com a finalidade de reverter a constitucionalidade da disposição processual contida na norma tributária adjetiva.

Nesse sentido, se durante o procedimento de auditoria o contribuinte oferecer meios de prova depois de decorrido o prazo estabelecido no último parágrafo do artigo 75° do CT e o auditor verificar a sua idoneidade, necessidade e relevância, os mesmos deverão ser incorporados de ofício no ficheiro de auditoria, sob a premissa de que o AT deve preferir a verdade material à verdade formal, com o objetivo de não afectar a esfera patrimonial do contribuinte para além do estritamente necessário.

## INTRODUCCIÓN

En un estado constitucional de derecho, la AT al momento de desarrollar sus funciones debe respetar los principios contenidos en el artículo 74° de la norma de reconocimiento. En ese sentido, los principios tributarios se constituyen en límites para el ejercicio de sus facultades discrecionales y garantías frente a su potencial afectación por parte de la autoridad tributaria; así como, mandatos de optimización de obligatorio cumplimiento en decurso del procedimiento de fiscalización, donde la AT se encuentra investida de un conjunto de facultades discrecionales.

El requerimiento del artículo 75° es una herramienta procesal contenida en la norma adjetiva tributaria que establece un límite temporal y material dentro del procedimiento de fiscalización y sobre la base de una interpretación literal del último párrafo del artículo 75° del CT, se puede colegir que la información presentada por el contribuyente de manera extemporánea no será merituada por el auditor. Sin embargo, en el decurso de la presente investigación se pretende demostrar que una interpretación literal del citado dispositivo legal no sería suficiente para garantizar la regla procesal del debido procedimiento en sede administrativa.

En ese orden de ideas, el problema de investigación fue ¿Cómo se debe interpretar el último párrafo del artículo 75° del CT? El objetivo de la investigación fue como se debe interpretar el último párrafo del artículo 75° del CT. La hipótesis de la investigación fue que el último párrafo del artículo 75° del CT se debe de interpretar de manera sistemática con el principio de verdad material contenido en la LPAG.

La investigación fue de tipo cualitativa y se sustenta en la técnica del análisis documental de la jurisprudencia de la Corte Suprema contenida en la Casación N° 8363-2021-Lima, las reglas procesales contenidas en la LPAG en relación con la actuación probatoria de la AT y la jurisprudencia del Colegiado Administrativo en materia impositiva. La investigación concluyó que cuando la información presentada de manera extemporánea es fundamental para reducir o dejar sin efecto un extremo del reparo, en estricta aplicación del principio de verdad material contenido en el artículo IV de la LPAG, la AT se encontraría obligada a realizar actos complementarios que permitan confirmar o desvirtuar la información contenida en el expediente presentado de manera extemporánea. Por lo tanto, el artículo 75°

del código debe ser interpretado de manera sistemática con el principio de verdad material, con el propósito de garantizar la regla procesal del debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial.

## **I. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **1.1. Definición del procedimiento de fiscalización**

El procedimiento de fiscalización se erige como un conjunto de actos dictados por la AT dentro del ejercicio de su facultad fiscalizador, para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de un acto final denominado resolución de determinación para determinar la obligación sustancial y resolución de multa en caso de incumplimiento de las obligaciones formales.

### **1.2. Definición de requerimiento**

El requerimiento es un acto administrativo dictado dentro del procedimiento de fiscalización que tiene como propósito solicitar información y poner de conocimiento del contribuyente las inconsistencias detectadas por la AT, donde se le solicita cierta información que permita al sujeto pasivo levantar las mismas. Así mismo, se utiliza el requerimiento para comunicar las observaciones e infracciones determinadas en el procedimiento de fiscalización.

El artículo 4° del Reglamento de Fiscalización prescribe que a través del requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de informes y en general toda información relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para verificar si el sujeto fiscalizado se encuentra dentro de los supuestos de inafectación o exoneración establecidos por la norma sustantiva.

“El requerimiento contiene los límites para el ejercicio de la facultad de fiscalización de tal modo que no puede comprender períodos u obligaciones tributarias que no han sido expresamente consignadas en el requerimiento inicial (RTF 119-5-200).”

“Así mismo, el requerimiento tiene que ser notificado conforme a ley y de acuerdo con los criterios jurisprudenciales establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias

recaídas en los expedientes N° 07279-2013-PA/TC (Fundamento 21) y N° 03394-2021-PA/TC (Fundamento 19).”

“El auditor sólo está facultado a solicitar información que guarda estricta vinculación con hechos de connotación tributaria, quedando proscrita toda acción orientada a solicitar información que afecte el derecho a la intimidad de los contribuyentes, si el auditor no motiva de manera suficiente la idoneidad y necesidad de la presentación de esta. (Tribunal Constitucional, Exp. 04168 -2006-PA/TC, fundamento 14)”

El requerimiento de información es una manifestación de las facultades de la AT en su dimensión fiscalizadora, en el mismo, dentro de la discrecionalidad que ostenta la AT, se puede solicitar la presentación de diversa información vinculada con hechos de connotación tributaria, teniendo como límite la esfera privada de los contribuyentes y sus derechos fundamentales.

### **1.3. Tipos de requerimiento**

#### **1.3.1. Requerimiento de inicio de la fiscalización**

Es el requerimiento que es notificado de manera conjunta con la Carta de la Fiscalización, en dicho requerimiento se le comunica al sujeto fiscalizado la inconsistencia patrimonial derivada del ITF o cualquier manifestación de riqueza incompatible con sus rentas declaradas en el ejercicio fiscalizado y se le requiere información sobre su actividad económica, sus rentas producidas en el ejercicio, sus cuentas bancarias, actos jurídicos celebrados en el ejercicio, su estado civil, su régimen patrimonial y en general toda información relacionada con hechos de connotación fiscal.

Con la notificación de la carta y el primer requerimiento se da inicio al procedimiento de fiscalización; y el cómputo del plazo de la fiscalización se inicia en el momento que el sujeto fiscalizado presenta la totalidad de la información solicitada en dicho requerimiento, regla procedimental y procesal que es aceptada por la doctrina y la jurisprudencia.

#### **1.3.2. Requerimiento Reiterativo**

Es el requerimiento utilizado para reiterar al contribuyente la presentación de la información no presentada en el primer requerimiento, con el objetivo de asegurar la eficacia

del debido procedimiento en su dimensión formal, materializada en el derecho de los contribuyentes de ofrecer medios de prueba idóneos y suficientes que permitan desvirtuar las presuntas inconsistencias patrimoniales observadas por la AT por los movimientos de ITF u otras fuentes; y su incompatibilidad con las rentas declaradas en el ejercicio fiscalizado.

### **1.3.3. Requerimiento determinativo**

Es el acto administrativo mediante el cual la AT después de analizada la información presentada por el contribuyente durante el decurso del procedimiento, o la información obtenida como consecuencia del auto emitido por el juez competente que declara fundada la solicitud del levantamiento del secreto bancario del sujeto fiscalizado, determina la existencia del presunto incremento patrimonial y le traslada al contribuyente la carga de la prueba para desvirtuar dicha inconsistencia.

Después de la evaluación de la información presentada por el contribuyente, en respuesta al citado requerimiento, si la misma es idónea y suficiente, se levanta el reparo o en su defecto, se reduce el mismo y se determina el IPNJ, el mismo que será comunicado en el resultado del requerimiento. Por lo tanto, el IPNJ se determina en el resultado del requerimiento después de la evaluación de la información presentada por el contribuyente.

