

## Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) 2009<sup>(\*)</sup>

Análisis y comentarios a partir de su normatividad y la  
jurisprudencia del Tribunal Fiscal

### INTRODUCCIÓN

Luego de un periodo de incertidumbre, finalmente la SUNAT ha aprobado el cronograma de vencimientos para la presentación de la DAOT correspondiente al Ejercicio 2009.

Como se sabe, en la actuación de las políticas de control tributario de la SUNAT realizadas en los últimos años ha sido muy valiosa la información obtenida de terceros, distintos al deudor tributario. De hecho, dicha información es una herramienta para que la Administración Tributaria, mediante sistemas de cruce de información, pueda mejorar su labor de fiscalización.

Sin embargo, muchos han sido también los casos en los que las observaciones y reparos efectuados por la Administración Tributaria a los contribuyentes se han originado por errores cometidos por ellos mismos, sus clientes o proveedores en el llenado de las declaraciones informativas.

Por ello, a continuación expondremos los principales aspectos que se deben tomar en consideración para efectuar una correcta presentación de la DAOT correspondiente al Ejercicio 2009. A tal efecto, debe tenerse presente que las normas aplicables son la R. de S. N° 24-2002/SUNAT, publicada el 1 de marzo de 2002, por medio de la cual se aprueba el Reglamento para la presentación de la DAOT (en adelante "el Reglamento") y la R. de S. N° 114-2010/SUNAT, publicada el 15 de abril pasado, por la que se establecen disposiciones aplicables al Ejercicio 2009.

### I. NATURALEZA DE LA DAOT

La DAOT es una declaración tributaria que tiene carácter de jurada, de naturaleza periódica y de tipo informativa, de modo que a tenor de lo señalado en la R. de S. N° 2-2000/SUNAT<sup>(1)</sup>, no determina base imponible de tributo alguno y no rectifica ni sustituye otras declaraciones que deban presentarse conforme a las normas vigentes.

Esta declaración se presenta anualmente ante la SUNAT, de acuerdo a lo señalado por el Reglamento, sin necesidad de que la Administración Tributaria se encuentre obligada a notificar previamente a los contribuyentes que deban presentar la DAOT, conforme se ha señalado en la RTF N° 2846-4-2008<sup>(2)</sup>.

La DAOT que corresponde al Ejercicio 2009 debe presentarse a más tardar entre el 27 de abril y el 11 de mayo de

2010, según el último dígito del RUC y según se tenga o no la calidad de buen contribuyente, de conformidad con la R. de S. N° 114-2010/SUNAT.

Como se ve, la DAOT es un mecanismo por el cual sujetos formalizados deben proveer a la Administración Tributaria, en vía de colaboración, determinados datos relacionados con sus operaciones económicas, los mismos que se convierten en insumo eficaz para la labor de control del cumplimiento de obligaciones tributarias. Efectivamente, los sistemas de cruce del conjunto de información acopiada (directa e indirectamente) facilitan la elaboración de planes de fiscalización e hipótesis de trabajo, las mismas que finalmente son sometidas a comprobación en procedimientos administrativos. Como parte de ello, es posible que en algún momento se realice la confrontación de datos del informante y del informado, donde habrá que sustentar las inconsistencias y/o diferencias detectadas.

Evidentemente, la DAOT está enmarcada dentro de los denominados "deberes de colaboración tributaria" cuya base constitucional es el Principio del Deber de Contribuir<sup>(3)</sup>, el mismo que ha sido decantado legalmente –respecto del tema que venimos abordando– en el numeral 6 del artículo 87° del Código Tributario (CT), conforme al que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán proporcionar a ésta la información que se requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

A su vez, en el primer párrafo del artículo 88° del mismo CT se ha establecido que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

(\*) Publicado en la Revista Análisis Tributario N° 267, abril de 2009, págs. 12 a 18

(1) Que señala que en las declaraciones informativas el declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria.

(2) En la misma perspectiva, en la RTF N° 8803-3-2008 se ha indicado que si bien es cierto que la DAOT no constituye una declaración determinativa a efectos del cálculo del tributo, su cumplimiento extemporáneo comporta una infracción formal, ya que se configura como una obligación tributaria que tiene por objeto una prestación de hacer, que se materializa en su presentación.

