

BREVES NOTAS ACERCA DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

Indira Navarro Palacios*

I. INTRODUCCIÓN

Como es de conocimiento general, el Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario en su artículo 59, establece que por el acto de determinación de la obligación tributaria, no solo el deudor, sino también, la Administración Tributaria, ostenta la facultad de verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario, señalar la base imponible, así como la cuantía del tributo, entre otros aspectos.

Cabe señalar que según dicho texto normativo, la Administración Tributaria se encuentra facultada a determinar la obligación tributaria sobre **base cierta**, es decir, considerando los elementos probatorios que permitan conocer y demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible, y subsidiariamente, sobre **base presunta**, en la medida que existan hechos que le permitan presumir la real dimensión del hecho imponible, cuyos supuestos habilitantes se encuentran previstos por las mismas normas tributarias.

Efectivamente, la doctrina es unánime al considerar que, la determinación de la obligación tributaria sobre **base presunta** es **-subsidiaria-**, toda vez que, su utilización será válida y acorde a nuestro ordenamien-

* Socia del Estudio Torres y Torres Lara - Abogados. Egresada de la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Asociada del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT.

Participó en calidad de colaboradora en la elaboración del presente artículo Llanet Gáslac Sánchez. Abogada por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

to jurídico tributario, únicamente cuando la Administración Tributaria, no cuente con la información necesaria que le facilite determinar el monto de la deuda tributaria, su empleo se encuentre fehacientemente acreditado y sea debidamente fundamentado en las causales establecidas por la misma norma de manera expresa.

Evidentemente, si la Administración Tributaria cuenta con documentación e información que ha sido proporcionada por el propio deudor tributario, por terceros o que ha sido obtenida directamente por aquélla, bajo ningún fundamento contaría con facultades para dicho proceder.

No es admisible entonces que, la Administración Tributaria, teniendo los elementos que le permitan conocer en forma directa la obligación tributaria y su cuantía, opte por determinar una supuesta deuda sobre base presunta, en perjuicio directo de los deudores tributarios, llegando incluso en algunos casos, a trabar medidas cautelares previas en base a estas suposiciones.

Asimismo, no obstante que las normas establecidas en el TUO del Código Tributario establecen pautas respecto a la procedencia de la aplicación de la determinación tributaria sobre base presunta, se vienen presentando situaciones en las cuales la Administración Tributaria, haciendo uso inadecuado de su facultad discrecional, llega incluso a determinar obligación tributaria sobre base presunta, basándose en otras causales generadas por ella misma, es decir, en base a otras presunciones, situación que termina siendo excesiva y que atenta contra la garantía del debido procedimiento administrativo de cualquier ciudadano.

Por lo expuesto, entre otras razones, consideramos importante revisar a lo largo del presente artículo, los diversos pronunciamientos emitidos por el **Tribunal Fiscal**, donde este Colegiado llega a señalar, **cuándo es que la Administración Tributaria se encuentra efectivamente facultada** a determinar la obligación tributaria sobre **base presunta**.

Ahora bien, son varios los supuestos previstos en el TUO del Código Tributario que le permiten a la Administración Tributaria, determinar la obligación tributaria sobre base presunta, sin embargo, en esta ocasión, resaltaremos los dos casos que hemos advertido vienen siendo utilizados con mayor frecuencia y que serán materia de análisis en el presente artículo, los mismos que se encuentran previstos en los nu-

merales 2 y 4 del artículo 64 del citado cuerpo normativo, es decir cuando, a criterio de la SUNAT ocurre que:

- La declaración presentada o la documentación complementaria del deudor tributario ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluye los requisitos y datos exigidos; o cuando existe dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
- El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.

Es así que a continuación les comentaremos nuestras impresiones sobre el tema que planteamos en esta oportunidad.

II. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como es de conocimiento general, de acuerdo a lo señalado por el artículo 63 del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria se encuentra facultada, durante el período de prescripción, a determinar la obligación tributaria bajo dos modalidades:

- **Base cierta:** Es la forma regular y generalizada para efectuar la determinación tributaria, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

Cabe señalar que dichos elementos, pueden ser por ejemplo: comprobantes de pago, contratos de compra-venta, declaraciones juradas, libros y registros contables, correspondencia comercial, documentación bancaria, entre otros aspectos, que pueden ser proporcionados por el propio deudor tributario, por terceros u obtenidos directamente por la SUNAT, en el ejercicio de su función fiscalizadora.