### **1.3.4. Requerimiento del artículo 75° del Código Tributario**

Es el acto administrativo de naturaleza discrecional regulado en el artículo 75° de la norma adjetiva en materia tributaria, el cual es facultativo para la AT, en el que se comunica al contribuyente las conclusiones del procedimiento de fiscalización en el extremo de las observaciones e infracciones determinadas y comunicadas en el resultado del requerimiento IPNJ.

En este requerimiento, se establece un límite temporal a los contribuyentes en relación con la información que deberá ser merituada por la autoridad fiscal en el procedimiento de fiscalización, estableciéndose por mandato del último párrafo del artículo 75° del CT que la información presentada después del plazo otorgado en el citado requerimiento no será merituada en el procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, de acuerdo con la Jurisprudencia de la Corte Suprema establecida en la Casación N° 8363-2021-Lima, los dispositivos legales contenidos en la norma adjetiva en materia tributaria deben ser interpretados de manera sistemática con el principio de verdad material contenido en el artículo IV del título preliminar del TUO de la LPAG, de tal manera que si la información presentada de manera extemporánea es sustancial para levantar o reducir el reparo, la misma debe ser valorada vía cruce de información, al estar obligada la AT en virtud del principio de verdad material ha adoptar todas las medidas probatorias para determinar la verdad material de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización para desvirtuar el IPNJ determinado por la autoridad fiscal.

A mayor abundamiento, el debido proceso es un derecho constitucional que de acuerdo con la jurisprudencia del Supremo Intérprete de la Constitución es un derecho continente que a la vez contiene otros derechos de naturaleza procesal y sustancial. En su dimensión formal, el derecho al debido proceso en el ámbito judicial y el debido procedimiento en el ámbito administrativo contiene el derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean merituados por la autoridad administrativa, teniendo dicha garantía rango constitucional. Así mismo, en su dimensión sustancial, el derecho al debido procedimiento administrativo garantiza y obliga que las decisiones administrativas sean razonables y proporcionales.

Castro (2013) sostiene que resulta admisible los medios probatorios presentados de manera extemporánea por los contribuyentes después del cierre del requerimiento e incluso del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del TUO del CT, con el objetivo de garantizar el debido procedimiento en su dimensión formal, materializado a través del derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean valorados por la autoridad administrativa en la búsqueda de llegar a la verdad material en el procedimiento de fiscalización.

En ese orden de ideas, una interpretación literal y aislada del último párrafo del artículo 75° de la norma procedimental en materia tributaria resultaría contraria al numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú. Por lo tanto, los investigadores consideran que dicha regla debe ser interpretada de manera sistemática con el principio de verdad material y el principio del debido proceso que tiene rango constitucional y convencional.

Por lo tanto, cuando el contribuyente, al que se le ha notificado un requerimiento de acuerdo con el artículo 75° de la norma adjetiva tributaria, presenta información

extemporánea, la misma deberá ser merituada vía cruce de información en aplicación del principio de verdad material cuando contenga información sustancial para reducir o levantar el IPNJ determinado por la autoridad fiscal, incluso si la información es presentada después del cierre del requerimiento, con el objetivo de garantizar el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial, evitándose de esta manera que se declare la nulidad de los actos de determinación de la AT en sede judicial; y el potencial cuestionamiento a la decisión administrativa, se concentre en la sustancia y no en la forma.

#### 1.4. Jurisprudencia

Es importante precisar, que en un Estado Constitucional de derecho, no resulta suficiente que el requerimiento sea notificado conforme con las reglas del artículo 104° del TUO del Código Tributario; sino, que de acuerdo con la jurisprudencia del supremo intérprete de la Constitución, SUNAT debe realizar actos complementarios para tener la certeza absoluta que el contribuyente tomó conocimiento que estaba inmerso en un procedimiento de fiscalización, con el propósito que el sujeto fiscalizado pueda ejercer su derecho a la defensa y tener la posibilidad de contradecir los hechos que la administración le atribuye como generadores de obligaciones tributarias.

“De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no resulta acorde a derecho que el requerimiento se emita y cierre en el mismo día, al afectar la regla contenida en la norma adjetiva tributaria en el extremo que los actos notificados por la administración surten efecto al día siguiente de su notificación. (RTF 8382-5-01)”

“La AT tiene la potestad de verificar hechos de connotación tributaria desarrollados en periodos prescritos siempre que la revisión de éstos generen consecuencias en la determinación de tributos correspondientes a ejercicios no prescritos (RTF 322- 1-2004).” No obstante, esta regla jurisprudencial debe ser interpretada con la jurisprudencia de la Corte Suprema contenida en la Casación N° 11138-2020-Lima

*“La afirmación de la recurrente SUNAT respecto de “su facultad de arrastrar la pérdida tributaria de periodos anteriores (prescritos) a fin de realizar la correcta determinación de un periodo no prescrito”, no ha sido sustentada en una norma específica que tenga dicho sentido normativo,*

*tampoco ello es posible determinar en vía interpretativa, en razón de la prohibición de la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, reafirmada en el precedente judicial vinculante de la Casación N° 4392-2013-Lima, consistente en que, en vía de interpretación, no se pueden extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley.”*

Por lo tanto, se considera que la administración sólo debe verificar hechos que aún no han prescrito, o en su defecto, impulsar la aprobación de una norma de rango de ley que faculte a la autoridad fiscal a revisar periodos prescritos para determinar periodos no prescritos, al existir jurisprudencia de la suprema corte que no comparte la posición del del Colegiado Administrativo y la AT.

El Tribunal Fiscal al existir un vacío normativo en la ley y su reglamento en relación al acto con el cual se ejerce la opción del artículo 16° de la LIR y el artículo 6° de su reglamento, estableció que dicha opción se ejercerá con la presentación del formulario virtual 1683 en el ejercicio fiscal, sin establecer el momento de su presentación, por lo que se puede colegir que el mismo puede ser presentado en los periodos de enero a diciembre del ejercicio fiscalizado. (RTF 3441-4-2010)

Si el primer requerimiento no es cerrado en la fecha establecida en el mismo, dicha circunstancia acarrea la nulidad de dicho acto administrativo y los demás actos vinculados con éste, situación que evidencia la necesidad de producir un cambio normativo al reglamento de fiscalización que sea compatible con la posibilidad que tienen los contribuyentes de presentar información hasta las 23:59 horas del día establecido por la AT y el horario laboral del auditor 16:30 horas. (RTF 1170-11-2020 y RTF 9842-3-2019)

El requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario no debe incrementar el monto del reparo por una razón que no fue previamente analizada en fiscalización, porque dicha circunstancia afecta el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, al no habersele otorgado la oportunidad de desvirtuar el mismo, bajo la premisa que en el citado requerimiento se comunica las conclusiones previamente determinadas (RTF 7012-9-2019 y Casación N° 98-2022-Lima)

Finalmente, es pertinente resaltar la segunda regla vinculante establecida por la Quinta Sala Suprema Constitucional y Transitoria de la Corte Suprema de la República en relación con la actuación probatoria de oficio:

“A la luz de los principios de impulso de oficio, verdad material e informalismo y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando se cumplan los supuestos establecidos en la norma tributaria, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y reglas de la LPAG.”

Por lo tanto, los principios administrativos se constituyen en mandatos de optimización que al ser interpretados de manera sistemática con el artículo 75° y 126° del CT se puede colegir que los medios de prueba presentados de manera extemporánea deben ser incorporados de oficio por la AT, incluso después de haberse notificado el resultado del Requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del CT, cuando dichos medios de prueba sean necesarios y pertinentes para reducir o levantar el reparo determinado en el procedimiento de fiscalización, al ser el derecho ha probar un derecho contenido en la regla convencional y constitucional del debido procedimiento.