(3) Al respecto, véase nuestros comentarios en "Los Deberes de Colaboración Tributaria". EN: Revista Análisis Tributario, N°s. 227 y 229, correspondiente a diciembre de 2006 y febrero de 2007, respectivamente, y en el Suplemento Mensual Informe Tributario, N° 187, diciembre de 2006.

Ahora bien, en la experiencia de aplicación de la DAOT, se ha mostrado que la SUNAT, una vez sistematizada la información obtenida vía dicha declaración, la ha contrastado con otros datos declarados por los deudores tributarios respecto a determinados tributos (especialmente IGV e IR), con la finalidad de optimizar su actuación de control y fiscalización.

Sin embargo, como toda información representativa de derechos, ésta debe ser utilizada con criterio y prudencia, y con los menores niveles de discrecionalidad posibles, evitando tomar provecho desmedido o conclusiones apresuradas a partir de ella.

## II. SOBRE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DAOT

En el Reglamento se ha señalado quienes se encuentran obligados a presentar la DAOT<sup>(4)</sup>, lo que ha sido complementado en la R. de S. N° 114-2010/SUNAT respecto a la DAOT 2009. Así, tenemos las siguientes reglas:

### 1. Sujetos obligados a presentar la DAOT

Estarán obligados a presentar la DAOT 2009 los siguientes sujetos siempre que tuvieran una o más "operaciones con tercero" a declarar (conforme a la definición del artículo 5° del Reglamento que veremos en el punto III siguiente):

- a) Quienes al 31 de diciembre de 2009 hayan tenido la calidad de Principales Contribuyentes (PRICOS). Ello sin importar que se hubieran suspendido temporalmente las actividades en el Ejercicio a declarar, conforme se ha señalado en las RTF N°s. 8204-4-2007 y 7623-4-2008.
- b) Quienes durante el Ejercicio 2009 hubieran estado obligados a presentar por lo menos una declaración mensual del IGV y además cumplieran con cualquiera de las siguientes condiciones:

- (i) El monto de sus ventas internas haya superado S/. 240 000.

Para tal efecto se sumarán los montos que deben ser consignados en las casillas N°s. 100, 105, 109, 112 y 160 del "PDT IGV Renta Mensual" – Formulario Virtual N° 621, en la casilla N° 100 del Formulario Virtual N° 621 Simplificado IGV – Renta Mensual o en la casilla N° 100 del Formulario N° 119 – Régimen General o, de ser el caso, en las casillas N°s. 100 y 105 del Formulario N° 118 - Régimen Especial de Renta.

Cuadro N° 1  
Monto de Ventas

MEDIO DE DECLARACIÓN	SUMA DE CASILLAS
Formulario Virtual N° 621	100 + 105 + 109 + 112 + 160
Formulario Virtual N° 621 – Simplificado Formulario N° 119	100
Formulario N° 118	100 + 105

- (ii) El monto de sus adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción, haya sido superior a S/. 240 000.

Para tal efecto se sumarán los montos que deben ser consignados en las casillas N°s. 107, 110, 113, 120 del "PDT IGV Renta Mensual" – Formulario Virtual N° 621, en la casilla N° 107 del Formulario Virtual N° 621 Simplificado IGV – Renta Mensual o en la casilla N° 107 del Formulario N° 119 – Régimen General o,

de ser el caso, en las casillas N°s. 107 y 111 del Formulario N° 118 – Régimen Especial de Renta.

