

# BOLETÍN TRIBUTARIO

Agosto 2023

## I. PRESENTACIÓN

---

Estimados, los saludamos de parte de +Value, firma liderada por Tania Quispe y Martín Ramos, ambos exsuperintendentes de SUNAT, que se consolida para ofrecer asesoría especializada en Precios de Transferencia y Consultoría Tributaria en procesos de fiscalización y litigios tributarios.

En esta ocasión, es un gusto presentarles el Boletín Tributario de agosto 2023, el cual tiene la finalidad de mantenerlos informados con los cambios normativos más recientes, así como con los informes de SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal y sentencias del Poder Judicial que se hayan emitido en el último mes. Esperamos que sea de su agrado y les deseamos un buen mes.

## II. EDITORIAL

### **La Doble Instancia Administrativa: Garantía de Justicia y Equidad en el Proceso Contencioso Tributario**

*Escrito por Martín Ramos Chávez, director de +Value*

El proceso contencioso tributario es un pilar fundamental en el sistema legal de cualquier país, brindando a los contribuyentes la oportunidad de cuestionar las decisiones de la autoridad tributaria cuando perciben que se han aplicado de manera incorrecta. En este contexto, la doble instancia administrativa emerge como un elemento de vital importancia, otorgando a los contribuyentes dos oportunidades para revisar y rectificar posibles errores en la determinación de impuestos realizada por el área de fiscalización de la Administración Tributaria.

La doble instancia administrativa se erige como un garante esencial del acceso de los contribuyentes a un proceso equitativo y justo. Este principio es fundamental para la salvaguardia de los derechos de los contribuyentes y la prevención de posibles abusos por parte del área de fiscalización de la Administración Tributaria. La posibilidad de una revisión independiente contribuye significativamente a la transparencia y la rendición de cuentas en el sistema tributario.

Errores pueden presentarse en cualquier etapa del proceso tributario, ya sea en la determinación de impuestos, la interpretación de la legislación tributaria o la imposición de

sanciones. La doble instancia administrativa habilita a una unidad o tribunal independiente para revisar las decisiones adoptadas por el área de fiscalización y subsanar posibles errores en la aplicación de las normas o en la falta de entendimiento de las operaciones. Esto adquiere una importancia excepcional en situaciones donde la complejidad de las leyes tributarias y los reglamentos puede dar lugar a interpretaciones equivocadas.

La doble instancia administrativa contribuye a cimentar la estabilidad y la seguridad jurídica en el sistema tributario. Los contribuyentes pueden confiar en que sus disputas fiscales serán sometidas a un escrutinio imparcial y que se tomarán decisiones justas y basadas en la legislación vigente. Esta confianza es esencial para el funcionamiento eficiente de la economía y para promover la inversión, ya que los contribuyentes tienen la seguridad de que sus derechos están protegidos.

Además, la doble instancia administrativa puede aliviar la carga de trabajo de los tribunales judiciales al resolver ciertos tipos de disputas fiscales antes de llegar a la vía judicial. Esto resulta beneficioso tanto para los contribuyentes como para el sistema de justicia, agilizando el proceso de resolución de conflictos y permitiendo que los tribunales se concentren en casos de mayor complejidad.

Un elemento crítico para considerar es la percepción de los contribuyentes sobre la oportunidad de impugnar decisiones tributarias de manera justa y efectiva a través de la doble instancia administrativa. Esta percepción fomenta la cultura de cumplimiento tributario y

Reduce la evasión fiscal, ya que los contribuyentes están más dispuestos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias cuando tienen confianza en un sistema equitativo.

Por ello, la verdadera garantía de un debido proceso radica en la independencia de criterio de cada una de las instancias administrativas. Para ello, es imperativo que la primera instancia sea lo más independiente posible de la unidad de fiscalización de la Administración Tributaria. Esta independencia se reflejará en las resoluciones emitidas por esta instancia, que deben buscar corregir posibles errores en lugar de simplemente confirmar las decisiones de la propia Administración. Además, las resoluciones de la segunda instancia deberían tener un carácter de observancia obligatoria para la primera instancia, asegurando así una total independencia entre ambas instancias con respecto a la unidad de fiscalización de la Administración Tributaria.

La evidente falta de cumplimiento de la doble instancia administrativa en muchos casos, donde el Tribunal administrativo o fiscal frecuentemente actúa como la única instancia independiente antes de recurrir al poder judicial, plantea una problemática significativa. Esto resulta en una sobrecarga para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como en un sentimiento generalizado de injusticia y desigualdad en la aplicación del sistema tributario.