Al respecto, FELIPE IANNAcone haciendo referencia a la posición que asume VILLEGAS sobre este punto señala que ***“la determinación es sobre “base cierta” cuando el fisco dispone de los ele-***

mentos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial (para el fisco, la existencia de un crédito exigible) como la dimensión pecuniaria de tal obligación (para el fisco, la existencia de un crédito también líquido)”.¹

- **Base presunta:** Esta determinación de la obligación tributaria, de naturaleza subsidiaria, se efectúa en mérito a los hechos y circunstancias ciertas y reales que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación, mediante presunciones establecidas por normas.

En consecuencia, la determinación sobre base cierta, es aquella que se realiza considerando los elementos probatorios que permiten demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible, mientras que la determinación sobre base presunta, es aquella efectuada sobre la base de presunciones legales, siempre que existan hechos y circunstancias fehacientes que permitan presumirla.

III. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

Comenzando a circunscribirnos al tema que nos ocupa, debemos iniciar reconociendo que, la determinación sobre base presunta es un método de importancia para la Administración Tributaria, toda vez que le facilita determinar la cuantificación del monto de la deuda tributaria, cuando no cuenta con elementos suficientes que le permitan conocer en forma directa, el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, tal como lo hemos adelantado en nuestras líneas iniciales.

En ese sentido, es que cobra interés este método para aquella, toda vez que lamentablemente, en nuestro país existe un alto índice de evasión tributaria y normalmente los deudores tributarios con el fin de minimizar o evitar la tributación, no emiten comprobantes de pago, ni regis-

¹ (La cursiva y la negrita son nuestras) IANACONE SILVA, Felipe E. “Comentarios al Código Tributario”. Lima: Editora Jurídica Grijley 2002, Pág. 280.

tran sus operaciones, en los libros contables o lo hacen de manera parcial, lo que origina que la Administración Tributaria, no cuente con elementos suficientes para determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

Efectivamente, en casos como éstos, que ya han sido recogidos por las normas, corresponde que la Administración Tributaria recurra a presunciones establecidas por ley, con el fin de poder determinar la obligación tributaria, caso contrario, no se encuentra habilitada para hacerlo.

Sobre el particular, JOSÉ GÁLVEZ considera que “(...) *La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta constituye una valiosa herramienta que le permite “descubrir” la obligación tributaria omitida sin necesidad de demostrar directamente la realización del hecho generador, el cual en ocasiones, puede ser casi imposible de acreditar a través de pruebas documentales directas*”. En ese sentido, el citado autor agrega que “(...) *si la Administración no tuviera la facultad de inferir la obligación tributaria de modo indirecto a partir de la constatación de ciertos hechos económicos vinculados con el hecho generador de la obligación tributaria, prácticamente se estaría otorgando un certificado de impunidad a la evasión tributaria (...)*”.²

Asimismo, SERGIO DE LA GARZA, señala que “(...) *existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre la base cierta, porque el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen y, entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva, o sintética, o estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones*”.³

Obsérvese pues que, la determinación sobre base presunta es un método interesante para enfrentar la evasión tributaria, toda vez que, permite a la Administración determinar la obligación tributaria utilizando presunciones, cuando no es posible determinarla sobre pruebas directas.

² (La cursiva es nuestra) GALVEZ ROSASCO, José. “*Algunas reflexiones en torno a la determinación sobre base presunta*”. Revista Análisis Tributario. Vol. XVI, N° 16. Lima 2003.

³ (La cursiva es nuestra) DE LA GARZA, Sergio Francisco. “*Derecho Financiero Mexicano*”. México: Editorial Porrúa 1990, Pág. 712.