Cuadro N° 2  
Monto de Adquisiciones

MEDIO DE DECLARACIÓN	SUMA DE CASILLAS
Formulario Virtual N° 621	107 + 110 + 113 + 120
Formulario Virtual N° 621 – Simplificado Formulario N° 119	107
Formulario N° 118	107 + 101

Respecto a este segundo supuesto, es necesario señalar lo siguiente:

- No se encuentran obligados a presentar la DAOT quienes no estuvieren sujetos al IGV. Tal criterio ha sido confirmado en el Informe N° 274-2002-SUNAT/K00000, en el que la SUNAT señaló que las entidades financieras del exterior no son sujetos del IGV por las operaciones de préstamos que realizan con empresas domiciliadas en el Perú, y en esa medida dichas entidades no se encuentran obligadas a presentar la DAOT.
- El Reglamento no ha hecho referencia a que el sujeto deba haber presentado –por lo menos– una declaración mensual del IGV, sino a que "esté obligado" a presentar la misma, de modo que deberá presentar la DAOT aquel contribuyente que estando obligado a presentar declaraciones mensuales por IGV en el 2009, no lo haya hecho finalmente.
- La suma referencial de montos (para determinar ventas o adquisiciones mayores a S/. 240 000) es de aquellos que "deban" ser consignados en las casillas de los Formularios mencionados y no la que realmente se consignó.
- No deben presentar la DAOT 2009 los sujetos que no hayan tenido la calidad de PRICOS durante 2009 y que han tenido ventas o adquisiciones durante el Ejercicio 2009 por importes que no superan los S/. 240 000, incluso si hubieran efectuado transacciones con alguno de sus proveedores o clientes por montos superiores a los S/. 7 100.
- c) Las asociaciones sin fines de lucro<sup>(5)</sup>, instituciones educativas o entidades religiosas<sup>(6)</sup> que hayan realizado solo operaciones inafectas<sup>(7)</sup> del IGV en el 2009 y que debieron declarar en el PDT Planilla Electrónica del periodo tributario noviembre de 2009 más de diez trabajadores. Ahora bien, los sujetos mencionados en el punto anterior que no tuvieran una "operación con tercero" que declarar (es decir, la suma de los montos de las transacciones realizadas con cada tercero no supere 2 UIT), en sustitución de la DAOT deberán presentar el formato denominado "Constancia de no tener información a declarar" (en adelante "la

(4) En el artículo 2° de la R. de S. N° 114-2010/SUNAT se ha indicado que se utilizará el PDT "Operaciones con Terceros" – Formulario Virtual N° 3500 - versión 3.3. No se ha realizado una actualización a dicho formulario.

(5) Entendidas, conforme al artículo 80° del Código Civil, como organizaciones estables de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persiguen un fin no lucrativo.

(6) Entendemos que pueden ser de cualquier credo.

(7) Al respecto, debe tomarse en cuenta lo señalado en el artículo 2° de la LIGV.

Constancia”), lo que debe hacerse exclusivamente a través del módulo SUNAT Operaciones en Línea en SUNAT Virtual dentro del mismo cronograma de vencimientos para la presentación de la DAOT.

## 2. Sujetos exceptuados de presentar la Declaración

Respecto a los sujetos obligados a presentar la Declaración, el Reglamento ha exceptuado expresamente a quienes durante el íntegro del 2009 hubieran pertenecido al RUS (ahora denominado Nuevo RUS). Estos sujetos tampoco deberán presentar la Constancia, pues dicho trámite sólo lo deben realizar aquellos sujetos que estando inicialmente obligados a presentar la DAOT no tienen ninguna operación con tercero por declarar. Ahora bien, conforme a la RTF N° 7623-4-2008, no resulta exceptuable a efectos de la obligación de presentar la DAOT, el hecho que el contribuyente sea una persona natural que no genera rentas de tercera categoría, siempre que cumpla con alguno de los requisitos exigidos por el Reglamento para la presentación de dicha declaración.

## III. SOBRE EL CONTENIDO DE LA DAOT

### 1. Operaciones a declarar

Conforme se indica en el Reglamento, en la DAOT se debe incluir las operaciones con terceros que se hubieran realizado durante el 2009, en calidad de proveedor o cliente, no habiendo una lista cerrada de operaciones a declarar. En tal sentido, no hay razón para distinguir las operaciones con terceros que se encuentren gravadas con IGV de las no gravadas, debiendo declararse todas ellas.

El declarante deberá considerar en forma separada las operaciones que haya realizado como proveedor, de las que haya realizado en calidad de cliente, aun cuando se hubieran efectuado con el mismo sujeto. En tal sentido, la información se presentará de manera consolidada, por proveedor o cliente, sin importar si la operación está gravada o no con IGV.

