

**MATERIA:**

Se consulta si se pierden los beneficios del Régimen de Incentivos previsto en el inciso c) del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario al presentarse una reclamación especial a través del Formulario N° 194 en contra de una Resolución de Multa, cuando como resultado se emita una Resolución que declara infundada o fundada en parte dicha comunicación.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, que establece el procedimiento de comunicación de la existencia de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de actos de la Administración Tributaria, publicada el 15.1.1997, y norma modificatoria.

**ANÁLISIS:**

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 179° del TUO del Código Tributario, una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si el deudor tributario cancela la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° de dicho texto legal respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.

Adicionalmente, el último párrafo del citado artículo establece que el régimen de incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.

Pues bien, a partir de lo señalado en la norma glosada en los párrafos anteriores, entendemos que la consulta formulada está orientada a determinar si, para efectos de evaluar si se produce o no la pérdida de los beneficios de incentivos regulados por el artículo 179° del TUO del Código Tributario, debe considerarse que la presentación del Formulario N° 194 "Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos" constituye la interposición de un medio impugnatorio contra el acto respecto del cual se presenta el referido Formulario.



Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

1. De acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del artículo 108° del TUO del Código Tributario, después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, cuando detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como de redacción o cálculo.

Agrega la norma que la Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según correspondan.

Es así que mediante la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT se establecieron los casos en que existen errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de los actos de la Administración Tributaria, que facultan a ésta a revocar, modificar, sustituir o complementar, entre otros actos, las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa, luego de su notificación<sup>(1)</sup>.



Conforme establece el numeral 1 del artículo 1° de la referida Resolución, la SUNAT podrá revocar, modificar, sustituir o complementar las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa con posterioridad a su notificación, cuando:

- a) Los pagos efectuados por el deudor tributario hubieran sido imputados equivocadamente por la Administración Tributaria;
- b) Existan pagos totales o parciales de la deuda tributaria realizados hasta el día anterior a aquél en que se efectúe la notificación de las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa que contienen dicha deuda;

Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa hubieran sido notificadas sin considerar que la totalidad o parte de la deuda tributaria ha sido materia de un aplazamiento y/o fraccionamiento aprobado mediante Resolución;

- d) Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa se hubieran emitido en función a errores de digitación, transcripción y/o procesamiento de cifras por la Administración Tributaria;
- e) Se presenten los siguientes casos de duplicidad en la emisión de los documentos:
  - Tratándose de Resoluciones de Multa, éstas correspondan a la misma infracción y período tributario, y coincidan en el monto de la sanción, sin considerar intereses.
  - Tratándose de Órdenes de Pago, éstas correspondan al mismo tributo y período tributario, provengan de la misma Declaración y coincidan en el monto del tributo.
- f) Exista una Declaración Sustitutoria o una Rectificatoria que hubiera determinado una mayor obligación, respecto a la deuda tributaria contenida en la Orden de Pago, Resolución de Determinación o Resolución de Multa;
- g) Las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa hubieran sido notificadas sin considerar que la deuda tributaria que contienen ha sido corregida como consecuencia de una Solicitud de Modificación de Datos, aceptada por la SUNAT conforme a lo establecido en la Resolución de Superintendencia que aprueba el citado procedimiento.



El artículo 3° de la mencionada Resolución señala que los deudores tributarios deberán presentar el Formulario N° 194 - Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, con la finalidad de comunicar la existencia de alguna de las causales detalladas en el artículo 1° de dicha Resolución<sup>(2)</sup>, así como las causales de anulabilidad a las que se refiere el último párrafo del artículo 109° del TUO del Código Tributario.