## II. Principio de verdad material

### 2.1. Definición

El principio de verdad material es un mandato de optimización que vincula a la Administración Tributaria y la obliga a realizar actos complementarios orientados a realizar todas las medidas probatorias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los contribuyentes, para verificar plenamente los hechos que sirvieron de sustento para la producción de la decisión administrativa que determina el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del sujeto fiscalizado.

El incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del citado mandato de optimización acarrea la nulidad de la decisión administrativa y consecuentemente que se

reanude el procedimiento al momento anterior a la materialización del citado vicio de legalidad.

En la sentencia recaída en el expediente N° 452-2012-PA/TC el Tribunal Constitucional estableció que la Administración Tributaria en virtud del principio de verdad material se encuentra obligada a verificar los hechos que fundamentaron sus decisiones. En ese orden de ideas, si después de cerrado el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del CT, el contribuyente presenta un escritura pública inscrita en los registros públicos, donde se acredita que en el ejercicio fiscalizado enajenó un inmueble por un importe que fue depositado en sus cuenta bancarias; y respecto del cual, se declaró y pagó el impuesto respectivo, dicha información deberá ser merituada por la autoridad fiscal vía cruce de información en los registros públicos y sus sistemas internos; y después de dicha actuación probatoria, determinar si corresponde levantar o no el reparo en ese extremo.

A mayor abundamiento el Tribunal Constitucional en el fundamento 14 de la sentencia recaída en el expediente N° 04303-2014-PA/TC ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

“Al no haber contrastado el medidor de la recurrente por no haber sido solicitada por ésta, queda claro que tanto Sedapal como Sunass han contravenido el principio de verdad material recogido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444.”

Por lo tanto, si el contribuyente presenta información extemporánea al cierre del requerimiento del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria; y contiene información que puede ser extraída de registros públicos y se encuentra vinculada con el IPNJ determinado por la autoridad fiscal, la misma debe ser valorada por la AT y servir de sustento para fundamentar su decisión administrativa.

Es pertinente precisar que la interpretación sistemática del artículo 75° del CT con el principio de Verdad Material, no significa vaciar de contenido la regla prescrita en el citado cuerpo normativo, sino por el contrario, se dota de legalidad y constitucionalidad los actos de la Administración Tributaria, conducentes a la realización del acto de determinación del incremento patrimonial no justificado del sujeto fiscalizado o en su defecto, el acto de determinación materializado con una Resolución de Determinación cero.

De acuerdo con Murillo (2011) “en virtud del principio de verdad material la AT no puede actuar como una simple mesa de partes; sino, que debe de actuar de oficio para determinar la verdad material de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento administrativo, y de esa manera, fundamentar adecuadamente los hechos que sirvieron para motivar sus decisiones.”

Así mismo, los investigadores comparten la posición de Murillo (2011) en el extremo que en el procedimiento administrativo prima la verdad material respecto de la verdad formal, razón por la cual, si la AT quiere restar validez probatoria a los hechos alegados por el contribuyente para desvirtuar el presunto incremento patrimonial, debe desplegar la actividad probatoria necesaria que permita fundamentar adecuadamente sus decisiones, con el propósito de garantizar el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial.

A mayor abundamiento, los autores comparten la posición de Bardales (2013) en el extremo que el principio de verdad material obliga a la AT a valorar los medios de prueba ofrecidos por el contribuyente, mientras no concluya el procedimiento de fiscalización, con el propósito que el Incremento Patrimonial No Justificado se ajuste lo más cercano posible a la realidad. Así mismo, dicho criterio se extiende a la información presentada después de vencido el plazo establecido en el requerimiento formulado en virtud del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria.

Finalmente, Gentile (2019) estableció que sobre la base del interés público contenido en la norma IV del Título Preliminar del TUO del CT, la administración se encuentra obligada a obtener la verdad material de la situación tributaria del contribuyente fiscalizado, para lo cual deberá, desplegar la actuación probatoria necesaria que le permita verificar plenamente los hechos que fundamentaron sus decisiones.

Por lo tanto, el principio de verdad material de acuerdo con lo prescrito en la norma IX del CT, es un principio administrativo que resulta plenamente aplicable al procedimiento de fiscalización y obliga a la AT a realizar la actuación probatoria necesaria para verificar los hechos que fundamentan sus decisiones, aún cuando los contribuyentes no hayan presentado la información o la misma haya sido presentada de manera extemporánea, con el propósito que la decisión administrativa cumpla con las reglas del debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial. Es decir, que se valoren todos los medios probatorios ofrecidos

en el procedimiento de fiscalización y la decisión administrativa se fundamente en hechos plenamente probados, con el propósito que dicha decisión afecte razonablemente la esfera patrimonial del contribuyente fiscalizado o en su defecto, se levante el presunto incremento patrimonial no justificado.

## **2.2. Actuaciones necesarias por la AT en aplicación del principio de Verdad Material**

En el procedimiento de Incremento Patrimonial No Justificado la Administración Tributaria aplicando el principio de verdad material debe realizar los siguientes actos:

### **2.2.1. Debe realizar cruce de información con la SUNARP**

El auditor en el procedimiento de Incremento Patrimonial No Justificado debe realizar una búsqueda de la información registral del contribuyente, con el propósito de conocer los bienes muebles e inmuebles de su propiedad en el ejercicio fiscalizado. Así mismo, deberá realizar la búsqueda en el registro de personas naturales con el propósito de conocer si el contribuyente tiene inscrito un acto jurídico que acredita que eligió el régimen de separación de patrimonio, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 295° del Código Civil. A contrario sensu, en caso de ser casado el contribuyente y de no existir información registral respecto del régimen de separación de patrimonio, opera la presunción establecida en el último párrafo del artículo 295° de la norma sustantiva en materia civil y el presunto IPNJ deberá atribuirse 50% para cada cónyuge.

### **2.2.2. Deberá realizarse el cruce de información con los Notarios**

El auditor en el IPNJ, después de revisar los actos jurídicos celebrados por el contribuyente en ejercicio fiscalizado y declarados por los notarios, deberá realizar el requerimiento de cruce de información con los notarios, con el propósito de conocer la naturaleza y cuantía de dichos negocios jurídicos celebrados por el contribuyente en el ejercicio fiscalizado.

En caso de no recibir respuesta por parte de los notarios, se deberá realizar un requerimiento reiterativo, y si el notario incumple con su obligación formal de presentar la información solicitada por la autoridad administrativa, se deberá sancionar al notario por la

infracción tipificada en el artículo 177° numeral 5 del CT, generándose el riesgo necesario para impulsar la respuesta oportuna a los requerimientos de cruce de información formulados en la fiscalización.

### **2.2.3. Deberá realizarse el cruce de información con la RENIEC**

El auditor deberá proyectar un oficio para que la autoridad competente solicite la información a la RENIEC respecto del Estado Civil del contribuyente en el ejercicio fiscalizado, con el propósito que se evalúe la pertinencia de proyectar un informe motivado para generar una orden de fiscalización a la cónyuge del sujeto fiscalizado.

### **2.2.4. Deberá realizar cruces de información con las empresas vinculadas con el contribuyente.**

El auditor deberá realizar los requerimientos de cruce de información con las empresas vinculadas con el contribuyente, cuando en el procedimiento de fiscalización se determine la vinculación de los hechos alegados por el contribuyente con otras empresas del mercado, con el propósito de llegar a la verdad material de los hechos y emitir una decisión administrativa razonable y proporcional.

