



# El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL DIÁLOGO Y LA RECONCILIACIÓN NACIONAL

Jueves 12 de julio de 2018

## JURISPRUDENCIA

Año XXVII / N° 1081

8063

### TRIBUNAL FISCAL

#### Tribunal Fiscal N° 02081-Q-2018

##### OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 9987-2017  
 INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX  
 ASUNTO : Queja  
 PROCEDENCIA : Lima  
 FECHA : Lima, 3 de julio de 2018

**VISTA** la queja presentada por **XXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**, identificada con RUC N° XXXXXXXXXXXX, contra la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido.

##### CONSIDERANDO:

Que la quejosa señala que a pesar de haber transcurrido el plazo establecido para ello, la Administración no ha elevado a este Tribunal el recurso de apelación presentado el 25 de mayo de 2017 contra la Resolución de Intendencia N° 0230171331052, que si bien aprobó la solicitud de acogimiento de diversas deudas tributarias al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y Otros Ingresos Administrados por la SUNAT – FRAES, no se encuentra de acuerdo con el monto acogido, pues considera que contiene una indebida capitalización de intereses. Invoca los criterios establecidos en las Resoluciones N° 3150-2-2006 y 5433-3-2003.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Que de la documentación que obra en autos se observa que mediante Resolución de Intendencia N° 0230171331052 de 20 de abril de 2017 (fojas 2 a 8), se aprobó la solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y Otros Ingresos Administrados por la SUNAT – FRAES, presentada por la quejosa el 20 de abril de 2017 por deudas de Tesoro administrada por SUNAT, al cumplir con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 1257 y su norma reglamentaria. Asimismo, se observa que el 25 de mayo de 2017 (fojas 9 a 13), la quejosa interpuso recurso de apelación contra la aludida resolución de intendencia al no encontrarse de acuerdo con el monto de la deuda acogida.

Que en el caso de autos, la quejosa cuestiona que, pese al tiempo transcurrido, la Administración no haya cumplido con elevar a este Tribunal el mencionado recurso de apelación.

Que a fin de resolver la queja presentada, se requiere determinar, en primer término, si este Tribunal es competente para pronunciarse sobre las impugnaciones relacionadas a

resoluciones que aprueban solicitudes de acogimiento al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT – FRAES, aprobado por Decreto Legislativo N° 1257, cuando el administrado no está de acuerdo con el monto de la deuda acogida o cuando la resolución que resuelve el acogimiento no incluye deuda que se encuentra dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 1257.

Que sobre el particular, se suscitaron dos interpretaciones, siendo que la segunda de ellas comprende a su vez dos sub-propuestas, según se indica a continuación:

1. El Tribunal Fiscal es competente para conocer las impugnaciones relacionadas a resoluciones que aprueban solicitudes de acogimiento al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT – FRAES, aprobado por Decreto Legislativo N° 1257, cuando el administrado no está de acuerdo con el monto de la deuda acogida o cuando la resolución que resuelve el acogimiento no incluye deuda que se encuentra dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 1257.

2. El Tribunal Fiscal no es competente para conocer las impugnaciones relacionadas a resoluciones que aprueban solicitudes de acogimiento al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT – FRAES, aprobado por Decreto Legislativo N° 1257, cuando el administrado no está de acuerdo con el monto de la deuda acogida o cuando la resolución que resuelve el acogimiento no incluye deuda que se encuentra dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 1257.

2.1 El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre las quejas en las que se alegue la infracción de las normas que regulan al FRAES.

2.2 El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse sobre las quejas en las que se alegue la infracción de las normas que regulan al FRAES.

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-22 de 25 de junio de 2018 se aprobó la primera interpretación. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

*“El Decreto Legislativo N° 1257, publicado el 8 de diciembre de 2016, tiene entre sus fines sincerar la deuda tributaria y otros ingresos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) que se encuentren en litigio en la vía administrativa, judicial o en cobranza coactiva, así como extinguir las deudas tributarias menores a una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT).*

*Con dicha finalidad, reguló dos beneficios, estos son, el Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y Otros Ingresos Administrados por la SUNAT – FRAES y la extinción de deudas prevista por el artículo 11 del citado decreto legislativo.*

Así, el artículo 2 establece que la deuda materia del FRAES es la deuda pendiente de pago contenida en resoluciones de determinación, liquidaciones de cobranza o liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, resoluciones de multa, órdenes de pago u otras resoluciones emitidas por la SUNAT que contengan deuda; más sus correspondientes intereses, actualización e intereses capitalizados que correspondan aplicar de acuerdo a ley, actualizadas hasta la fecha de aprobación de la solicitud de acogimiento.

El artículo 3 de dicha norma señala que el FRAES alcanza a los sujetos señalados por el artículo 5, con deudas tributarias por Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Especial a la Minería, Arancel de Aduanas, entre otros y por otros ingresos administrados por la SUNAT, tales como regalía minera, FONAVI por cuenta de terceros, gravamen especial a la minería, entre otros, impugnadas<sup>1</sup> y/o en cobranza coactiva al 30 de setiembre de 2016.

Al respecto, dicho artículo señala que se entiende por deuda impugnada a aquella cuyo recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa se hubiera presentado hasta el 30 de setiembre de 2016 y que no se considera deuda impugnada aquella que se canceló para su impugnación. Asimismo, el inciso f) del numeral 1.1 del artículo I del Reglamento de la citada norma, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2017-EF<sup>2</sup> prevé además que se entiende por deuda impugnada a la que se refieren los artículos 1 y 3 del Decreto Legislativo N° 1257 cuyo recurso de reconsideración, apelación o revisión se hubiera presentado hasta el 30 de setiembre de 2016 y como deuda en cobranza coactiva a aquella respecto de la cual se inició el procedimiento de cobranza coactiva hasta el 30 de setiembre de 2016 conforme con lo dispuesto por el Código Tributario o en la Ley N° 26979.

Por su parte, el artículo 4 indica cuál es la deuda no comprendida en el alcance del FRAES<sup>3</sup>, siendo que los artículos 5 y 6 establecen a los sujetos comprendidos y no comprendidos en el alcance del FRAES<sup>4</sup>.