No obstante lo mencionado, debemos señalar que, la Administración Tributaria debe reconocer que, la determinación sobre base presunta si bien es un método aceptado por las normas y por la doctrina, se trata de un método **-subsidiario-** a la determinación sobre base cierta, para establecer la existencia y la cuantía de la obligación tributaria, pues únicamente debe proceder, cuando el fisco no disponga de los elementos suficientes para conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

Efectivamente, GIULIANI FONROUGE ha señalado que *“si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación con **base presunta**”*.⁴

Asimismo, CARMEN ROBLES considera que *“la razón de la supletoriedad es simple, **la determinación sobre base cierta se sustenta en pruebas directas** respecto a la existencia y cuantía que corresponde a la obligación tributaria; en cambio, **la determinación sobre base presunta se sustenta en elementos indiciarios o presuntivos** respecto a la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Ciertamente, la prueba directa tiene mayor mérito que la prueba indiciaria o presuntiva, que constituyen sucedáneos de medios probatorios (art. 275º del Código Procesal Civil) esto es, auxilios probatorios que corroboran, complementan o sustituyen el valor probatorio de los medios probatorios directos”*.⁵

Hasta aquí tenemos que, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta **es subsidiaria**, toda vez que, se basa en presunciones o indicios que permitan presumir la real magnitud del hecho imponible, sin embargo, dichas presunciones no coinciden con la realidad, en cambio, la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, se sustenta en pruebas directas que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

⁴ (La cursiva y la negrita son nuestras) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *“Derecho financiero”*. Novena Edición. Buenos Aires: La Ley 2004, Págs. 441-442.

⁵ (La cursiva y la negrita son nuestras) ROBLES MORENO, Carmen, et al. *“Código Tributario. Doctrina y Comentario”*. Lima: Pacífico Editores 2009, Págs. 429- 430.

Tan importante como que lleguemos a **admitir que es subsidiaria** es que quede claro que, para efectuar la determinación sobre base presunta, la Administración Tributaria deberá necesariamente partir de **hechos ciertos** que permitan deducir razonablemente en base a los mismos, la existencia del hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, razón por la cual, su existencia es probable, pero no necesariamente real.

Acorde con lo señalado, resulta importante mencionar, un fallo de la jurisprudencia Argentina que nos brinda un alcance general sobre el tema:⁶

*“Que en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: **Sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible** (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) **se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación**. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o “sobre base cierta”) y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación, cuando no cuente con pruebas suficientemente “representativas” de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente. (...)*

*De lo dicho hasta aquí se concluye que **la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad**, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, **los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto**. No por otra razón la Dirección General Impositiva tiene dicho que las presunciones legales, admitan o no prueba en contrario,*

⁶ (La cursiva y la negrita son nuestras) Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Nación de la República Argentina recaída en el Expediente 21095-1. En <http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/202/jurisprudencia_1233.doc>.

“son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad”.

Como se puede apreciar, el fallo argentino señala que la determinación sobre base presunta debe fundamentarse en indicios y en circunstancias correlativas que permitan presumir la real magnitud del hecho imponible. Es decir, su utilización deberá estar basada en ciertos indicios que analizados de manera conjunta y sistemática, demuestren **hechos económicos verificados y reales** que guardan relación con el hecho imponible.

En consecuencia, la determinación sobre base presunta es subsidiaria, al ser un método que se sustenta en presunciones que no necesariamente coinciden con la realidad y su utilización debe basarse en indicios que analizados de manera conjunta y razonable, deben guardar coherencia con los hechos verificados.

IV. CONDICIONES RECONOCIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL PARA LA PROCEDENCIA DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

Conforme lo hemos señalado, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta es un método valioso que permite a la Administración Tributaria combatir la evasión tributaria y cumplir de ese modo, con su rol de administrar, fiscalizar y recaudar los tributos para el cumplimiento de los fines del Estado.

Sin perjuicio de ello, la Administración Tributaria no tiene plena libertad para aplicar este método, sino que debe hacerlo respetando los derechos y garantías de los deudores tributarios, dentro del marco de su discrecionalidad.