A manera de ilustración, si el contribuyente alega en el procedimiento de fiscalización que los depósitos en sus cuentas bancarias tienen como origen la devolución de préstamos realizados como persona natural en favor de las empresas donde tiene la condición de accionista, en ese escenario, resulta indispensable que se notifique un requerimiento de cruce de información a la empresa, solicitándole el libro diario debidamente legalizado, los contratos de mutuos celebrados con el contribuyente, las transferencias bancarias realizadas al contribuyente como devolución del préstamo y en general toda información que permita generar convicción respecto de la fehaciencia del contrato de mutuo que origina las transferencias monetarias de la empresa en las cuentas del contribuyente fiscalizado.

En ningún escenario, el auditor podrá desconocer la fehaciencia de los hechos alegados por el contribuyente, sino realizó los cruces de información necesarios para desvirtuar la presunción de veracidad de la que gozan los documentos presentados por los sujetos fiscalizados en el procedimiento de fiscalización.

### 2.2.5. Deberá realizar cruces de información con migraciones.

El auditor deberá proyectar un oficio para que la autoridad competente solicite la información a MIGRACIONES respecto del movimiento migratorio del contribuyente, con el propósito de conocer si en el ejercicio fiscalizado tenía la condición de domiciliado.

En caso de tener el contribuyente en el ejercicio fiscalizado la condición de No domiciliado, el auditor deberá emitir el informe correspondiente para cerrar la fiscalización.

### 2.2.6. Deberá proyectar el Informe de Levantamiento del Secreto Bancario

En caso el contribuyente no presente la información de los estados de cuenta en el ejercicio fiscalizado, de acuerdo con la información extraída del ITF, en el primer requerimiento y en el requerimiento reiterativo, el auditor deberá proyectar el informe de Levantamiento del Secreto Bancario debidamente motivado, para que el área competente emita la solicitud del Levantamiento del Secreto Bancario al juez especializado en lo penal, para que éste declare fundada la misma y ordene a los bancos entregar la información de las operaciones pasivas del contribuyente en el ejercicio fiscalizado.

Una vez recibido el auto que ordena el Levantamiento del Secreto Bancario, el auditor debe proyectar las Cartas a los Bancos de acuerdo con la información del ITF, para que sean notificadas por el área competente a las entidades financieras y estas remitan la información en el más breve plazo posible, que por lo general se realiza en un plazo superior a los 10 días hábiles prescritos en la Ley.

### 2.2.7. Deberá verificar si el contribuyente ejerció la opción prescrita en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta

El auditor siguiendo el criterio jurisprudencial de observancia obligatoria producido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3441-4-2010 *“Con la presentación del formulario utilizado para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta”*

Es pertinente precisar que la RTF no establece como regla de observancia obligatoria que para acreditar que la sociedad conyugal ejerció la opción del artículo 16° del TUO de la Ley de Renta tiene que presentarse el formulario utilizado para la declaración y pago del impuesto a la Renta de primera categoría en el mes de enero, siendo suficiente que se presente dicho formulario en cualquier mes del ejercicio fiscalizado, bajo la premisa que no se puede distinguir donde la ley no distingue y el hecho que las decisiones judiciales se cumplen en sus propios términos.

Por lo tanto, a juicio de los investigadores, si el auditor durante la revisión de la información que obra en poder de la AT determina que uno de los miembros de la sociedad conyugal declaró rentas de primera categoría con el formulario 1683, sin importar el mes en el que presentó la declaración, resulta suficiente para establecer que el cónyuge ejerció la opción prescrita en el artículo 16° de la LIR y el artículo 6° de su reglamento, debiendo atribuirse el 100% del IPNJ determinado por la Administración Tributaria a dicho cónyuge.

### 2.3. Jurisprudencia

La Corte Suprema inaplicó la regla contenida en el artículo 141° y 148° del CT al ser contraria a la garantía convencional del debido proceso contenido en la Norma Suprema. Por lo tanto, en aplicación de principio de jerarquía normativa ante un conflicto entre la norma constitucional y una norma legal, se debe preferir la norma fundamental. Así mismo, estableció que el Colegiado Administrativo y la AT en virtud del principio de Verdad Material deben realizar la actuación probatoria necesaria para acreditar los hechos que sustentan sus decisiones que afectarán la esfera patrimonial de los administrados (Casación N° 8363-2021-Lima).

La Corte Suprema estableció que el Principio de Verdad Material es un imperativo categórico para la AT y sobre la base de dicho principio se encuentra obligada a realizar la actuación probatoria necesaria para llegar a la verdad procesal y de esa manera garantizar la eficacia del principio del debido procedimiento en su dimensión formal (valoración de los medios de prueba y actuación probatoria de oficio) y en su dimensión sustancial; es decir, la razonabilidad y proporcionalidad de la decisión administrativa que afectará la esfera patrimonial del administrado. (Casación N° 25709-2017)

El colegiado administrativo estableció que la administración se encuentra obligada a merituar la información presentada por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, el no cumplir con dicha regla procesal conlleva a la nulidad de todo lo actuado por afectación al derecho del debido procedimiento administrativo. (RTF 11867-5-2019).

El Tribunal Fiscal ha establecido en su jurisprudencia que la emisión de un requerimiento con posterioridad al plazo de fiscalización tiene como único límite el hecho de estar proscrita toda actividad orientada a solicitar información al contribuyente. Sin embargo, si el contenido del requerimiento busca que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la defensa a través de la presentación de los descargos pertinente, dicho acto procesa resulta plenamente válido. (RTF 1610-20-2020)

La AT en estricta aplicación del principio de verdad material se encuentra obligada a realizar la actuación probatoria necesaria para determinar la veracidad de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, en caso de eximirse de dicha actuación probatoria, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 176° del TUO de la LPAG debe dar por ciertos los hechos alegados por el contribuyente. (RTF 5871-11-2011)

Si la AT quiere desvirtuar la presunción de veracidad de los hechos y la documentación presentada por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, debe activar la actuación probatoria de oficio y a través del cruce de información con otras entidades determinar la fehaciencia y veracidad de los hechos, no resultando suficiente que la administración emita una decisión sobre la base de la información que se puede extraer de los sistemas de la SUNAT. (RTF 5871-11-2011). La actividad probatoria de la AT debe ser sustancial y no deficiente, el incumplimiento de dicha regla procesal constituye una clara vulneración al debido procedimiento administrativo en su dimensión formal. (RTF 5871-11-2011)

No resulta suficiente para cumplir con el mandato de optimización contenido en el principio de verdad material que la AT consulte la base de datos de la municipalidad, resultando indispensable que la actuación probatoria se extienda a efectuar una inspección in situ del predio y la verificación de la documentación vinculada al mismo. (RTF 3399-7-2014). Los investigadores coinciden totalmente con el criterio jurisprudencial, en el extremo que la AT en cumplimiento de lo establecido en el artículo 126° del TUO del Código, puede ordenar en cualquier estado del procedimiento de oficio las pruebas pertinentes para fundamentar los

hechos que sustentan sus decisiones y se pueda verificar la naturaleza de los servicios que presta la recurrente, y se emita como consecuencia de ello un nuevo pronunciamiento sobre si éstos se encuentran o no gravados con el impuesto. (RTF 939-1-2006)

Así mismo, de acuerdo con la segunda regla vinculante de la Casación N° 546-2022-Lima, la AT tiene la potestad de incorporar de oficio los medios de prueba extemporáneos siempre y cuando en el ejercicio de su facultad discrecional se determine que permitirán llegar a la verdad material de los hechos y sean pertinentes y necesarios para reducir o levantar un reparo, teniendo presente que el citado parámetro vinculante no vacía de contenido la regla contenida en el artículo 75° del CT; sino, la reviste de constitucionalidad y privilegia la verdad material respecto de la verdad formal.