El artículo 7 del citado decreto legislativo, señala que los sujetos acogidos al FRAES accederán a un bono de descuento que se aplica sobre los intereses, actualización e intereses capitalizados, así como sobre las multas y sus respectivos intereses, actualización e intereses capitalizados contenidos en la deuda materia del FRAES, considerando la extinción prevista en el artículo 11, dependiendo de la modalidad de pago elegida. Asimismo, prevé que el citado bono se determina en función del rango de la totalidad de las deudas tributarias y por otros ingresos administrados por la SUNAT, a que hace referencia el artículo 3, actualizados al 30 de setiembre de 2016, del sujeto que solicite acogerse al FRAES, considerando la extinción prevista por el artículo 11, aun cuando no todas las deudas sean materia de dicha solicitud, siendo que para dicho descuento se consideran los porcentajes establecidos en el cuadro contenido en citado artículo, considerando la UIT vigente en el año 2016 y que la deuda en dólares estadounidenses se convierte a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403<sup>5</sup>.

Cabe indicar que el artículo 8 de dicha norma prevé que las modalidades de pago a elegir son al contado, caso en el que se aplicará un porcentaje de descuento de 20%<sup>6</sup> o fraccionado.

En cuanto a la actualización de la deuda hasta la fecha de aprobación de la solicitud, el artículo 6 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1257, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2017-EF<sup>7</sup>, establece que la deuda materia del FRAES es actualizada con la TIM y/o con el IPC de acuerdo a las disposiciones legales de la materia, según corresponda, hasta la fecha de aprobación de la solicitud de acogimiento al FRAES, considerando la imputación de los pagos parciales realizados hasta dicha fecha y que para efectos de la actualización de la deuda materia del FRAES, se tiene en cuenta los pagos parciales, los que se imputan conforme con lo dispuesto en el artículo 31 del Código Tributario.

En cuanto a los requisitos, forma y plazo de acogimiento, el numeral 9.1 del artículo 9 del anotado Decreto Legislativo prevé que el deudor debe presentar

su solicitud de acogimiento en la forma y condiciones que se establezca mediante resolución de superintendencia de la SUNAT<sup>8</sup>, mientras que el numeral 9.3 establece que "el deudor debe indicar la deuda que es materia de su solicitud". A ello se agrega que el acogimiento es por el total de la deuda contenida en la resolución de determinación o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, resolución de multa, orden de pago u otra resolución emitida por la SUNAT, teniendo en cuenta lo ordenado por la resolución de intendencia, resolución del Tribunal Fiscal o sentencia del Poder Judicial, de corresponder.

En igual sentido, el numeral 14.2 del artículo 14 del mismo reglamento indica que en cada solicitud de acogimiento al FRAES, el deudor debe indicar la deuda que es materia de su solicitud, y que el acogimiento debe ser por el total de la deuda contenida en cada una de las resoluciones o liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras que señale dicha solicitud, actualizadas según lo señalado por el artículo 6, considerándose además lo ordenado por resolución de SUNAT, del Tribunal Fiscal o sentencia del Poder Judicial, de corresponder.

Ahora bien, mediante Resolución de Superintendencia N° 098-2017-SUNAT, se aprobaron las normas para la presentación de dicha solicitud así como para su pago.

Para tal efecto, el artículo 1 de dicha norma define a la "deuda personalizada" como la deuda del solicitante que es factible de acogimiento al FRAES, que se obtiene a través de la generación del "pedido de deuda", el que a su vez es definido como la generación en SUNAT Operaciones en Línea de la deuda personalizada, siguiendo las instrucciones del sistema.

Según el numeral 3.1 del artículo 3 de la anotada resolución de superintendencia, los deudores que cuenten con número de RUC deberán obtener la "deuda personalizada" mediante el "pedido de deuda", ingresando a SUNAT Operaciones en Línea<sup>9</sup>, y se

<sup>1</sup> Se precisa que se entiende por deuda impugnada a aquella cuyo recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa se hubiera presentado hasta el 30 de setiembre de 2016. No se considera deuda impugnada aquella que se canceló para su impugnación.

<sup>2</sup> Publicado el 10 de marzo de 2017.

<sup>3</sup> Estas son: a. Deuda incluida en alguno de los procedimientos concursales al amparo de la Ley N° 27809, Ley General de Sistema Concursal, y normas modificatorias o procedimientos similares establecidos en normas especiales. b. Deuda por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2016 y c. Deudas por aportes a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) y al Seguro Social de Salud (ESSALUD).

<sup>4</sup> Se establece que no pueden acogerse al FRAES: a. Los sujetos que al 30 de setiembre de 2016 tengan contratos de estabilidad tributaria, b. Las personas naturales con sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, por delito tributario o aduanero, ni tampoco los sujetos incluidos en los literales a., b. y c. del párrafo 5.1 y párrafo 5.5 del artículo 5, cuyos representantes, por haber actuado en calidad de tales, tengan sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, por delito tributario o aduanero y c. El Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado, conforme se señala en el literal a) del artículo 18 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

<sup>5</sup> El artículo 5 del Reglamento del aludido Decreto Legislativo N° 1257, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2017-EF, prevé el procedimiento para determinar el rango de deuda en UIT a que se refiere el citado artículo 7 del Decreto Legislativo.

<sup>6</sup> El artículo 8 dispone cuál es el monto sobre el que se aplica el 20% de descuento.

<sup>7</sup> Publicado el 10 de marzo de 2017.

<sup>8</sup> En similar sentido, el numeral 14.1 del artículo 14 señala que las solicitudes de acogimiento al FRAES se deben presentar en la forma y condiciones que establezca la SUNAT mediante resolución de superintendencia. La SUNAT emitirá acto administrativo expreso respecto de las solicitudes del FRAES.

<sup>9</sup> Se agrega que la obtención de la deuda personalizada es obligatoria para la presentación del Formulario Virtual N° 1700 - "Formulario Virtual de Fraccionamiento FRAES" y debe realizarse de manera independiente según se trate de deudas del TESORO, ADUANAS o FONAVI.

agrega que la deuda personalizada se encontrará actualizada a la fecha que se efectúe el pedido de la deuda. Se precisa además que “no se permitirá el registro de deudas que no figuren en la descarga de las deudas personalizadas”<sup>10</sup>.

Por su parte el numeral 3.2 del mismo artículo regula la forma y condiciones para generar la solicitud de acogimiento en el caso de sujetos que cuentan con número de RUC, previéndose que luego de obtener las deudas personalizadas a través de la generación del pedido de la deuda, debe ubicarse el Formulario Virtual N° 1700 – “Formulario Virtual de Fraccionamiento FRAES” y verificarse la información cargada. Asimismo, se prevé que debe identificarse y confirmarse la deuda por la que se presentará la solicitud de acogimiento, elegir la forma de pago y se señala además que “de estar de acuerdo con la información que se ha cargado en el Formulario Virtual N° 1700 – “Formulario Virtual de Fraccionamiento FRAES”, seguir con las instrucciones de SUNAT Operaciones en línea”.