En ese sentido, a continuación revisaremos diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, máximo órgano encargado de resolver en última instancia administrativas controversias tributarias, en donde ha establecido que **la Administración Tributaria debe necesariamente cumplir con ciertas condiciones**, a efectos de poder determinar la obligación tributaria sobre base presunta, como veremos a continuación:

- a) **QUE LA SUNAT NO ENCUENTRE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA DETERMINAR LA DEUDA SOBRE BASE CIERTA:** Este requisito se fundamenta en que la determinación sobre base presunta es supletoria, dado que su utilización procede sólo en cuanto no pueda practicarse la determinación sobre base cierta.

En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia:

“RTF N° 0512-1-2001

(...)

En el presente caso, la apelada ha declarado la nulidad del procedimiento de determinación realizado sobre base presunta, por considerar que el auditor de la administración tributaria tuvo a su alcance la documentación contable necesaria para conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, por lo que debía efectuarla sobre base cierta, usando a este efecto -adicionalmente- las declaraciones rectificatorias presentadas por la recurrente. (...).”

Como se podrá observar, el Tribunal Fiscal ha sido enfático al señalar que, la SUNAT únicamente podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta, si es que no cuenta con elementos suficientes para determinar la obligación sobre base cierta.

En consecuencia, si existe documentación que ha sido proporcionada a la SUNAT, por el propio deudor tributario, por terceros o ha sido obtenida directamente por la propia SUNAT en ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración Tributaria no podrá aplicar bajo ningún supuesto la determinación tributaria sobre base presunta.

- b) **QUE EXISTA CAUSAL QUE HABILITE A LA SUNAT A DETERMINAR LA DEUDA SOBRE BASE PRESUNTA:** La determinación sobre base presunta al ser subsidiaria para la determinación de la obligación tributaria, **exige que la Administración compruebe la existencia del hecho que representa el indicio razonable para su utilización.**

Efectivamente, la Administración Tributaria deberá verificar que evidentemente existan hechos o indicios razonables que la facultan a determinar la obligación tributaria sobre la base presunta.

En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal:

“RTF N° 08795-2-2009

*(...) Que de lo expuesto, se tiene que **para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, primero debe acreditarse la configuración de alguna de las causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario, que facultan a la administración a efectuarla**, y posteriormente cumplir con los requisitos y el procedimiento de alguna presunción contemplada en los artículos 66° a 72° del citado Código u otras normas con rango de ley.*

*Que adicionalmente, **por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado**, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones.*

*Que en tal sentido, **previamente** al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, **corresponde verificar si se ha acreditado la configuración de alguna causal de presunción que facultara a la Administración a determinar el Impuesto General a las Ventas de los meses de febrero a abril, junio y setiembre de 2002 e Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2002, sobre base presunta.** (...).”*

“RTF N° 8199-3-2001

(...)

*Que el numeral 2 del artículo 63 del citado Código, **faculta a la Administración a determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la***

obligación, siendo para ello necesaria que existan supuestos para aplicar la determinación sobre dicha base, las que se encuentran descritas en el artículo 64° del mencionado código: (...)”.

“RTF N° 9529-3-2001

(...)

Que para determinar una deuda tributaria sobre base presunta, el citado Código exige que en primer lugar se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64° y luego de ello que se cumplan los requisitos de alguna de las presunciones detalladas en los artículos 66° a 72°:

Declarar NULA E INSUBSISTENTE la Resolución de Intendencia N° 106-4-00320/SUNAT de fecha 26 de agosto de 1999, debiendo la Administración Tributaria proceder conforme al criterio expuesto en la presente y CONFIRMARLA en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 104-2-0000042. (...)”.

Como se podrá observar, el Tribunal Fiscal ha sido claro al reconocer que, para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en primer lugar, debe acreditarse la configuración de alguna de las causales previstas en el artículo 64° del TUO del Código Tributario, que facultan a la Administración a efectuarla.

En consecuencia, a efectos que la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta sea válidamente determinada, la Administración Tributaria deberá basarse en hechos reales y conocidos y no en meros indicios que no guarden relación con la obligación a ser determinada. Del mismo modo, debe acreditar que se configura efectivamente alguna de las causales establecidas por el TUO del Código Tributario.

- c) QUE LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA RESPETE ESCRUPULOSAMENTE EL PROCEDIMIENTO LEGAL ESTABLECIDO A ESE EFECTO:** Esta exigencia deriva del hecho de que la determinación de la cuantía de la obligación tributaria es re-

glada, puesto que ésta debe efectuarse en observancia del Principio de Reserva de Ley.