### **III. Problemática y propuestas de mejora**

#### **3.1. El Cierre del primer requerimiento y posteriores cuando el Contribuyente no presenta ningún expediente vinculado con la información requerida**

De acuerdo con lo prescrito en el último párrafo del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización aprobado con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias,

*De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento.*

La citada disposición reglamentaria tiene que interpretarse de manera sistemática con la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal producida en la RTF 8716-10-2017 que establece lo siguiente:

*En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada.*

Así como la regla jurisprudencial contenida en la Casación N° 31316-2022-Lima que confirma el criterio del Tribunal Fiscal:

*“Si bien el último párrafo del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establece que, de no presentarse la documentación requerida en la fecha otorgada, se procederá a efectuar el cierre del requerimiento en dicha fecha, aquel párrafo debe ser interpretado teniendo en consideración el inciso b) del citado artículo y de forma conjunta con otros artículos ubicados en la misma norma, como el inciso d) del artículo 13; de lo que se colige que, en el caso de incumplirse con el segundo requerimiento, el plazo para su cierre se suspende hasta que la AT culmine la evaluación de los descargos a las observaciones imputadas en el requerimiento o hasta la fecha en que el contribuyente entregue la totalidad de la información.”*

En ese sentido, el cierre del requerimiento respecto de todos los requerimientos distintos al primer requerimiento deberá realizarse después de la evaluación de la información presentada por el contribuyente, incluso cuando sea presentada parcialmente. Sin embargo, cuando el contribuyente no presente ninguna información, existe la obligación legal de realizar el cierre del requerimiento en la fecha establecida para la presentación de la información y en caso de no realizarse el cierre en dicha fecha, dicha circunstancia implicaría la declaración de nulidad del cierre del requerimiento y todos los actos posteriores vinculados con éste, al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido.

A mayor abundamiento, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 1170-11-2020 ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

*“Se declara nulo el resultado del primer requerimiento cursado en la fiscalización que sustenta la emisión de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, así como nulos dichos valores y la apelada, debido a que el referido resultado del primer requerimiento no fue cerrado en la fecha señalada por la AT, lo que vulnera el procedimiento legal establecido.”*

Como se puede apreciar, el cierre del requerimiento debe realizarse en la fecha señalada por la AT para la presentación de la información solicitada. Sin embargo, dicho criterio jurisprudencial no tiene en cuenta la modificación introducida al Reglamento de Fiscalización por el artículo 5° del Decreto Supremo N° 049-2016-EF

*“En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.”*

Con la citada modificación y la regla vinculante del Tribunal Fiscal establecida en la RTF N°8716-10-2017, tanto en el primer y requerimientos sucesivos, si el contribuyente presenta total o parcialmente la información requerida, el cierre del requerimiento se realizará después de la evaluación de la información por parte del auditor. Sin embargo, cuando el contribuyente no presenta ninguna información en el primer requerimiento y los requerimientos sucesivos, subsiste la obligación de cerrar el requerimiento en la fecha establecida para la presentación de la citada información, bajo sanción de nulidad del resultado del requerimiento y los actos posteriores vinculados a éste.

Es pertinente precisar, que las reglas contenidas en el artículo 8° del Reglamento de Fiscalización son incompatibles con el derecho que tienen los contribuyentes de presentar información a través de las mesas de partes virtual hasta las 23:59 horas del día dispuesto para la presentación de la información requerida; así como, con el horario laboral del auditor (16:30 horas). Así mismo, se advierte que la última modificación realizada al citado reglamento se produjo en marzo de 2016; es decir, se evidencia una inercia legislativa en relación de la adecuación de las reglas reglamentarias prescritas en el artículo 8° del reglamento de fiscalización, a los retos de la economía digital.

En el contexto de la economía digital, de acuerdo con la Acción BEPS 1 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2015) las Administraciones Tributarias deben adaptar sus procedimientos a los retos de la economía digital; y dentro de dichas actuaciones, en la actualidad los procedimientos tributarios son electrónicos y los contribuyentes pueden presentar información a través de la mesa de partes virtual hasta las 23:59 horas del día, para que se considere presentada en el día hábil de su presentación.

El INDECOPI mediante la Resolución N° 0090-2022/CEB-INDECOPI estableció el siguiente criterio:

*“Corresponde declarar que la limitación de presentar documentación por medio de la mesa de partes virtual de la Sunat hasta las 16:30 horas de un día hábil para que se considere presentada la documentación en el mismo día hábil, contenida en los siguientes medios de materialización, constituye una barrera burocrática ilegal.”*

Cómo se puede apreciar, hasta antes de la decisión administrativa del INDECOPI, los contribuyentes tenían que presentar la información a través de la mesa de partes virtual, hasta las 16:30 horas de un día hábil para que se considere presentada la documentación en el mismo día hábil. Sin embargo, al ser declarada dicha restricción como medida burocrática ilegal, la AT procedió a modificar dicha regla con la Resolución de Superintendencia N° 00058-2022/SUNAT y a partir del 06 de abril del 2022 los contribuyentes pueden presentar escritos a través de la mesa de partes virtual de la SUNAT hasta las 23:59 horas y será considerada para efectos procesales, como presentada en el día hábil de su presentación.

Sin embargo, dicha modificación normativa debió estar acompañada de una modificación del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización, en el extremo que cuando el contribuyente no presente ningún escrito como respuesta al requerimiento de información, sea el primer requerimiento o los sucesivos a éste, dicho requerimiento deberá cerrarse el día hábil siguiente de la fecha establecida por la AT, con el propósito que el auditor pueda verificar al día siguiente si el contribuyente presentó o no la información requerida, al existir la posibilidad jurídica que la misma sea presentada después del horario laboral del auditor.

Por lo tanto, con el propósito de evitar nulidades por afectación al procedimiento legalmente establecido, es un imperativo categórico que se impulse la modificación del artículo 8° del reglamento de fiscalización en el siguiente sentido: ***“De no presentarse un expediente a través de la mesa de partes virtual o física como respuesta al requerimiento de información, se procederá a efectuar el cierre del Requerimiento al día hábil siguiente de la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado”.***

### **3.2. Información presentada una vez vencido el plazo establecido en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.**

Los investigadores se formulan la siguiente pregunta: ¿Cuál debería ser la actuación de la AT respecto de la información presentada de manera extemporánea al plazo establecido en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código?

En primer lugar, se debe verificar el contenido de esta y determinar si la misma contiene información idónea y suficiente para reducir o levantar el reparo, si de la evaluación realizada se determina la información no es relevante, se aplica la regla contenida en el último párrafo del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria. Sin embargo, si la información contiene información relevante, en aplicación del principio de verdad material, la AT se encontrará obligada a valorarla y realizar los cruces de información para determinar la fehaciencia de la misma, con el propósito de fundamentar los hechos que sirven de sustento para la emisión de la Resolución de Determinación, dicha actuación no significa de ninguna manera vaciar de contenido la regla prescrita en el último párrafo del artículo 75° del Código, por el contrario, reviste de legalidad y constitucionalidad la actuación probatoria de la AT en la búsqueda de determinar la real situación tributaria del sujeto fiscalizado. Máxime, que el artículo 174° de la LPAG, norma aplicable supletoriamente en aplicación de la norma IX del TUO del Código, establece la obligación de realizar una actuación probatoria cuando la AT dude de los hechos alegados por el contribuyente, pudiendo rechazar motivadamente los medios propuestos por los administrados cuando no guarden relación con el fondo, sean innecesarios o improcedentes.

A contrario sensu, si los medios de prueba presentados de manera extemporánea son necesarios y pertinentes para determinar la verdad de los hechos alegados por el contribuyente, los mismos en aplicación de principio de verdad material y la regla contenida en el artículo 174° de la LPAG deberán ser merituados con la información que obra en poder de la AT y realizarse el cruce de información necesario para determinar la fehaciencia de la misma, con el propósito de confirmar, disminuir o levantar el reparo.