De otro lado, de conformidad con lo previsto en el numeral 14.1 del artículo 14 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1257, la SUNAT debe emitir un acto administrativo expreso respecto de las solicitudes del FRAES.

Por su parte, la Primera Disposición Complementaria Final del citado reglamento señala que las impugnaciones que se presenten contra las resoluciones que se emitan sobre la aprobación, denegación y desistimiento de las solicitudes de acogimiento al FRAES, inclusive las declaraciones de invalidez del acogimiento al FRAES, entre otros actos administrativos vinculados a dicho beneficio, serán resueltas por los órganos y unidades orgánicas, dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa, así como de la Intendencia de Aduanas y Tributos de Lambayeque de la SUNAT, del directorio a los que pertenece el número de Registro Único de Contribuyentes, del sujeto que se acoge al FRAES.

En este marco normativo se determinará si el Tribunal Fiscal es competente para resolver las impugnaciones relacionadas a resoluciones que aprueban solicitudes de acogimiento al FRAES, cuando el administrado no está de acuerdo con el monto de la deuda acogida o cuando la resolución que resuelve el acogimiento no incluye deuda que se encuentra dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 1257.

Al respecto, el artículo 135 del Código Tributario<sup>11</sup>, señala que son actos reclamables, entre otros, los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

De otro lado, conforme con el artículo 163 las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables. A ello agrega que los actos de la Administración Tributaria que resuelven otras solicitudes no contenciosas, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 162 del citado código, podrán ser impugnados mediante los recursos regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, los mismos que se tramitarán observando lo dispuesto en la citada ley, salvo en aquellos aspectos regulados expresamente en el citado Código.

En los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05433-3-2003<sup>12</sup> se ha señalado que el procedimiento no contencioso tributario se inicia con una solicitud por parte del interesado cuya intención no está orientada a la impugnación de un acto administrativo en particular, sino a la declaración por parte de la Administración de una situación jurídica que incidirá en la determinación de la obligación tributaria que ha de corresponderle y que entre dichas solicitudes se encuentran las de solicitudes de acogimiento de aplazamientos y/o fraccionamientos y demás beneficios para el pago de la deuda tributaria “con carácter general” que establezca el Poder Ejecutivo.

Con relación al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - Decreto Legislativo N° 914, en la citada resolución se estableció como precedente de observancia obligatoria que: “Las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - Decreto Legislativo N° 914 califican como actos apelables ante el Tribunal Fiscal. Distinto es el caso de las resoluciones mediante las cuales la Administración

determina como deuda acogida un mayor monto por la deuda identificada por el interesado en su solicitud de acogimiento, así como cuando acoge deuda que no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, supuestos en que procede la interposición de un recurso de reclamación”.

Al respecto, se indicó que las resoluciones mediante las cuales la Administración determina como deuda acogida un mayor monto que la deuda identificada por el administrado en su solicitud de acogimiento, así como cuando acoge deuda que no se relaciona directamente con la identificada por éste, procede la interposición de un recurso de reclamación, toda vez que la Administración mediante dicho acto estaría modificando lo que éste reconoce como deuda en su solicitud, pretendiendo con ello comprometerlo al pago de una deuda distinta a la reconocida, ya sea que dicha mayor deuda se sustente en la misma resolución o con la emisión de un valor. En efecto, se precisó que los actos mediante los que la Administración establece una mayor deuda de cargo del interesado, se relacionan directamente con la determinación de la deuda tributaria que le corresponde, por lo que de conformidad con el artículo 135° del Código Tributario, son reclamables, es decir, su impugnación debe ventilarse en el procedimiento contencioso tributario.

Cabe señalar que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha aplicado el criterio contenido en la Resolución N° 05433-3-2003 a otros fraccionamientos otorgados con carácter general como son, por ejemplo, el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario – REFT y el regulado por la Ley de Reactivación a Través del Sincramiento de las Deudas Tributarias (RESIT)<sup>13</sup>.

Por consiguiente, conforme con el criterio de dicha resolución, el que además ha sido aplicado a otros beneficios otorgados con carácter general, si una resolución declara el no acogimiento o el acogimiento parcial al beneficio, constituye un acto apelable, en aplicación del artículo 163 del Código Tributario<sup>14</sup>.

En tanto que si la resolución determina como deuda acogida un mayor monto o acoge deuda que

<sup>10</sup> Asimismo, el inciso a) del artículo 4 de la anotada resolución de superintendencia indica que las personas naturales con deuda aduanera que no cuenten con número de RUC comprendidas en el artículo 1 del Reglamento y que opten por acogerse al FRAES deberán, para efecto de elaborar la Solicitud de Acogimiento, consultar los documentos que contengan deuda aduanera factible de acogerse al FRAES, ingresando a SUNAT Virtual, a la opción “Aduanas/Operatividad Aduanera/ INFORMACIÓN EN LÍNEA, con el número de documento de identidad correspondiente o el nombre, luego deberán obtener su número de RUC para el FRAES así como su código de usuario y clave SOL en cualquier centro de servicios a nivel nacional e imprimir desde SUNAT Virtual la “Solicitud para el registro y vinculación del RUC a la deuda aduanera” y presentarla debidamente llenada en cualquiera de las Intendencias de Aduanas del país, incluida la Intendencia de Aduanas y Tributos de Lambayeque. El funcionario aduanero deberá verificar que se haya incluido la totalidad de la deuda materia del FRAES a cargo del deudor.

<sup>11</sup> Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

<sup>12</sup> Publicada el 26 de noviembre de 2003 como jurisprudencia de observancia obligatoria.

<sup>13</sup> Véanse las RTF N° N° 01882-5-2009 y 10134-4-2009, 12287-9-2013, 17794-1-2013, 12383-10-2015, entre otras.