Ahora, el criterio para determinar qué operaciones se declaran en la DAOT 2009 es el de la emisión del comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito, respectivamente.

### a) La definición de operación con tercero

Se entiende como “operación con tercero” (conforme al artículo 5° del Reglamento) a la suma de los montos de las transacciones realizadas con cada tercero, en calidad de proveedor o cliente, siempre que dicha suma sea mayor a 2 UIT (S/. 7 100 para el 2009). En caso la suma de las transacciones con cada tercero fuera por dicho monto o menos, no nos encontraremos ante un supuesto de operación con tercero y, si –como ya se adelantó– los sujetos obligados a presentar la DAOT no tuvieran alguna “operación con tercero” a declarar, deberán presentar la Constancia que ya mencionamos, en sustitución de la DAOT.

Ahora, debe tomarse en cuenta que, a tenor de lo señalado en la RTF N° 2675-5-2007, las obligaciones de naturaleza tributaria, como son las aportaciones al Seguro Social de Salud, no califican como operaciones con tercero, por tanto, no corresponde incluirlas en la DAOT.

### b) Transacciones involucradas en la operación con terceros

El literal e) del artículo 1° del Reglamento ha definido como “transacciones” a aquellas gravadas o no con el IGV por las que exista la obligación de emitir comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito, y que deban ser incluidas en la declaración del Impuesto.

Adicionalmente, en la misma norma se ha indicado que se considerará como tales a aquellas adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción gravados o no con el IGV que hubieran sido efectuadas por asociaciones sin fines de lucro, instituciones educativas o entidades religiosas que hayan realizado solo operaciones inafectas del IGV en el 2009 y que debieron declarar en el PDT Planilla Electrónica del periodo tributario noviembre de 2009 más de diez trabajadores.

A su vez, en el artículo 6° del Reglamento se ha indicado que las transacciones que no deben considerarse para el cálculo de las operaciones con terceros son las siguientes:

- La exportación de bienes y/o servicios, considerada como tal por las normas que regulan el IGV<sup>(8)</sup>.
- La utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.
- La importación de bienes. En tal sentido, no deberían consignarse el monto de las importaciones como una transacción realizada con la agencia de aduanas<sup>(9)</sup>.
- Las consideradas como retiros de bienes, conforme a las normas del IGV<sup>(9)</sup>.
- Las que, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP), no exista la obligación de consignar el número de RUC o el número del documento de identidad del adquirente o usuario, salvo que los comprobantes de pago contengan dicha información<sup>(10)</sup>.

(8) Tómese nota que un error frecuente de los declarantes ha sido declarar las operaciones de comercio exterior (exportaciones e importaciones), cuando en la DAOT sólo se informan operaciones internas.

(9) Nótese que en el Reglamento no se ha hecho la distinción entre el retiro gravado (considerado como venta) y el retiro no gravado.

(10) Debe tomarse particular atención que esta última condición, a diferencia de lo señalado líneas arriba, indica “contenga” y no “deba contener”.

### APOSTILLA:

#### CASO N° 1

**Pregunta:** Si en el mes de noviembre de 2009 se emitieron comprobantes de pago por adelanto por venta de insumos o materias primas de productos que recién se entregarán en el ejercicio 2010, el adquirente ¿debe declarar esas operaciones en la DAOT 2009 pese a que recién se devengarán en el 2010?

**Respuesta:** Para efectos de la DAOT 2009 es irrelevante la fecha del devengamiento del gasto (o ingreso), pues conforme al literal d) del artículo 8° del Reglamento, las operaciones con terceros deberán informarse en el ejercicio en el que se haya emitido el comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito respectivamente. En tal sentido, en el caso planteado, la operación señalada deberá declararse en la DAOT 2009, pues no es relevante para determinar el periodo al que corresponden las operaciones si los ingresos o gastos generados se han devengado o percibido en el ejercicio 2009.