A manera de ilustración, si vencido el plazo establecido en el requerimiento 75°, el contribuyente presenta información respecto de sus rentas de tercera categoría depositadas en sus cuentas bancarias, devoluciones de detracciones depositadas en sus cuentas bancarias, la

devolución realizada por una entidad financiera depositada en sus cuentas y una operación de tipo de cambio con la transferencia en soles de su cuenta a la cuenta de la casa de cambios; así como, la transferencia en soles de la cuenta de la casa de cambios a la cuenta del contribuyente, importes que se encontraban incluidos en el IPNJ determinado en el procedimiento de fiscalización, por no haberse presentado dicha información en el plazo, se debería desconocer la validez probatoria de dicho acervo documentario por extemporáneo.

En aplicación del principio de verdad material, sobre la base de dicha información, el auditor debe proceder a contrastar la misma en los sistemas de la SUNAT y la información extraída de los estados de cuenta del contribuyente, sea que estos hayan sido entregados por éste, o se haya recibido en virtud del levantamiento del Secreto Bancario dispuesto por la autoridad jurisdiccional competente, con la finalidad de determinar la veracidad de los hechos alegados por el contribuyente y consecuentemente, determinar si corresponde confirmar, reducir o levantar el reparo. No resulta admisible, en un estado constitucional de derecho, donde coexisten reglas y principios, que se aplique una regla y se desconozca un mandato de optimización establecido en un principio positivizado en la LPAG que garantiza el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial.

### **3.3. Información presentada una vez notificado el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.**

Ahora bien, una vez que el auditor notifica el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código, subsiste la obligación de la AT de realizar la actuación probatoria necesaria para determinar la verdad material de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización; en ese orden de ideas, si una vez notificado el resultado del citado requerimiento, el contribuyente presenta información idónea y suficiente para acreditar de manera fehaciente el origen de los fondos depositados en sus cuentas bancarias, la misma debe ser merituada en estricta aplicación del principio de verdad material. Máxime, si el artículo 174° de la LPAG y el principio de verdad material contenido en el citado cuerpo legal obliga a la AT a realizar una actuación probatoria de oficio respecto de los hechos que sustentan sus decisiones.

En ese orden de ideas, se puede colegir que el último párrafo del artículo 75° del TUO del Código, debe ser interpretado de manera sistemática con el principio de verdad material y

la regla contenida en el artículo 174° de la LPAG, teniendo presente que si la información presentada de manera extemporánea, incluso una vez notificado el resultado del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del Código, es pertinente y necesaria para desvirtuar total o parcialmente el reparo, se debe activar la actuación probatoria de la AT, con el propósito de determinar la fehaciencia de los hechos alegados por el contribuyente con el caudal probatorio ofrecido de manera extemporánea y la información que obra en sus sistemas; así como la obtenida vía cruce de información, para de esa manera verificar sustancialmente los hechos que fundamentan su decisión administrativa materializada en la Resolución de Determinación.

A manera de ilustración, si en el decurso del procedimiento de fiscalización el auditor le notifica al contribuyente el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del TUO del Código; y antes de la notificación de los valores, presenta a través de la mesa de partes virtual información registral que acredita la enajenación de un inmueble en el ejercicio fiscalizado y los importes depositados en sus cuentas bancarias coinciden con los importes señalados en la escritura pública de compraventa inscrita en registros públicos, ante dicha circunstancia ¿Qué debe hacer el auditor?, aplicar la regla contenida en el último párrafo del artículo 75° del Código de manera aislada y proceder con la emisión y notificación de los valores; o en su defecto, interpretar dicha regla de manera conjunta con el principio de verdad material y proceder a verificar en registros públicos la fehaciencia de dicha información, así como verificar en los sistemas de la AT el pago del impuesto, de determinarse la fehaciencia de la información presentada de manera extemporánea, convocar a su supervisor y su jefe de división para tomar una decisión colegiada en relación a la necesidad de merituar dicha información y levantar de manera parcial o total el reparo, respetándose de esta manera el derecho al debido procedimiento administrativo en su dimensión formal, en el extremo del derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean valorados por la autoridad administrativa.

#### **3.4. Cuál sería la vía idónea para comunicar al contribuyente el resultado de la evaluación de la información extemporánea después de la notificación del resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.**

De acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización aprobado con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, a través de la carta se le comunica al sujeto fiscalizado cualquier información que deberá

notificarse durante el procedimiento de fiscalización. En ese orden de ideas, se considera que la vía idónea para comunicar la evaluación realizada a la información presentada después de la notificación del resultado del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del Código, es la carta, bajo la premisa que toda actuación realizada por la AT en el procedimiento de fiscalización debe ser comunicada al sujeto fiscalizado para que éste pueda ejercer su derecho a la defensa.

### **3.5. La nulidad de oficio de los requerimientos durante el procedimiento de fiscalización.**

El artículo 213° del TUO de la LPAG prescribe que en los casos enumerados en el artículo 10° del citado cuerpo normativo; es decir, los actos que contravengan la Constitución, las leyes o a las normas reglamentarias y no hayan seguido el debido procedimiento administrativo, pueden ser declarados nulos de oficio, siempre que agraven el interés público o afecten un derecho fundamental.

Así mismo, el citado dispositivo legal establece que la nulidad de oficio sólo puede ser declarada por el funcionario jerárquico superior al que expidió el acto inválido. Por lo tanto, si en el decurso del procedimiento de fiscalización el auditor advierte la afectación al debido procedimiento administrativo del contribuyente al presentarse los siguientes supuestos:

**El auditor no cierra el primer requerimiento en el plazo señalado para la presentación de la información requerida, en el supuesto que el contribuyente no presenta ningún expediente a través de mesa de partes virtual o en su defecto omite pronunciarse sobre la totalidad de la información presentada.**

En este supuesto, el auditor debe comunicar esta circunstancia a su supervisor para que esté comunique al jefe de división y en su condición de superior jerárquico del auditor y el supervisor, declare la nulidad de oficio del primer requerimiento y el resultado del requerimiento de corresponder, comunicando dicha decisión administrativa al contribuyente a través de una carta, de acuerdo con lo establecido en el inciso f) del artículo 3° del reglamento de Fiscalización.

En ningún caso, resulta conforme a derecho que el auditor o el supervisor declaren la nulidad del requerimiento y su resultado en otro requerimiento, al no ser dicho acto

administrativo el instrumento idóneo para comunicar la nulidad de oficio determinada en el procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 4° del Reglamento de Fiscalización.

Es pertinente precisar, que el procedimiento de fiscalización es un ritual que debe ser respetado de manera estricta por el auditor; y en el mismo, se debe garantizar la eficacia del derecho al debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial, razón por la cual, la nulidad de oficio debe realizarse por la autoridad competente y la misma debe ser comunicada a través del instrumento idóneo establecido en la norma reglamentaria; es decir, a través de una carta de acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización.

### **3.6. Rentas declaradas y no declaradas determinadas por la SUNAT y no depositadas en las cuentas del contribuyente.**

El último párrafo del inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la LIR prescribe que del IPNJ se debe deducir el patrimonio que no signifique una variación patrimonial o consumo, estableciendo de manera enunciativa y no taxativa los siguientes supuestos de deducción: a) transferencias entre cuentas, b) diferencias de cambio, c) préstamos, d) los intereses, la adquisición de bienes y/o consumos realizados con rentas del ejercicio o de ejercicios anteriores y dispuestos o retirados para tal fin. Así mismo, el inciso e) del artículo 60° del citado cuerpo legal establece que del IPNJ se deducirán las rentas en ingresos percibidos por el sujeto en el ejercicio fiscalizado, previa verificación de la AT sea que se encuentren declarados o no.