<sup>14</sup> Así, por ejemplo, en relación con el SEAP y RESIT se resolvieron casos que estaban relacionados con resoluciones que declararon no válidos los acogimientos por no cumplir con los requisitos previstos por la normatividad que los regulaba. Así, en el caso de la Resolución N° 04271-4-2004, se analizó un caso en el que se declaró no válido el acogimiento por no cumplir el requisito de realizar el pago de obligaciones corrientes correspondientes a los periodos tributarios cuyo vencimiento se produjo en los dos meses anteriores a la fecha de acogimiento (se confirmó la apelada). Similar criterio se aprecia en el caso del RESIT en las Resoluciones N° 4118-3-2004, 4003-5-2004. Asimismo, en la Resolución N° 05959-2-2004, referida al RESIT, se aprecia que se apeló una resolución en la que se señaló que determinados valores no fueron acogidos porque la recurrente no se desistió de su recurso de impugnación (se confirmó la apelada). Finalmente en el caso de la Resolución N° 4446-3-2004, se recurrió la resolución que declaró válido el acogimiento RESIT por haberse incluido órdenes de pago respecto de las cuales, no se había presentado desistimiento (se revocó la apelada y se ordenó la exclusión de dichos valores).

no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, será un acto reclamable.

Al respecto, podría ocurrir, por ejemplo, que al actualizarse la deuda conforme con el Decreto Legislativo N° 1257 y su reglamento, no se haya tomado en cuenta lo dispuesto por una resolución de este Tribunal o del Poder Judicial, o que no se haya aplicado correctamente el bono de descuento o que no se hayan calculado correctamente los intereses moratorios, aprobándose el acogimiento por un monto mayor al que el administrado considera que debería ser materia de acogimiento, caso en el cual, la resolución que se emita será un acto reclamable.

Por otro lado, podría suceder que en la resolución de acogimiento no se incluyan deudas que el administrado considera que están dentro del ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 1257, más aún si se considera la mecánica de acogimiento al FRAES. Al respecto, debe considerarse que tanto el Decreto Legislativo N° 1257 y su reglamento, señalan cuáles son las deudas comprendidas y las que no son materia del beneficio, así como los sujetos que pueden acogerse y los que quedan fuera de éste. Por otro lado, debe tomarse en cuenta que ambas normas prevén que la solicitud se presentará en la forma y condiciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT y que será el deudor quien indicará la deuda que es materia de la solicitud.

En este marco, la Resolución de Superintendencia N° 098-2017-SUNAT define a la "deuda personalizada" como aquella deuda factible de acogimiento al FRAES, que se obtiene a través de la generación del "pedido de deuda", el que a su vez es definido como la generación en SUNAT operaciones en línea de la deuda personalizada.

Sobre el particular, se advierte que en el caso de deudores que cuentan con número de RUC, la citada resolución de superintendencia prevé que no se permitirá el registro de deudas que no figuren en la descarga de las deudas personalizadas, esto es, las deudas no incluidas en la "deuda personalizada" no pueden ser incluidas en la solicitud que se presenta de manera virtual. A ello se agrega que una vez que se ha cargado la información al formulario virtual correspondiente, deben seguirse las instrucciones de SUNAT operaciones en línea si se está de acuerdo con dicha información, pero no se especifica lo que debe hacer el administrado en caso de no estar de acuerdo con ella por no haberse incluido deuda que es posible de acogimiento.

Así, puede ocurrir que exista deuda que es posible acoger al FRAES por cumplir los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo y su reglamento y que por algún error de sistema no sea incluida en el archivo de deuda personalizada. En dicho caso, considerando que el administrado tiene derecho a acoger al FRAES la deuda que ha sido establecida en dichas normas dentro de su ámbito de aplicación, se entiende que cuando la resolución de superintendencia señala que no se permitirá el registro de deudas que no figuren en la descarga de las deudas personalizadas, hace referencia a la que se encuentra fuera del alcance del FRAES por disposición del citado decreto legislativo y su reglamento.

No obstante, la mecánica regulada por la anotada resolución de superintendencia para solicitar el acogimiento al FRAES no permite al administrado incluir en su solicitud deudas que se encuentren dentro del ámbito de dicho beneficio y que por algún error no son incorporadas en el archivo de "deuda personalizada" a efecto de la presentación del formulario virtual, por lo que la única vía con que cuenta el administrado a fin de su inclusión es impugnar la resolución que emita la Administración Tributaria pronunciándose sobre el acogimiento.

Como se aprecia, a diferencia de otros beneficios como el SEAP y el RESIT, en los que el administrado indicaba en su solicitud la deuda que pretendía acoger y en los que la Administración emitía pronunciamiento otorgando o denegando el acogimiento u otorgándolo parcialmente, en el presente caso no se ha previsto que el administrado pueda incluir en su solicitud deudas distintas a las que le indique la misma Administración.

Ahora bien, como se ha indicado, en los casos de los mencionados beneficios, si se resolvía el no acogimiento o el acogimiento parcial, se ha interpretado que dicha resolución constituye un acto apelable. En el presente caso, si bien la regulación referida a la mecánica del acogimiento es distinta, puede aplicarse un criterio similar, entendiéndose que al dejarse fuera del acogimiento deuda

que el administrado considera que debería ser materia de fraccionamiento, se ha producido un acogimiento parcial. En tal sentido, si el administrado impugna una resolución de acogimiento al FRAES porque no se incluyó en ella deudas que conforme al Decreto Legislativo y su reglamento podían ser acogidas, dicha resolución es un acto apelable porque está relacionada con la denegatoria del beneficio respecto de dichas deudas.

Ahora bien, en relación con lo previsto por la Primera Disposición Complementaria Final del citado reglamento, que establece que las resoluciones que se emitan sobre la aprobación de las solicitudes de acogimiento al FRAES y las impugnaciones que se presenten contra éstas serán emitidas por la SUNAT, debe considerarse que el Decreto Legislativo N° 1257 tiene por objeto sincerar no solo deudas tributarias sino también otros ingresos administrados por la SUNAT<sup>15</sup>, por lo que la competencia de dicho ente en materia de recursos de impugnación podría estar referida a la emisión de pronunciamiento en el ámbito del procedimiento contencioso tributario o en el ámbito de los recursos de impugnación previstos por la Ley N° 27444, según corresponda.

Asimismo, lo dispuesto por la norma reglamentaria es acorde con lo interpretado puesto que en caso de actos reclamables relacionados con conceptos tributarios o con otros conceptos cuya impugnación debe ser conocida en instancia de apelación por Tribunal Fiscal<sup>16</sup>, la SUNAT emitirá pronunciamiento como instancia previa a la de apelación. Asimismo, en los casos distintos a los mencionados, emitirá pronunciamiento en aplicación de la Ley N° 27444<sup>17</sup>.