Por ello, es imperativo que los sistemas tributarios emprendan esfuerzos sostenidos para fortalecer la independencia de las instancias administrativas. Esta medida es esencial para garantizar un proceso contencioso tributario efectivo y justo, donde los derechos de los contribuyentes sean respetados y donde se promueva la confianza en un sistema fiscal equitativo. Solo a través de una doble instancia administrativa auténticamente independiente se puede lograr la transparencia, la rendición de cuentas y la justicia que tanto se necesita en el ámbito tributario.

# III. LEYES Y DECRETOS

**Se modifica la Ley de Promoción de Inversión en la Amazonía.-** Mediante la Ley N°31855, publicada el 01 de agosto del 2023, se otorga a la actividad del transporte fluvial de carga y pasajeros en los departamentos de Loreto y Madre de Dios, en los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo, y en las provincias de Atalaya y Purús del Departamento de Ucayali, la excepción del pago de 5% para efectos del Impuesto a la Renta (IR).

De esta manera, se modifica el párrafo 12.2 del artículo 12 de la citada ley en los siguientes términos:

## **Artículo 12. Impuesto a la Renta**

[...]

12.2 Por excepción, los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto y Madre de Dios, en los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo, y en las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el párrafo 11.1 del artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del impuesto a la renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa del 5 % (cinco por ciento). Dicha tasa también es aplicable a los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto y Madre de Dios, en los distritos de Iparia y Masisea

de la provincia de Coronel Portillo, y en las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, que únicamente tengan como actividad el transporte fluvial de carga y pasajeros, dentro del departamento o con origen o destino los puertos de toda la Amazonía.

# IV. INFORMES SUNAT

## **INFORME N.º 000093-2023-SUNAT/7T0000.-**

Mediante Informe publicado el 01 de agosto del 2023, la SUNAT concluye lo siguiente frente a una consulta institucional sobre la contabilización de la depreciación establecida en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: *“La contabilización de la depreciación a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, no es exigible para que sea aceptada, tratándose de bienes del activo fijo, excepto inmuebles, que queden fuera de uso u obsoletos, en caso de que el contribuyente elija la opción prevista en el numeral 1 del inciso i) del citado artículo 22.”*

## **INFORME N.º 000094-2023-SUNAT/7T0000.-**

Mediante Informe publicado el 28 de agosto del 2023, la SUNAT concluye lo siguiente frente a una consulta institucional sobre la definición de merma establecida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: *“La definición de merma establecida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR incluye a la merma que se origina en el proceso de comercialización en tanto sea inherente a la naturaleza de los bienes finales, la cual será deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta en la medida que se cumpla con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado inciso.”*

## **INFORME N.º 000095-2023-SUNAT/7T0000.-**

Mediante Informe publicado el 28 de agosto del 2023, la SUNAT concluye lo siguiente frente a una consulta institucional sobre la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

*Con relación a la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la LIR, se tiene que:*

- 1. En el supuesto de que la destrucción de las existencias, a la que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, se realice en un ejercicio posterior al de la contabilización de su baja de acuerdo con las normas contables (10), se considera devengado el gasto para la determinación del impuesto a la renta en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el referido inciso c).*
- 2. El valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros es el costo de adquisición o producción de estas valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR, determinación que corresponde al ejercicio en el que se produce la destrucción de las existencias, siempre que dicho acto sea*

*acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.*

# V. CASACIONES

**Sobre la declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria.** - Mediante la Casación N°03158-2022, de fecha 18 de agosto del 2023, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto de los efectos jurídicos de la declaración jurada rectificatoria, estableciendo que el acápite 5.5.1. de la sentencia constituye precedente vinculante de obligatorio cumplimiento, el cual señala lo siguiente:

*5.5.1. La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.*

**Sobre el cierre del requerimiento de fiscalización.**- Con fecha 30 de marzo del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°31316-2022 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: “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 administración tributaria 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.”*

**Sobre el impuesto a la renta de no domiciliado.**- Con fecha 23 de marzo del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°17905-2021 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: “Para efectos de determinar las rentas de fuente peruana, el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a bienes o derechos que emplean como criterio de vinculación a la fuente de renta. Asimismo, cuando hace alusión a la utilización económica en el país, también considera el criterio de vinculación de la fuente de la renta, ello en la medida que se requiere que el beneficio o el aprovechamiento económico ocurran en el territorio del país.”