En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia:

“RTF N° 01766-4-2006

(...)

*Que de lo expuesto se tiene que si bien la Administración se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64° del Código Tributario, no obstante **al efectuar la determinación de la obligación tributaria no ha seguido el procedimiento previsto, por lo que procede declarar la nulidad de dicha determinación** a partir de la aplicación de tal procedimiento, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, y en consecuencia nula la Resolución de Determinación N° 132-03-0001620 en cuanto se refiere a la determinación presuntiva y la Resolución de Intendencia N° 135-4-05284/SUNAT en dicho extremo;*

Que resulta irrelevante el pronunciamiento respecto a los demás cuestionamientos al procedimiento de determinación presuntiva, toda vez que de acuerdo a lo expuesto, se ha establecido su nulidad; (...).”

“RTF N° 3159-5-2009

(...)

*Que en tal sentido, **el procedimiento de determinación sobre base presunta aplicado en el presente caso no se ajusta a lo establecido en el artículo 69° del Código Tributario, por lo que de conformidad con el numeral 2) del artículo 109° del mismo Código, adolece la nulidad al igual que las Resoluciones de Determinación N°s 022-003-0000343 a 022-003-0000354 y 022-003-0000362, en dicho extremo;***

*sin embargo, al haberse acreditado la causal prevista en el numeral 3) del artículo 64º del citado Código, **la administración se encuentra habilitada para efectuar una nueva determinación observando el procedimiento legal establecido. (...)***”.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal ha sido contundente al señalar que, para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, la Administración Tributaria deberá cumplir con el procedimiento legalmente establecido para tal efecto, caso contrario la determinación será nula.

Cómo podemos advertir, para que la Administración Tributaria proceda a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, debe observar, adicionalmente a todas las disposiciones normativas vigentes, los parámetros que vienen siendo establecidos por el Tribunal Fiscal a través de sus pronunciamientos.

V. APROXIMACIÓN A LOS SUPUESTOS MÁS UTILIZADOS PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

Conforme lo hemos advertido anteriormente, a efectos que la Administración Tributaria pueda determinar la deuda tributaria sobre base presunta **deberá primero demostrar la causal que la habilita**, cuando no pueda practicarse la determinación sobre base cierta (al ser subsidiaria).

En efecto, antes de aplicar cualquier procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, la SUNAT deberá acreditar previamente la existencia de una o varias de las causales previstas en el artículo 64º de TUO del Código Tributario.

Cabe señalar que, las causales y los hechos comprobados que la sustentan, deberán ser puestos en conocimiento del deudor tributario fiscalizado, a efectos de que pueda ofrecer pruebas en contrario respecto de estos hechos.

Bajo ese orden de ideas, los deudores tributarios podrán, en virtud a la garantía del debido procedimiento administrativo (que contiene a la li-

bertad de prueba), probar en contrario, que no han incurrido en las causales previstas en el artículo 64 del TUO del Código Tributario que habilitan a la Administración Tributaria, a la aplicación de la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta.

Sobre el particular, hemos observado que fundamentalmente, los principales supuestos que facultan a la Administración Tributaria a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, que viene siendo de aplicación recurrente son los siguientes:

5.1. Supuesto previsto por el numeral 2) del artículo 64 del TUO del Código Tributario

Según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 64º del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario, conforme se aprecia a continuación:

“Artículo 64.- SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: (...)

2. *La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario”.*

Como se podrá observar, constituye un supuesto habilitante para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando ocurre que:

- La declaración presentada o la documentación complementaria ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud, o

- La declaración presentada o la documentación complementaria no incluye los requisitos y datos exigidos, o
- De la declaración presentada existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Lo señalado en el TUO del Código Tributario ha sido reafirmado por el Tribunal Fiscal en la siguiente resolución:

“RTF N° 07353-4-2003

(...)

*Conforme a lo dispuesto por el precitado **numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario**, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.*

(...)