En el mismo sentido, también se declarará en la DAOT 2009: (i) una compra realizada (devengada) en diciembre de 2008 pero cuyos comprobantes de pago se emitieron en enero 2009, (ii) una operación que conste en una nota de crédito o débito emitida en 2009 que se refiere a comprobantes de pago emitidos antes de tal año, y, (iii) una operación con terceros originada en comprobantes de pago emitidos en 2009 aunque estos hayan sido recibidos con retraso, inclusive ya en el año 2010.

Al respecto, es preciso señalar que la SUNAT ha indicado que no se debe informar las operaciones de ventas efectuadas a clientes que sólo se identificaron con sus nombres o denominación, sin proporcionar ningún documento de identidad<sup>(11)</sup>.

- Las realizadas en los períodos durante los cuales el declarante hubiera pertenecido al Nuevo RUS. Cabe recordar que si la persona estuvo durante todo el 2009 en el Nuevo RUS no está obligada a presentar la DAOT ni la Constancia.
- Las que hubieran sido informadas a la SUNAT a través de declaraciones distintas a la DAOT, tales como:
  - (i) Las informadas en cumplimiento del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por D. S. N° 126-94-EF, siempre que se hubieran informado las transacciones realizadas en los doce meses del 2009.
  - (ii) Las que hubieran sido informadas a la SUNAT a través del denominado "COA Estado". Ahora, la Segunda Disposición Final de la R. de S. N° 251-2005/SUNAT ha precisado que quienes presentan esas declaraciones, no están exceptuados de informar en la DAOT las transacciones que efectúan en calidad de proveedores (en buena cuenta, se declaran las ventas internas). Cabe precisar que no se considerará incluida dentro de este último supuesto de excepción, la información proporcionada en virtud de requerimientos formulados por la SUNAT.

### 2. Información adicional a declarar

En el artículo 7° del Reglamento se ha establecido la obligación de que determinados sujetos presenten información adicional en la DAOT, conforme a lo siguiente:

- a) Los contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente, a los que se refiere el último párrafo del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR): En este caso el operador de los mismos deberá consignar en su declaración, adicionalmente a sus operaciones con terceros, las que correspondan a dichos contratos y la atribución de ingresos, costos y gastos, según sea el caso, que le corresponda a cada una de las personas naturales o jurídicas que los integran.
- b) Las empresas administradoras de tarjetas de crédito y/o débito: Ellas deben incluir los datos de identificación de las empresas afiliadas y la suma de las transacciones realizadas por estas durante el 2009 en las que se hayan utilizado las tarjetas de crédito y/o débito.
- c) Las empresas aseguradoras: Consignarán la información sobre los pagos en dinero efectuados por concepto de indemnizaciones, indicando los datos de identificación de los beneficiarios. No se incluirán los pagos realizados por concepto de reembolsos de seguros médicos.
- d) El arrendador de inmuebles destinados a actividades empresariales: Respecto de dichos arrendamientos, deberá incluir los datos de identificación de los arrendatarios y la ubicación de los inmuebles respectivos.

### 3. Reglas para elaborar la DAOT

Para efecto de la DAOT, se deberán aplicar los criterios siguientes:

- a) Distinción de las operaciones por proveedor o cliente

Las operaciones con terceros que se realicen como proveedor se considerarán separadamente de aquellas que se efectúen como cliente, aun cuando se lleven a cabo con un mismo tercero.

#### b) Clasificación de las operaciones

Las operaciones con terceros que se realicen como proveedor se consignarán en el rubro ingresos y aquellas que se efectúen como cliente se considerarán en el rubro costos y/o gastos.

Conforme a ello, no resulta necesario informar el número de cada uno de los comprobantes de pago que sustentan las operaciones, pues éstas se informarán en forma consolidada por cada cliente o proveedor.

A su vez, en caso existan comprobantes de pago emitidos a nombre de dos o más adquirentes, se deberá informar a un solo adquirente, seleccionando al que aparezca en primer orden en los comprobantes sustentatorios.

#### c) Transacciones con el mismo tercero

Las transacciones se considerarán realizadas con un mismo tercero, aun cuando este se identifique con distintos tipos de documentos durante un mismo Ejercicio. En este caso se identificará a dicho tercero con su número de RUC o, en su defecto, con su número de documento de identidad.