**Sobre el cálculo de dividendos.**- Con fecha 20 de junio del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°31323-2022 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: “Se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de

distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, la cual no incluye la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.”

**Sobre la deuda exigible en el procedimiento de cobranza coactiva.-** Con fecha 25 de abril del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°2030-2022 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: *“Para dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, debe existir una deuda exigible (pendiente de pago) contenida en una resolución u orden de pago que no haya sido apelada dentro del plazo legal. Vencido el plazo, se admitirá el recurso de apelación presentado dentro del término de seis meses, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza.*

*Si el deudor tributario presenta el recurso de apelación de forma extemporánea cumpliendo con presentar la carta fianza, el ejecutor coactivo dará por concluido el procedimiento de cobranza coactiva en trámite.”*

**Sobre la orden de pago por errores materiales de redacción o de cálculo.-** Con fecha 30 de marzo del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°21455-2021 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: *“De conformidad con el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, la orden de pago podrá ser emitida por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Asimismo, la cuadragésimo segunda disposición final del Código Tributario señala que, en virtud del numeral 3 del artículo 78 de dicho código, se considera error si, para efectos de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud de la información*

*declarada por el deudor tributario en periodos anteriores. En el presente caso, la recurrente incurrió en un error al determinar el pago a cuenta de julio de 2012, pues aplicó el coeficiente de 0.1514 en lugar del coeficiente de 0.1235. Por lo tanto, esta Sala Suprema verifica que la orden de pago impugnada fue emitida como consecuencia de un error de cálculo, de conformidad con el inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario.”*

**Sobre el crédito fiscal.-** Con fecha 23 de mayo del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°13846-2022 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: *“No darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del IGV. Asimismo, son sujetos de este impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial, siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial”*

**Sobre el crédito fiscal.-** Con fecha 01 de junio del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°20700-2022 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: *“El literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula claramente la aplicación, a efectos del derecho a crédito fiscal, de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que esta última norma resulta aplicable para complementar los requisitos sustanciales del mismo; además, no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N°1311, cuando en la sentencia de vista se ha efectuado una aplicación inmediata de la norma, pues la notificación de las resoluciones de multa se produjo durante la vigencia del mencionado decreto legislativo.”*

**Sobre el principio de causalidad.-** Con fecha 30 de marzo del 2023 (publicado el 14 de

agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°26985-2021 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente: *“No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos respecto a los cuales razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado “principio de causalidad”, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.”*

**Sobre la presunción de veracidad.-** Con fecha 16 de marzo del 2023 (publicado el 29 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°18314-2021 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente:

*“En virtud del principio de verdad material, las actuaciones probatorias de las autoridades administrativas deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo dichos hechos hayan sido alegados y, en su caso, probados por los administrados participantes en el procedimiento. En sentido inverso, este principio pretende que la probanza actuada en el procedimiento permita distinguir cómo en realidad ocurrieron los hechos (verdad real o material), de lo que espontáneamente pueda aparecer en el expediente de acuerdo a las pruebas presentadas por los administrados. Asimismo, por el principio de presunción de veracidad, en todo procedimiento administrativo debe presumirse que los documentos presentados y las declaraciones juradas formuladas por los administrados se encuentran con arreglo a ley y responden a la verdad de los hechos que afirman; sin embargo, dicha presunción de veracidad no tiene un carácter absoluto,*

*dado que la sola existencia de una prueba en contra de lo afirmado por el administrado en las declaraciones juradas o de lo indicado en los documentos presentados, obliga a la administración pública a abandonar la precitada presunción administrativa. Finalmente, no resultan aplicables las normas que restrinjan el derecho de los contribuyentes a un procedimiento que dure un plazo razonable. Por lo tanto, en el caso, no corresponde la aplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N°30230, vigente a partir del 13 de julio de 2014, en tanto dicha norma prolonga la aplicación de intereses moratorios por encima del plazo legal para resolver, en aquellos recursos que se encontraban en trámite al momento de la entrada en vigencia de dicha norma.”*

**Sobre el principio de causalidad.-** Con fecha 30 de marzo del 2023 (publicado el 14 de agosto del 2023), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N°26985-2021 LIMA se pronuncia señalando lo siguiente:

*“No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos respecto a los cuales razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado “principio de causalidad”, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.”*