*Cabe indicar que el supuesto contenido en la norma antes citada, **está referido a aquellos casos en los que habiéndose encontrado irregularidades en la documentación contable y/o tributaria del contribuyente, como pueden ser comprobantes de pago marginados de la contabilidad, discrepancias entre los comprobantes de pago y las guías de remisión emitidos, adulteraciones en los comprobantes de pago, entre otros, las declaraciones presentadas o el resto de la documentación contable elaborada a partir de los primeros, resultan no fehacientes en tanto los hechos detectados producen dudas respecto a la veracidad de éstos últimos”.***

Ahora bien queremos destacar que, el Tribunal Fiscal ha señalado que la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario, está referida a aquellos casos en los que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización solicite y exa-

mine medios probatorios que presenten irregularidades y que en tal sentido la hagan **presumir razonablemente** que las declaraciones efectuadas en base a dichos documentos carecen de veracidad.

En ese sentido, la Administración Tributaria no podrá aplicar esta causal para determinar la deuda tributaria sobre base presunta cuando no se ha acreditado la existencia de esta causal, esto es, cuando los medios probatorios ofrecidos por el deudor tributario no presenten irregularidades que hagan presumir que la determinación sobre base cierta efectuada por él no es exacta, toda vez que, de hacerlo, dicha determinación sería nula.

Cabe señalar que, en ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal:

“RTF N° 0855-1-2000

(...)

Que de conformidad con el artículo 64° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773 y Decreto Legislativo N° 816, la Administración podrá utilizar el procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, cuando se den alguno de los supuestos contemplados en dicho artículo;

(...)

*Que en consecuencia, **al no encontrarse acreditada las causales establecidas en los numerales 2 y 4, así como ninguna de las previstas en los demás numerales del artículo 64° del código tributario, la determinación efectuada por la administración constituye un acto nulo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del mismo código; (...)**”.*

En efecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que **la SUNAT no podrá aplicar esta causal, cuando no haya acreditado las causales que la sustentan**, esto es, que los medios probatorios ofrecidos por el deudor tributario presenten irregularidades que hagan presumir razonablemente que las declaraciones efectuadas en base a dichos documentos carecen de veracidad.

Sin perjuicio de lo mencionado, **resulta importante señalar que, puede haber un nivel de inexactitud que no impida determinar la obligación tributaria sobre base cierta**, y en este caso, evidentemente no se producirá el supuesto habilitante previsto por la normas para determinar la obligación tributaria sobre la base presunta, debido a que de la apreciación conjunta de la documentación sustentatoria (como son los libros contables, contratos, declaraciones juradas, etc.) se acredita veraz y exactamente la correcta determinación de la obligación tributaria, quedando desvirtuada con ello cualquier duda.

Sobre el tema en cuestión, debemos señalar que han existido casos en los cuales, la SUNAT ha aplicado la determinación sobre base presunta simplemente porque no ha logrado comprender el proceso productivo o actividad que desarrolla una empresa.

Lo señalado previamente, ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal, toda vez que, ha establecido que la Administración Tributaria no tiene la posibilidad de resolver (aplicar la base presunta), sin considerar todos los aspectos de los procesos productivos de las empresas:

“RTF N° 11981-2-2001

(...)

*De lo señalado por las resoluciones del Tribunal Fiscal antes mencionadas, se tiene que a fin de aplicar el procedimiento de presunción a que se refiere el citado artículo 72º, la Administración debe considerar lo siguiente: i) Tener como punto de partida las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados, hecho cierto y conocido, y por lo tanto, debidamente probado y, ii) **conocer el proceso productivo del contribuyente a efecto de determinar la cantidad de materia prima que se requiere para elaborar cada producto terminado, es decir, el coeficiente de producción (proporción entre los insumos y productos terminados); puesto que esta presunción tiene como objetivo verificar la producción real del contribuyente.***

(...)”.

Como se puede advertir, el Tribunal Fiscal considera que, la Administración Tributaria deberá conocer el proceso productivo o actividades que realicen los contribuyentes, con la finalidad de conocer la cantidad de materia prima o insumos que requiere el mismo, para elaborar cada producto determinado, pues el objetivo es determinar la deuda tributaria conociendo plenamente su operación y la base real para la determinación de sus obligaciones tributarias.