Así, en caso que se impugne una resolución de acogimiento al FRAES que esté referida tanto a materias que son competencia del Tribunal Fiscal como a materias que no son de su competencia, la SUNAT tendrá que otorgar el trámite aplicable (procedimiento contencioso tributario o procedimiento de impugnación regulado por la Ley N° 27444) a cada extremo impugnado según corresponda.

En tal sentido, si por ejemplo, la resolución se impugna en cuanto al mayor monto de deuda tributaria acogida, la SUNAT emitirá pronunciamiento en la vía del reclamo y en el ámbito del procedimiento contencioso tributario, mientras que el Tribunal Fiscal lo hará en instancia de apelación.

Por tanto, se concluye que el Tribunal Fiscal es competente para conocer las impugnaciones relacionadas a resoluciones que aprueban solicitudes de acogimiento al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT – FRAES, aprobado por Decreto Legislativo N° 1257, cuando el administrado no está de acuerdo con el monto de la deuda acogida

<sup>15</sup> En este sentido, el artículo 3 del citado decreto legislativo señala que se establece el FRAES por: "deudas tributarias por impuesto a la renta, impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo, impuesto especial a la minería, arancel de aduanas, entre otros y por otros ingresos administrados por la SUNAT, tales como regalía minera, FONAVI por cuenta de terceros, gravamen especial a la minería, entre otros, impugnadas y/o en cobranza coactiva al 30 de setiembre de 2016".

Conforme con la Ley N° 28969, publicada el 25 de enero de 2007, en el caso de la Regalía Minera, son órganos de resolución: 1. La SUNAT, que resolverá los procedimientos contenciosos en primera instancia y 2. El Tribunal Fiscal, que resolverá los procedimientos contenciosos en segunda instancia.

Igualmente, los artículos 4 y 5 de la Ley N° 29790, que regula el Gravamen Especial a la Minería (definido por dicha ley como un recurso público originario proveniente de la explotación de recursos naturales no renovables), disponen que la SUNAT resuelve los procedimientos contenciosos y no contenciosos y que es órgano de resolución el Tribunal Fiscal, quien resolverá los procedimientos contenciosos en segunda instancia.

<sup>16</sup> Como es el caso de la Regalía Minera y el Gravamen Especial a la Minería.

<sup>17</sup> Así, por ejemplo en el caso de la contribución al FONAVI a cargo de los trabajadores, llamada "Cuenta de Terceros", el Tribunal Constitucional, en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 1078-2007-PATC y 3283-2007-PATC, ha señalado que dicho concepto no es un tributo desde el 30 de junio de 1979 hasta el 31 de agosto de 1998, por lo que el Tribunal Fiscal no es competente para conocer dicha materia.

*o cuando la resolución que resuelve el acogimiento no incluye deuda que se encuentra dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 1257”.*

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 22-2018 de 25 de junio de 2018, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>18</sup>, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264<sup>19</sup>.

Que ahora bien, tal como se ha indicado precedentemente, la quejosa cuestiona que la Administración no haya cumplido con elevar a este Tribunal el recurso de apelación interpuesto el 25 de mayo de 2017 contra la Resolución de Intendencia N° 0230171331052, antes mencionada, indicando que si bien dicha resolución aprobó su solicitud de acogimiento de diversas deudas tributarias al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y Otros Ingresos Administrados por la SUNAT – FRAES, no se encuentra de acuerdo con el monto acogido, pues considera que contiene una indebida capitalización de intereses.

Que no obstante, de conformidad con el criterio establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-22, la mencionada resolución de Intendencia constituye un acto reclamable, y en ese sentido, no correspondía que la Administración elevara a esta instancia el escrito presentado por la quejosa el 25 de mayo de 2017, por lo que corresponde declarar infundada la queja presentada el 10 de agosto de 2017 ante este Tribunal<sup>20</sup>.

Que sin perjuicio de lo expuesto, se aprecia de autos que mediante la Resolución de Intendencia N° 0260250006821/SUNAT de 15 de agosto de 2017<sup>21</sup>, se resolvió el mencionado recurso impugnativo<sup>22</sup>, por lo que se deja a salvo el derecho de la quejosa a interponer recurso de apelación contra la mencionada Resolución de Intendencia N° 0260250006821/SUNAT, de considerarlo pertinente.

Con el Resolutor – Secretario Cerdeña Stromsdorfer.

#### RESUELVE:

1. Declarar **INFUNDADA** la queja presentada.

2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano” en cuanto establece el siguiente criterio:

“El Tribunal Fiscal es competente para conocer las impugnaciones relacionadas a resoluciones que aprueban solicitudes de acogimiento al Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT – FRAES, aprobado por Decreto Legislativo N° 1257, cuando el administrado no está de acuerdo con el monto de la deuda acogida o cuando la resolución que resuelve el acogimiento no incluye deuda que se encuentra dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 1257”.

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

CERDEÑA STROMSDORFER  
Resolutor – Secretario  
Oficina de Atención de Quejas

<sup>18</sup> Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria,

mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

<sup>19</sup> En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial “El Peruano”.

<sup>20</sup> Criterio similar recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-Q-2015, entre otras.

<sup>21</sup> Notificada a la quejosa en su domicilio fiscal el 4 de setiembre de 2017, mediante acuse de recibo, consignándose los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, lo que se encuentra arreglado a ley (foja 21).

<sup>22</sup> Según lo informado por la Administración a foja 26

J-1668757-1

## Tribunal Fiscal N° 02118-Q-2018

### OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 8986-2017  
INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX  
ASUNTO : Queja  
PROCEDENCIA : Arequipa  
FECHA : Lima, 5 de julio de 2018

**VISTA** la queja presentada por **XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**, con RUC N° **XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**, contra la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que infringen el procedimiento legal establecido.

#### CONSIDERANDO:

Que la quejosa cuestiona que la Administración, mediante Esquela N° 435-2017-SUNAT/6F0400, haya recalificado indebidamente como una apelación administrativa regulada por la Ley del Procedimiento Administrativo General, la apelación presentada el 4 de julio de 2017 contra la Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F0302, que denegó su solicitud de acogimiento al Decreto Legislativo N° 1257, pues en tanto la extinción de un tributo es un tema de carácter tributario, la mencionada apelación del 4 de julio de 2017 se encuentra regulada por el Código Tributario, siendo el Tribunal Fiscal competente para conocerlo.