Por lo tanto, se debe deducir por mandato de la norma reglamentaria el patrimonio que no y signifique en estricto una variación patrimonial, circunstancia que debe estar debidamente acreditada con un documento de fecha cierta de acuerdo con lo establecido en el artículo 245° del Código Procesal Civil y cumplir con los requisitos establecidos por el reglamento. Así mismo, de acuerdo con la jurisprudencia del colegiado administrativo en materia tributaria y la disposición reglamentaria contenida en el inciso e) del artículo 60°, se deben deducir del IPNJ las rentas declaradas o no que hayan sido verificadas por la AT, independientemente que se encuentren depositadas en las cuentas bancarias o no, bajo el aforismo *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, que no se puede distinguir

donde la ley no distingue; y el reglamento, no establece como condición para la deducción de las rentas generadas en el ejercicio, que las mismas se encuentren depositadas en las cuentas del sujeto fiscalizado.

Sin embargo, en aplicación del principio de razonabilidad y proporcionalidad si el contribuyente pretende acreditar el origen de los fondos que determinaron el IPNJ con rentas no declaradas y no existe evidencia material sobre la categoría y origen de estas, dichos fondos se constituirán en rentas no declaradas por el sujeto fiscalizado y de acuerdo con lo prescrito en el artículo 52° del TUO de la Ley de renta formará parte del IPNJ. A contrario sensu, un documento que reviste de fehaciencia respecto de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización puede ser: a) una demanda en el poder judicial donde se discute el cumplimiento de las obligaciones recíprocas derivadas de un contrato de mutuo y el contribuyente es parte del proceso, b) un documento de fecha cierta que establece una obligación de no hacer y la contraprestación pactada, acreditándose un ingreso por un préstamo o rentas de segunda categoría, las mismas que no deben formar parte del IPNJ.

## CONCLUSIONES

1. En un Estado Constitucional de derecho los principios se erigen como mandatos de optimización vinculantes para todos los poderes del Estado; y de acuerdo con la Norma IX del CT, los principios administrativos contenidos en el artículo IV del TUO de la LPAG se aplican de manera supletoria a los procedimientos tributarios.
2. La potestad tributaria en su dimensión fiscalizadora otorga a la AT una serie de facultades discrecionales, las mismas que no son absolutas y se encuentran reguladas por el artículo 74° de la norma de reconocimiento, el artículo 62° del CT y los principios administrativos de aplicación supletoria de acuerdo con lo prescrito en la norma IX del título preliminar del TUO de la norma adjetiva tributaria.
3. El requerimiento es el acto administrativo por medio del cual la AT solicita al contribuyente la información necesaria para confirmar o desvirtuar una supuesta

variación patrimonial de éste; así mismo, en dicho acto administrativo también se comunica al sujeto fiscalizado las conclusiones del procedimiento de fiscalización para que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la defensa, bajo la premisa que previamente se ha realizado el acto de determinación en el resultado del requerimiento previo al 75°.

4. El principio de verdad material obliga a la AT a realizar la actuación probatoria necesaria para determinar la existencia o no de un Incremento Patrimonial no justificado, para lo cual deberá realizar los cruces de información con las entidades y terceros vinculados con los actos jurídicos realizados por el contribuyente en el ejercicio fiscalizado.
5. El límite temporal prescrito en el último párrafo del artículo 75° del CT, debe ser interpretado de manera sistemática con el principio de verdad material y el principio de respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, con el propósito de garantizar el respeto del derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial.
6. La valoración de los medios probatorios presentados de manera extemporánea, cuando la misma sea sustancial para reducir o levantar un reparo, de ninguna manera significa vaciar de contenido la regla prescrita en el último párrafo del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria, por el contrario, de su interpretación sistemática con el principio de verdad material, se garantiza su eficacia con las demás normas del ordenamiento jurídico y se garantiza que la decisión administrativa será razonable y proporcional.
7. La vía idónea para comunicar la evaluación de la información presentada después del cierre del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del TUO del Código Tributario, es la carta, de acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización; y a través de dicha comunicación, se garantiza el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente.

## RECOMENDACIONES

1. Se debe impulsar en sede administrativa la interpretación sistemática del último párrafo del artículo 75° del CT con el principio de verdad material contenido en la norma IV del Título Preliminar de la LPAG, al ser el fin último del procedimiento administrativo determinar la verdad material respecto de los hechos vinculados en el procedimiento de fiscalización.
2. Se debe tener en cuenta que la potestad tributaria en su dimensión fiscalizadora es una facultad reglada y mientras mayor sea la discrecionalidad del requerimiento, mayor deber de motivación de este, para poder distinguir frente a un requerimiento emitido sobre la base de una facultad discrecional y un requerimiento arbitrario.
3. Se debe tener en cuenta que en lo no regulado por la norma procesal y sustantiva en materia tributaria, de acuerdo con la norma IX del Título Preliminar del CT, el auditor se debe remitir a otras fuentes del derecho y en el Procedimiento del IPNJ resulta un imperativo la remisión al Código Civil, Código Procesal Civil, las reglas y principios contenidos en la LPAG.
4. Se debe tener presente que durante el procedimiento de fiscalización el auditor, de acuerdo con lo prescrito en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del CT, *“En los casos que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público”*. Es decir, no se debe tener una actuación pro-fisco, ni pro-contribuyente; sino, una actuación de acuerdo con el interés público y es de dicho interés llegar a la verdad material de los hechos en el procedimiento de fiscalización.
5. En la actualidad la Quinta Sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema está produciendo precedentes vinculantes, los mismos que de una interpretación sistemática del artículo 148° de la Constitución y el artículo 36° del TUO de la ley del PCA son vinculantes para la AT, por lo que se recomienda su aplicación para privilegiar la predictibilidad de las decisiones administrativas.

## REFERENCIAS

- Bardales Castro, P. (2013). ¿Es posible la admisión de medios probatorios y/o argumentos luego del cierre de los requerimientos? Breves notas con motivo de la aplicación del reglamento del procedimiento de fiscalización tributaria. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), 37-49. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9535>
- Casación N° 8363-2021 (Lima). (28 de marzo de 2023). Corte Suprema de Justicia de la República: Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EDdrrg9HxJQIT0zeliNNpU78EtPcNUzS4R/mrQ/C0ZbT59z3jPO4D1/pxvwwJTRiqlksbNi1CxNjHgcuI9CNZQOrV5rOnf+klDukQhKhSIHikrpu2r/nQhKqesIKULa2Eg6n35KPP6H34BGDEfBRooXUmEJsoDrXuDm9PsP+h+RPKvRj/IJ3/rV824VAWSe6FkQq7Y5HcpuNFdJzY8tQa1RTbxCfzC/8W6+iIsNTu7sy7AfQOIHOS9B0MJOlecwBFL9edXnrrgxGsGdpHnIP+cw1AuG/6RJaaOi9TD7f6taq0vQ+/h8TsSA18Su2Cw5/lg==>
- Casación N° 25709-2017 (Lima). (16 de marzo de 2021). Corte Suprema de Justicia de la República: Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EDtnk9SJ/fidYAYYUL677AfjDLf1bQgAh3ScK5Edj5qxZXArxHYMm1lFIVgY6jPJYY2jVvskfs/pYF/6xpw2xp/of5WpW0c7/Ur8x3E/aUUu2xX68GvG2Ao3xFHoQPrubPPRyFs9qoxvIS09op68Ul6b284WsQ5gW5N/F4Yqjh7k7lJqKbjAqy8vFoNkUIdDk05AHiol3wNTq/FBrGOLtCUJcOo8T9VL961kAQQShJrZ/YoG7CRlqkaSUHDgD9EQn5gHVRrvvNPioOQzUDq+gzf3V8XmIfFn+bzXdOlum8Hrw2rMrBqPrSDXhmhxrZqRA==>
- Casación N° 11138-2020 (Lima). (10 de noviembre de 2022). Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=ENQfXe8Xu194xOnAX7oSw8N3RDD0TfETyLyF8lZDMBV2xckvEiFZqhVWMicK4ScAipvZsXkc6O8BsUxfW2iZamwdsZY2RdKxxPF6FCudVqy02F8mMAws/OSNo2zedO6fJcklVCC3RvmEFD+aK0AgmHbKfaTjUVJMVfFasHGEmYz3dSSuDD6rj6UzFUHITxv0wvDrX/qn7hpgshjn5NQVHojXG7zHCnChzPd3vftEPqzzDBDHhEVPokRkYTFIFSmV8g>