En otras palabras, el que la Administración Tributaria no alcance a comprender el proceso productivo de un deudor tributario, no le permite recurrir a la determinación de sus obligaciones tributarias sobre base presunta.

En consecuencia, el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario, exige para su aplicación que:

- Antes de aplicar cualquier procedimiento de determinación sobre base presunta, la SUNAT debe acreditar previamente la existencia de la causal.
- La declaración presentada con la documentación sustentatoria o complementaria ofrezca dudas respecto de su veracidad o no incluya los requisitos y datos exigidos o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
- En caso exista inexactitud que no impida determinar la obligación tributaria sobre base cierta, no se produce el supuesto habilitante para la aplicación de la base presunta.
- El Tribunal Fiscal ha señalado que este numeral está referido a aquellos casos en los que los medios probatorios presenten irregularidades y que en tal sentido hagan presumir razonablemente que las declaraciones efectuadas en base a dichos documentos carecen de veracidad.

5.2. Supuesto previsto por el numeral 4) del artículo 64 del TUO del Código Tributario

De acuerdo al numeral 4 del artículo 64 del TUO del Código Tributario,

se autoriza a la Administración Tributaria a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible, tal como se detalla a continuación:

“Artículo 64.- SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: (...)

- 4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible”.*

En ese sentido, será aplicable el procedimiento de base presunta cuando el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.

Al respecto, debemos señalar que, al igual que en el punto anterior, a efectos de aplicar la determinación sobre base presunta, la Administración Tributaria debe acreditar previamente la existencia de alguna de las causales previstas en el numeral 4 antes citado, esto es, debe acreditar fehacientemente que el deudor tributario, entre otros, ha ocultado activos, rentas, ingresos y/o bienes.

Asimismo, la Administración Tributaria debe acreditar previamente la existencia de pasivos o gastos falsos e inexistentes a una determinada fecha, situación que podría presentarse cuando existen operaciones que originan un pasivo que nunca se realizó y las deudas que figuran en el pasivo fueron canceladas con anterioridad a la fecha del balance.

En base a lo expuesto, de no existir causal alguna o no estar acreditada fehacientemente ésta, la Administración Tributaria no estará en la facultad de aplicar los procedimientos presuntivos.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

“RTF N° 03772-2-2003

(...)

*Tal como se indica en el Informe de Auditoría N° 077-2003-EF/41.09.8 (folios 286 a 291 del Expediente N° 6610-2001) **al sostener la citada resolución apelada que al existir diferencias entre los bienes registrados y los inventarios, resulta aplicable el numeral 4 del artículo 64° del Código Tributario, lo que la administración pretende es trasladar la causal, que resulta ser una condición previa para efectuar la determinación sobre base presunta, al resultado del procedimiento mismo de la presunción (diferencias de bienes y por lo tanto, ingresos presuntos).***

*Cabe agregar que, **según la causal prevista por el numeral 4 del artículo 64°, la administración debe acreditar el ocultamiento de ingresos o rentas, es decir, éste debe ser un hecho cierto y conocido, por lo que no puede considerarse como causal para la utilización del procedimiento de presunción, las ventas omitidas presuntas, toda vez que éstas han sido cuantificadas en aplicación de un procedimiento de presunción. (...).***

“RTF N° 06241-1-2002

(...)

*Que debe tenerse en cuenta que **la administración no ha acreditado el ocultamiento de ingresos derivados de la comercialización de arroz** toda vez que éstos han sido cuantificados en función a la diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias y los Ingresos registrados en el Libro Caja, los que atribuye a ventas omitidas presuntas y **no por la constatación de alguno de los hechos previstos en el citado numeral 4, que le facultara a practicar una determinación de oficio empleando alguno de los procedimientos desarrollados en la normatividad tributaria para el efecto;***

(...).”

Como se podrá observar, el Tribunal Fiscal es categórico al señalar que, la Administración Tributaria no puede aplicar la determinación sobre base presunta en virtud del numeral 4 del artículo 64 del TUO del Código Tributario simplemente porque encuentra diferencias entre los bienes registrados y los inventarios generados por la aplicación de otra causal (numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario), sino que la SUNAT necesariamente deberá acreditar, en función de hechos ciertos y conocidos, que el deudor tributario ha ocultado realmente bienes, ingresos o rentas, pasivos o gastos falsos.