Que de otro lado, considera que la esquela apelada se sustenta en un error de redacción incurrido en la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2015, en el que consignó a Andina Radiodifusión SAC como su accionista; no obstante, la Administración debió tener en cuenta la realidad de los hechos pues dicha empresa dejó de ser su accionista, siendo que al encontrarse inscrito en Registros Públicos, se presume su conocimiento y porque en su Comprobante de Información Registrada se encuentran registrados como accionistas dos personas distintas a la referida empresa.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Que en el caso de autos se tiene que, en un extremo, la quejosa cuestiona que la Administración haya recalificado el recurso de apelación presentado el 4 de julio de 2017 contra la Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F0302, que se pronunció sobre su solicitud de extinción de deuda tributaria al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1257, como una apelación regulada por la Ley del Procedimiento Administrativo General, pues considera que dicha impugnación califica como una apelación regulada por el Código Tributario.

Que a fin de resolver la queja presentada en dicho extremo se requiere determinar, si este Tribunal es competente para pronunciarse sobre las impugnaciones relacionadas con resoluciones que deniegan el beneficio de extinción de deudas regulado por el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257.

Que sobre el particular, se suscitaron dos interpretaciones, siendo que la segunda de ellas comprende, a su vez, dos sub-propuestas, según se indica a continuación:

1. El Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones relacionadas con resoluciones que denieguen el beneficio de extinción de deudas regulado en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257.

2. El Tribunal Fiscal no es competente para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones relacionadas con resoluciones que denieguen el beneficio de extinción de deudas regulado en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257.

2.1 El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre las quejas en las que se alegue la infracción de las normas que regulan la extinción de deudas prevista por el Decreto Legislativo N° 1257.

2.2 El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse sobre las quejas en las que se alegue la infracción de las normas que regulan la extinción de deudas prevista por el Decreto Legislativo N° 1257.

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-23 de 27 de junio de 2018 se aprobó la primera interpretación. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

"El numeral 11.1 del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257<sup>1</sup> dispone la extinción de las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia del citado decreto legislativo, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5 de la misma norma, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles)<sup>2</sup>.

Por su parte, el punto 11.5 del anotado artículo 11 señala que la extinción de deudas no es aplicable a las deudas señaladas en el artículo 4 del referido decreto legislativo ni a aquellas de los sujetos a que se refiere el artículo 6<sup>3</sup>.

Así, el artículo 4 alude a la deuda incluida en algún procedimiento concursal (al amparo de la Ley N° 27809, Ley General de Sistema Concursal, y normas modificatorias) o procedimientos similares establecidos en normas especiales, a la deuda por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y a las deudas por aportes a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) y al Seguro Social de Salud (ESSALUD). Por su parte, el artículo 6 señala entre los sujetos no comprendidos a los que al 30 de setiembre de 2016 tengan contratos de estabilidad tributaria, a las personas naturales con sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, por delito tributario o aduanero, entre otros<sup>4</sup>.

El artículo 16 del reglamento de la mencionada norma, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2017-EF<sup>5</sup>, precisa que la deuda pendiente de pago materia de extinción incluye, entre otras, a "La deuda tributaria, contenida o no en valores, notificada o no, exigible al 30 de setiembre de 2016. A tal efecto se entiende por exigible a la deuda señalada en el inciso 1 del artículo 3 del Código Tributario y al artículo 150 de la Ley General de Aduanas inclusive aquella deuda que determine la SUNAT con posterioridad a la fecha de vigencia del Decreto Legislativo por los períodos vencidos o declaraciones aduaneras numeradas, hasta el 30 de setiembre de 2016. Para el efecto se considera la información de las declaraciones

rectificadoras presentadas hasta el 30 de setiembre de 2016". Por su parte, el artículo 17 señala los conceptos que no están comprendidos en este beneficio.

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el 135 del Código Tributario, todo acto que tenga relación directa con la determinación de la deuda tributaria es reclamable, mientras que según el primer párrafo del artículo 163 del Código Tributario, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 27 del citado código, la obligación tributaria se extingue por diversos medios, entre ellos, la condonación. Al respecto, el artículo 41 del mismo código, establece que la deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley y que excepcionalmente, los gobiernos locales podrán condonar con carácter general el interés moratorio y las sanciones respecto de los tributos que administren.

En el ámbito jurisprudencial, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05433-3-2003<sup>6</sup> se ha señalado que el procedimiento no contencioso tributario se inicia con una solicitud por parte del interesado cuya pretensión no está orientada a la impugnación de un

<sup>1</sup> Publicado el 8 de diciembre de 2016.

<sup>2</sup> Se precisa que tratándose de deuda tributaria expresada en dólares estadounidenses, para determinar si son menores a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles), se calculará dicha deuda utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403 (tres y 403/1000 soles). El numeral 11.3 del citado artículo prevé que lo dispuesto en el punto 11.1 se aplica a las deudas tributarias acogidas a fraccionamiento, cuando el saldo pendiente de pago al 30 de setiembre de 2016 sea menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles). Igualmente, se señala que si el saldo pendiente de pago de un fraccionamiento a que se refiere el párrafo anterior se encuentra expresado en dólares estadounidenses, para efectos de determinar si es menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles), se calculará dicha deuda utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403 (tres y 403/1000 soles).

<sup>3</sup> Cabe mencionar que la Sexta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, dispone lo siguiente: "1. *Precísase que no comprende las retenciones distintas a aquellas que tienen carácter definitivo y las percepciones, establecidas en las disposiciones legales de la materia, salvo cuando formen parte de un saldo de fraccionamiento general a que se refiere el párrafo 11.3 del artículo 11. 2. Inclúyase en sus alcances, la extinción de la deuda tributaria contenida en cualquiera de los actos a que se refiere el literal b del párrafo 2.1 del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1257 pendientes de pago al 9 de diciembre de 2016, siempre que por cada acto independiente dicha deuda actualizada al 30 de setiembre de 2016 sea menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles)*".

<sup>4</sup> Este artículo 6 prevé que no pueden acogerse al FRAES: "a. *Los sujetos que al 30 de setiembre de 2016 tengan contratos de estabilidad tributaria. b. Las personas naturales con sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, por delito tributario o aduanero, ni tampoco los sujetos incluidos en los literales a, b, y c, del párrafo 5.1 y párrafo 5.5 del artículo 5, cuyos representantes, por haber actuado en calidad de tales, tengan sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, por delito tributario o aduanero. c. El Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado, conforme se señala en el literal a) del artículo 18 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias*".

<sup>5</sup> Publicado el 10 de marzo de 2017.