2. Ahora bien, en cuanto a la naturaleza jurídica del Formulario N° 194, en la Resolución N° 01743-3-2005<sup>(3)</sup>, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio de observancia obligatoria, el siguiente:

*“El Formulario N° 194 “Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos”, regulado por la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración procederá el recurso de apelación respectivo. El carácter de especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicables los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 137° del Código Tributario excepto el del plazo.*

*En el caso que lo solicitado por el administrado mediante la comunicación contenida en el Formulario N° 194 no se encuentre dentro de los supuestos de la mencionada Resolución, procede que la Administración Tributaria le otorgue a dicha comunicación el trámite de recurso de reclamación, en aplicación del artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considerando como fecha de presentación del recurso, la que conste como tal en el Formulario N° 194.”*

Conforme fluye del citado pronunciamiento, el cual resulta vinculante para la Administración Tributaria, la presentación del Formulario N° 194 constituye la

- h) Las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa hubieran sido notificadas sin considerar que la deuda tributaria que contienen ha sido corregida como consecuencia de la modificación del coeficiente o porcentaje de los pagos a cuenta correspondientes al Impuesto a la Renta, o de la comunicación de la suspensión de los mismos con arreglo a las normas que regulan dicho procedimiento.
- i) Exista una Declaración Rectificatoria que hubiera determinado una obligación menor respecto a la deuda tributaria contenida en una Orden de Pago y, de ser el caso, en una Resolución de Multa vinculada siempre que la aludida declaración hubiera surtido efectos conforme a lo señalado en el artículo 88° del Código Tributario.

<sup>2</sup> Según el artículo 2° de la Resolución, los deudores tributarios podrán interponer el medio impugnatorio que corresponda, en caso de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de los actos de la Administración no contemplados en el artículo anterior.

<sup>3</sup> Publicada el 2.4.2005.

interposición de un medio impugnatorio contra el acto cuya revocación, modificación, sustitución, complementación o convalidación se solicita; habida cuenta que mediante el mismo el deudor tributario manifiesta su discrepancia respecto de dicho acto.

Tal impugnación tiene el carácter de una reclamación especial que se diferencia de la reclamación a que se refiere el artículo 137° del TUO del Código Tributario, por cuanto su interposición sólo procede en caso exista alguna de las causales previstas en las normas pertinentes o alguna de las causales de anulabilidad a que hace alusión el artículo 109° del citado TUO<sup>(4)</sup>; sin perjuicio de lo cual, y en caso exista alguna de las mencionadas causales, el deudor tributario puede ejercer su derecho de impugnar, optando entre la presentación del Formulario N° 194 o la interposición del recurso de reclamación a que se refiere el artículo 137° del TUO del Código Tributario<sup>(5)</sup>.

En cualquiera de dichos casos, y recogiendo el criterio vertido por el Tribunal Fiscal en la citada Resolución, contra lo resuelto por la Administración Tributaria procede el recurso de apelación previsto en el artículo 145° del mencionado TUO, con el cual ha de concluir el procedimiento iniciado en la vía administrativa contra el acto materia de la reclamación especial o de la reclamación a que se refiere el artículo 137° del TUO del Código Tributario.

#### CONCLUSIÓN:

Para efectos de evaluar si se produce o no la pérdida de los beneficios de incentivos regulados por el artículo 179° del TUO del Código Tributario, debe considerarse que la presentación del Formulario N° 194 constituye la interposición de un medio impugnatorio contra el acto respecto del cual se presenta el referido Formulario.



Lima, 09 AGO 2007

*Dlara Rossana Uteaga Goldstein*  
DLARA ROSSANA UTEAGA GOLDSTEIN  
Intendente Nacional  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

ebb  
A0794.1-D6

CODIGO TRIBUTARIO: NATURALEZA IMPUGNATIVA DEL FORMULARIO N° 194 - PÉRDIDA DEL REGIMEN DE INCENTIVOS

<sup>4</sup> Siéndole de aplicación, para su admisibilidad, únicamente el requisito del plazo a que se refiere el artículo 137° del TUO del Código Tributario.

<sup>5</sup> Tal como señala el Tribunal Fiscal en la parte considerativa de la Resolución N° 01743-3-2005.