En concreto, el supuesto previsto en el numeral 4 del artículo 64 del TUO del Código Tributario, exige para su aplicación que:

- La Administración acredite fehacientemente que el deudor tributario ha ocultado activos, rentas, ingresos o bienes, pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.
- El Tribunal Fiscal ha señalado que a efectos que se configure esta causal no basta que se concluya que existen diferencias entre los bienes registrados y los inventarios por aplicación de una presunción, sino que es necesario que, la Administración Tributaria acredite, en función de hechos ciertos y conocidos, que el deudor ha ocultado realmente bienes, ingresos o rentas, pasivos o gastos falsos, que han influido en la determinación de la obligación tributaria y su cuantía.

En consecuencia, sólo si la SUNAT ha acreditado la ocurrencia de cualquiera de los supuestos habilitantes previstos para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, deberá comprobar la existencia del hecho base previsto por el TUO del Código Tributario, a efectos de que se determine válidamente la obligación tributaria y la cuantía de la misma, no se puede aplicar una presunción (rentas o activos ocultos por el numeral 4 del artículo 64) en base a otra presunción (diferencias de inventarios por el numeral 2 del mismo artículo 64), tal como lo viene haciendo la Administración Tributaria.

VI. PRINCIPALES CONCLUSIONES

- La determinación sobre base presunta es un método efectuada sobre el sustento de presunciones legales siempre que existan hechos

y circunstancias que permitan presumir la real magnitud del hecho imponible.

- La determinación sobre base presunta es un método subsidiario, toda vez que, sólo procederá cuando no pueda determinarse sobre la base cierta.
- Su utilización deberá ser excepcional y estar sustentado en ciertos indicios razonables, analizados en el marco de una articulación coherente, que evidencien que el método utilizado por la Administración Tributaria guarda correspondencia con los hechos económicos verificados sin basarse en meras apreciaciones subjetivas.
- Las condiciones establecidas por el Tribunal Fiscal para efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta son las siguientes:
 - Que la SUNAT no encuentre elementos suficientes para determinar la deuda tributaria sobre base cierta.
 - Que la SUNAT demuestre la causal que lo habilita a determinar la deuda tributaria sobre base presunta.
 - Que la determinación de la deuda tributaria respete escrupulosamente el procedimiento legal establecido a ese efecto.
- Específicamente, el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario, exige para su aplicación que la SUNAT acredite previamente que: a) la declaración presentada con la documentación sustentatoria o complementaria del deudor tributario ofrece dudas respecto a su veracidad; b) no incluye los requisitos y datos exigidos; c) o existe dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
- El Tribunal Fiscal ha señalado que el numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario está referido a aquellos casos en los que los medios probatorios presenten irregularidades y que en tal sentido hagan presumir razonablemente que las declaraciones efectuadas en base a dichos documentos carecen de veracidad.

- El supuesto previsto en el numeral 4 del artículo 64 del TUO del Código Tributario, exige para su aplicación que, la Administración Tributaria acredite fehacientemente que el deudor tributario ha ocultado activos, rentas, ingresos o bienes, pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.
- El Tribunal Fiscal ha precisado que, a efectos que se configure la causal establecida en el numeral 4 del artículo 64 del TUO del Código Tributario, no basta que se concluya que existen diferencias entre los bienes registrados y los inventarios por aplicación de una presunción (numeral 2 del mismo artículo 64º), sino que es necesario que, la Administración Tributaria acredite, en función de hechos ciertos y conocidos, que el deudor ha ocultado realmente bienes, ingresos o rentas, pasivos o gastos falsos, que han influido en la determinación de la obligación tributaria y su cuantía.
- Si la Administración Tributaria cuenta con documentación que ha sido proporcionada por el propio deudor tributario, por terceros o ha sido obtenida directamente por ésta, bajo ningún fundamento podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta; en caso contrario, dicho acto resultará ilegal por no respetar lo establecido en el TUO del Código Tributario.

Lima, diciembre de 2011.