<sup>6</sup> Publicada el 26 de noviembre de 2003 en el diario oficial "El Peruano". En ella se estableció como criterio de observancia obligatoria que: "Las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - Decreto Legislativo N° 914 califican como actos apelables ante el Tribunal Fiscal. Distinto es el caso de las resoluciones mediante las cuales la Administración determina como deuda acogida un mayor monto por la deuda identificada por el interesado en su solicitud de acogimiento, así como cuando acoge deuda que no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, supuestos en que procede la interposición de un recurso de reclamación".

acto administrativo en particular, sino a la declaración por parte de la Administración de una situación jurídica que incidirá en la determinación de la obligación tributaria que ha de corresponderle y que entre dichas solicitudes se encuentran las de solicitudes de acogimiento de aplazamientos y/o fraccionamientos y demás beneficios para el pago de la deuda tributaria "con carácter general" que establezca el Poder Ejecutivo.

En efecto, a diferencia de la facultad de la Administración de brindar o no facilidades de pago de la deuda tributaria (como por ejemplo, mediante fraccionamientos otorgados de manera particular, regulados por el artículo 36 del Código Tributario), las normas bajo examen regulan un beneficio legal con carácter general.

Al respecto, si bien en el caso bajo análisis, el Decreto Legislativo N° 1257 no exige al administrado que inicie un procedimiento no contencioso para que se produzca la extinción de la deuda, pues la extinción ha sido dispuesta por dicho decreto legislativo, no obstante, ello no impide al administrado solicitar la extinción mediante una solicitud no contenciosa, en caso tenga deuda pendiente de pago y considere que se encuentra dentro de los alcances del citado artículo 11.

Ahora bien, la condonación es un medio de extinción de la obligación que consiste en perdonar una deuda<sup>7</sup>, siendo que conforme con nuestro ordenamiento, tratándose de una deuda de carácter tributario, debe ser establecida por una norma con rango de ley. En el presente caso, debe considerarse además que a efecto de la extinción de la deuda, el administrado debe cumplir condiciones que no están relacionadas con el monto de la deuda tributaria (por ejemplo, los previstos por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 1257) y además la deuda no debe ser mayor al monto establecido por aquella.

Sobre esto último, cabe precisar que si bien el artículo 11 del citado decreto legislativo hace referencia a la extinción de "deuda tributaria"<sup>8</sup>, y no de la "obligación tributaria"<sup>9</sup>, conceptos que difieren entre sí, debe considerarse que conforme con el citado artículo 16 de la norma reglamentaria, la deuda materia de extinción incluye aquella contenida o no en valores, notificada o no, exigible al 30 de setiembre de 2016, exigibilidad que según la misma norma se rige por el artículo 3 del Código Tributario, referido a la exigibilidad de la obligación tributaria.

Como se aprecia entonces, la obligación materia de extinción podría no estar recogida aun en un acto administrativo que pudiese ser impugnado y por tanto, las controversias que surjan en cuanto al cumplimiento del requisito referido a no superar el monto indicado por la norma podrían estar relacionadas con la determinación de la obligación tributaria y con la liquidación de intereses.

De otro lado, debe considerarse que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha señalado que las resoluciones que resuelven solicitudes de condonación son actos apelables<sup>10</sup>, siendo que al conocerse la impugnación, se analiza, por ejemplo, si existe la norma con rango de ley que prevé la condonación.

En el presente caso, dicha norma es el Decreto Legislativo N° 1257 y por consiguiente, al resolverse deberá analizarse si quien solicita su aplicación se encuentra comprendido en sus alcances y cumple los requisitos necesarios para ello.

Cabe agregar que en el caso de otros beneficios similares, esto es, que conllevaban la extinción de deudas tributarias, este Tribunal ha emitido resoluciones en las que se ha analizado si el administrado cumplía los requisitos establecidos por ley a efecto de dicha extinción, tal como ha ocurrido en el caso del Decreto Legislativo N° 914, que reguló el Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias exigibles al 30 de agosto de 2000 – SEAP<sup>11</sup> y en el caso de la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), Ley N° 27681<sup>12</sup>.

Por consiguiente, en concordancia con lo señalado y los antecedentes jurisprudenciales, los actos administrativos mediante los que la Administración deniega el beneficio de extinción de deuda únicamente por motivos distintos a la determinación de la obligación tributaria, constituyen actos apelables ante el Tribunal Fiscal, como por ejemplo, cuando dicha denegatoria se sustenta en la existencia de

una sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada por delito tributario.

*No obstante, si la controversia está relacionada con la determinación de la obligación tributaria, esto es, cuando la Administración considera que se ha superado el límite para acceder al beneficio, y el administrado cuestiona un aspecto de dicha determinación, la resolución constituye un acto reclamable. En tal sentido, el acto administrativo que resuelva dicho reclamo será conocido en instancia de apelación por el Tribunal Fiscal.*

*Por tanto, se concluye que el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones relacionadas con resoluciones que denieguen el beneficio de extinción de deudas regulado en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257.*

*De otro lado, cabe indicar además que existen casos en los que los administrados alegan la extinción de la deuda al amparo del citado decreto legislativo en expedientes que se encuentran pendientes de resolver en instancia de apelación. Sobre el particular, conforme con el artículo 12 del Decreto Legislativo N° 1257, tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, la SUNAT comunica a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.*

*En tal sentido, si la Administración emite dicha comunicación la deuda se tendrá por extinguida al amparo de la citada norma. Así, en caso que no lo haga o que comunique que la deuda no ha sido extinguida, ello será indicado en la resolución del Tribunal Fiscal, sin perjuicio que el administrado, de considerarlo conveniente, inicie*

<sup>7</sup> En este sentido, véase: CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe, "La Condonación" en: *Ius et Veritas*, N° 18, PUCP, Lima, p. 124. Puede consultarse en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/15827/16259>

<sup>8</sup> El artículo 28 del citado código prevé que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses y que los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33. 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181 y 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36.

<sup>9</sup> Según los artículos 1 y 2 del Código Tributario, la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Dicha obligación nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

<sup>10</sup> Véanse, por ejemplo, las Resoluciones N° 17157-7-2013, 02741-1-2016, 05295-5-2015, entre otras.