- Huarhua Yupanqui, A. (2022). *Incremento patrimonial no justificado de personas naturales y sus efectos en el impuesto a la renta, Lima 2022*. [Tesis de grado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Alicia. <https://hdl.handle.net/20.500.13053/8030>
- Lluncor Valdez, Y. K. (2015). Análisis del incremento patrimonial no justificado en la legislación peruana tributaria durante el periodo 2012. [Tesis de grado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12423/179>
- Mamani Quispe, E. S., Quintanilla Choque, V. M., & Luna Cayo, B. (2022). *Incremento patrimonial no justificado y su impacto en la fiscalización tributaria de los trabajadores mineros*. [Tesis de grado, Universidad Peruana Unión]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12840/5801>
- Monterroso Unuysuncco, N. I. (2018). *Impuesto a la renta por incremento patrimonial no justificado de personas naturales. Lima 2017*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Hermilio Valdizán]. Alicia. <https://hdl.handle.net/20.500.13080/3830>.
- Motta Ariza, S. M. (2022). *Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11740-3-2019*. [Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/23026>
- Murillo, R. J. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*, (67), 189-206. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/2947/3514>
- Resolución N° 119-5-2000. (Chimbote). (25 de febrero de 2000). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2000/5/2000\\_5\\_0119.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/5/2000_5_0119.pdf)
- Resolución N° 00258-3-2018. (Lima). (12 de enero de 2018). Tribunal Fiscal. Tercera Sala de Tributos Internos. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/3/2018\\_3\\_00258.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/3/2018_3_00258.pdf)

Resolución N° 939-1-2006. (Ica). (21 de febrero de 2006). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/1/2006\\_1\\_00939.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_00939.pdf)

Resolución N° 1170-11-2020. (Tacna). (4 de febrero de 2020). Tribunal Fiscal. Onceava Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/11/2020\\_11\\_01170.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/11/2020_11_01170.pdf)

Resolución N° 1281-10-2020. (Lima). (06 de marzo de 2020). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/10/2020\\_10\\_02454.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/10/2020_10_02454.pdf).

Resolución N° 02454-10-2020. (Piura). (6 de marzo de 2020). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/10/2020\\_10\\_02454.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/10/2020_10_02454.pdf)

Resolución N° 3106-1-2004. (Lambayeque). (14 de mayo de 2004). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/1/2004\\_1\\_03106.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_03106.pdf)

Resolución N° 3322-1-2004. (Cajamarca). (21 de mayo de 2004). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/1/2004\\_1\\_03322.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_03322.pdf)

Resolución N° 3399-7-2014. (Chaclacayo). (14 de marzo de 2014). Tribunal Fiscal. Séptima Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/7/2014\\_7\\_03399.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/7/2014_7_03399.pdf)

Resolución N° 3441-4-2010. (Lima). (30 de marzo de 2010). Tribunal Fiscal. Cuarta Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/4/2010\\_4\\_03441.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_03441.pdf)

Resolución N° 03727-8-2018. (Tacna). (17 de mayo de 2018). Tribunal Fiscal. Octava Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/11/2011\\_11\\_05871.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/11/2011_11_05871.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/8/2018\\_8\\_03727.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/8/2018_8_03727.pdf)

Resolución N° 04761-4-2003. (Lima). (22 de agosto de 2003). Tribunal Fiscal. Cuarta Sala de Tributos Internos.

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2003/resolucion/2003\\_4\\_04761.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2003/resolucion/2003_4_04761.pdf)

Resolución N° 5871-11-2011. (Lima). (08 de abril de 2011). Tribunal Fiscal. Onceava Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/11/2011\\_11\\_05871.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/11/2011_11_05871.pdf)

Resolución N° 06151-1-2009. (Lima). (26 de junio de 2009). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2009/1/2009\\_1\\_06151.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_06151.pdf)

Resolución N° 06818-10-2017. (Lima). (09 de agosto de 2017). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/10/2017\\_10\\_06818.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_06818.pdf)

Resolución N° 07007-5-2019. (Arequipa). (6 de marzo de 2019). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/5/2019\\_5\\_07007.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_07007.pdf)

Resolución N° 7012-9-2019. (Lima). (6 de agosto de 2019). Tribunal Fiscal. Novena Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/9/2019\\_9\\_07012.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_07012.pdf)

Resolución N° 07512-8-2012. (Lima). (16 de mayo de 2012). Tribunal Fiscal. Octava Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/8/2012\\_8\\_07512.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_07512.pdf)

Resolución N° 8382-5-2001. (La Libertad). (10 de octubre de 2001). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2001/5/2001\\_5\\_8382.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_8382.pdf)

Resolución N° 8716-10-2017. (Lima). (28 de setiembre de 2017). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/10/2017\\_10\\_08716.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_08716.pdf)

Resolución N° 9842-3-2019. (Lima). (28 de octubre de 2019). Tribunal Fiscal. Tercera Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/3/2019\\_3\\_09842.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_09842.pdf)

Resolución N° 11927-8-2019. (Lima). (20 de diciembre de 2019). Tribunal Fiscal. Octava Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/8/2019\\_8\\_11927.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/8/2019_8_11927.pdf)

Resolución N° 11867-5-2019. (Lambayeque). (20 de diciembre de 2019). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/5/2019\\_5\\_11867.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_11867.pdf)

Resolución N° 15926-5-2013. (Lambayeque). (18 de octubre de 2013). Tribunal Fiscal.

Quinta Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2013/5/2013\\_5\\_15\\_926.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/5/2013_5_15_926.pdf)

Sentencia 04985-2007-PA/TC. (Lima). (09 de enero de 2008). Tribunal Constitucional del

Perú. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04985-2007-AA.pdf>.

### **Financiamiento de la investigación**

Con recursos propios.

### **Declaración de intereses**

Declaro no tener ningún conflicto de intereses, que puedan haber influido en los resultados obtenidos o las interpretaciones propuestas.

### **Declaración de consentimiento informado**

El estudio se realizó respetando el Código de ética y buenas prácticas editoriales de publicación.

### **Derechos de uso**

Copyright© 2024 por **John Hitler Mena Dávila, Flor Ulcida Tanta Tongombol, Paloma Córdova Fernández Baca**



[Este texto está protegido por la Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional.](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Usted es libre para compartir, copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato y adaptar el documento, remezclar, transformar y crear a partir del material para cualquier propósito, incluso comercialmente, siempre que cumpla la condición de atribución: usted debe reconocer el crédito de una obra de manera adecuada, proporcionar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios. Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que tiene el apoyo del licenciante o lo recibe por el uso que hace.