<sup>11</sup> Así, el artículo 6 del referido decreto legislativo, establece que los deudores tributarios que a partir de su vigencia efectúen el pago de la deuda a que se refiere el artículo 2 de la misma ley de manera voluntaria, al contado o en forma fraccionada, con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración Tributaria relativa al tributo o período materia del pago, tendrán derecho a la extinción de las multas exigibles hasta el 30 de agosto de 2000, con sus respectivos intereses y reajustes de ser el caso, así como las costas y gastos que hubiere generado su cobro, sin perjuicio de realizar la subsanación respectiva de las infracciones con la presentación de la declaración jurada o de la declaración jurada rectificatoria, de ser el caso. En este sentido, véanse por ejemplo las Resoluciones N° 04226-4-2012, 00424-5-2011, 07378-3-2009, entre otras.

<sup>12</sup> El artículo 10 de la Ley N° 27681, referido a la extinción de deudas, estableció que: "10.1 La SUNAT, por los tributos cuya administración tiene a su cargo, dejará sin efecto las deudas tributarias que por contribuyente se encuentren pendientes de pago y exigibles al 31 de diciembre de 1997, siempre que actualizadas a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 4 de la presente norma, fueran menores o iguales a una Unidad Impositiva Tributaria (1 UIT) correspondientes al presente ejercicio, cualquiera fuera el estado de las mismas. 10.2 Lo dispuesto en el numeral 10.1 no se aplicará a deudas tributarias acogidas a fraccionamientos, salvo que el saldo pendiente de pago de dicho fraccionamiento sea menor o igual a 1 UIT. 10.3 No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo a las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago u otras resoluciones que contengan deudas tributarias que se encuentren en trámite por delito de defraudación tributaria o aquellas cuyo proceso penal por el delito indicado hubiere concluido con sentencia condenatoria". Así, por ejemplo, en las Resoluciones N° 11627-3-2008, 10899-1-2012 se analizó si correspondía dicha extinción.

un procedimiento ante la Administración solicitando que se extinga su deuda en aplicación del Decreto Legislativo N° 1257.

Por tanto, se concluye que el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones relacionadas con resoluciones que denieguen el beneficio de extinción de deudas regulado en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257".

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 23-2018 de 27 de junio de 2018, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>13</sup>, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264<sup>14</sup>.

Que en el presente caso, de la documentación remitida por la Administración en respuesta a los Proveídos N° 873-Q-2017 y 902-Q-2017 y la obrante en autos, se tiene que mediante escrito ingresado el 6 de junio de 2017, con Expediente N° 000-URD030-2017-291195-7, de fojas 61 a 65, la quejosa solicitó a la Administración el acogimiento al beneficio de extinción de deudas regulado por el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, respecto de la deuda contenida en las Ordenes de Pago N° 051010006677, 0510006678, 051010005443 a 051010005445, 051010000848 y 051010000855 giradas por deudas tributarias de diversos periodos.

Que mediante Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F023 de 28 de junio de 2017, a fojas 69 y 70, la Administración consideró que no correspondía la aplicación del beneficio de extinción de deudas solicitado, por cuanto verificó que mediante Declaración Jurada de Regularización Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la quejosa declaró como socio con una participación sobre el capital de 44% al contribuyente Andina de Radiodifusión S.A.C. cuyos ingresos anuales por ventas superan las 2 300 UIT, por lo que se habría configurado el supuesto de exclusión establecido en el numeral 5.3 del artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1257.

Que mediante escrito ingresado el 4 de julio de 2017, con Expediente N° 2017-339793-1, a fojas 3 y 4, la quejosa presentó recurso de apelación contra la citada Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F023, siendo que mediante Esquela N° 90-2017-SUNAT/6F0400 de 5 de julio de 2017, a foja 2, la Administración le comunicó que el referido escrito de apelación fue recalificado e ingresado como Expediente de Apelación Administrativa N° 0560360000645, conforme se advierte del cargo que obra a foja 1.

Que sin embargo, posteriormente, según ha informado la Administración de fojas 77 a 79, al citado Expediente de Apelación Administrativa N° 0560360000645 se le otorgó trámite de recurso de apelación al amparo de lo dispuesto por el Código Tributario, en atención a lo señalado en el Memorandum N° 058-2017-SUNAT/7T2000 de 24 de noviembre de 2017, de fojas 80 y 81, por lo que se le asignó como nuevo número el Expediente de Apelación N° 0560350004114.

Que según se observa de autos y conforme se ha verificado del Sistema de Información de Tribunal Fiscal - SITFIS, la Administración ha ingresado a este Tribunal el 7 de diciembre de 2017 el citado Expediente de Apelación N° 0560350004114, el cual se encuentra en trámite en esta instancia con Expediente N° 15614-2017.

Que considerando lo expuesto, y el criterio adoptado por este Tribunal en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 23-2018 de 27 de junio de 2018, si bien en principio la Administración otorgó trámite de apelación administrativa al recurso de apelación presentado por la quejosa contra la Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F023, con posterioridad a la presentación de la queja de autos, esto es, el 17 de julio de 2017, aquella elevó el citado recurso a este Tribunal para su resolución, por lo que al haber desaparecido los hechos que la motivaron, carece

de objeto que este Tribunal emita pronunciamiento sobre la queja presentada en este extremo.

Que de otro lado, cabe indicar que la queja es un remedio procesal que ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes, en los casos en que no exista otra vía idónea, motivo por el cual en reiteradas resoluciones este Tribunal ha establecido que la queja no es la vía pertinente para analizar asuntos de fondo ni cuestionar actos de la Administración que son susceptibles de ser impugnados a través del procedimiento contencioso y no contencioso regulado en el Código Tributario, tales como el recurso de reclamación o apelación, de corresponder, en el cual el órgano encargado de resolver está facultado a realizar el examen del asunto controvertido. En ese sentido, estando al criterio precedente, la queja no es la vía para dilucidar los argumentos de la quejosa respecto de los fundamentos en los que la Administración ha basado su denegatoria al acogimiento al beneficio de extinción de deudas regulado por el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, pues ello será dilucidado en la vía de apelación contra la Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F023 que se viene tramitando ante este Tribunal, por lo que la queja presentada en este extremo resulta improcedente.

Con el Resolutor – Secretario Bazán Infante.

#### RESUELVE:

1. Declarar **SIN OBJETO** el pronunciamiento de este Tribunal sobre la queja presentada en el extremo referido a la recalificación del recurso de apelación formulado contra la Esquela N° 412-2017-SUNAT/6F023, e **IMPROCEDENTE** en lo demás que contiene.

2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"El Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones relacionadas con resoluciones que denieguen el beneficio de extinción de deudas regulado en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257".

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

**BAZÁN INFANTE**  
Resolutor - Secretario  
Oficina de Atención de Quejas

<sup>13</sup> Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

<sup>14</sup> En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial "El Peruano".