### APOSTILLA:

#### CASO N° 2

**Pregunta:** Si un contribuyente, cuyas ventas o adquisiciones totales durante 2009 superen S/. 240 000, efectuó con cada sujeto operaciones de venta que no llegan a S/. 7 100 y operaciones de compra que tampoco llegaron a tal monto, ¿debe declarar tales operaciones?

**Respuesta:** En este caso, aun cuando la suma total de los importes de las compras y ventas efectuadas con cada mismo sujeto podrían superar el importe de las 2 UIT (S/. 7 100), el contribuyente no tendría la obligación de declarar el monto final de dichas operaciones porque consideradas en forma independiente no superan el límite establecido.

Así, aunque en principio se encontraba obligado a presentar la DAOT 2009, pues sus ventas o adquisiciones superan los S/. 240 000, finalmente deberá sustituirla por la constancia, en la medida que no cuenta con alguna "operación con tercero" en los términos indicados en el artículo 5° del Reglamento.

#### d) Atribución de las transacciones

Las transacciones se considerarán en el Ejercicio en que se emita el comprobante de pago, la nota de débito o nota de crédito respectiva.

En ese sentido, como se ha señalado en el caso N° 1, para efectos de la DAOT 2009 ha de considerarse aquella transacción facturada en diciembre de 2009, aunque el comprobante de pago haya sido recibido con retraso en marzo de 2010.

#### e) Declaración de los arrendatarios

Los arrendatarios incluirán en su declaración las tran-

(11) Tómese en cuenta que, en el pasado, la propia SUNAT había establecido que si el cliente es una Entidad sin RUC, si se deberá informar esta operación, dentro de la opción Registro/Operaciones que generen ingresos. Para ello, se indicó, debía señalarse el botón "Nuevo", luego, en el campo "Tipo de persona" seleccionarse la opción 02 - Persona Jurídica o entidades y en el campo "Tipo de documento" seleccionar la opción "Sin documento", registrando los datos de la entidad sin RUC. El sistema procedía a asignar un número de documento al cliente.

sacciones referidas al uso de servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua y telecomunicaciones, que se encuentren sustentados con comprobantes de pago emitidos a nombre del arrendador o subarrendador, en el supuesto contemplado en el inciso d) del numeral 6.1. del artículo 4° del RCP<sup>(12)</sup>.

- f) **Transacciones gravadas o no con IGV**  
Tratándose de transacciones gravadas con IGV, se considerará la base imponible según lo establecido en la Ley del IGV e ISC (LIGV). Respecto de las transacciones no gravadas con IGV, se considerará el importe total de la transacción.  
Respecto al ISC, la SUNAT ha informado que el monto a informar corresponderá a la base imponible del IGV, es decir el valor de venta más el ISC.
- g) **Transacciones que son costo o gasto sustentadas en boletas o tickets.**  
En el caso de transacciones que generen costo y/o gasto sustentadas con boletas de venta o tickets en los que no se haya discriminado el IGV, se considerará el importe total de la transacción que figure en dichos comprobantes de pago.
- h) **Contabilidad en moneda extranjera**  
Los declarantes que lleven en moneda extranjera sus libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia utilizarán, para convertir a moneda nacional las transacciones realizadas en el Ejercicio, el tipo de cambio promedio venta bancario correspondiente al Ejercicio, publicado por la SBS (que, según informó la SUNAT, para 2009 es S/. 3,012 por dólar).
- i) **Venta a plazos de la primera venta de inmuebles**  
Las operaciones con terceros que se efectúen a plazos por la primera venta de inmuebles y cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a 1 año, computado a partir de la fecha de la transacción, se declararán en el Ejercicio por el monto que se perciba, sea parcial o total. Asimismo, se deberá efectuar la declaración independientemente de haber optado por lo normado en el artículo 58° de la LIR.
- j) **Contratos de colaboración empresarial**  
Las partes integrantes de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente a que se refiere el inciso a) del artículo 7° del Reglamento (es decir, a los que se refiere el último párrafo del artículo 14° de la LIR), que estén obligadas a presentar la declaración por sus propias operaciones con terceros, no considerarán las realizadas por los contratos.

#### IV. REGLAS PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DAOT O LA CONSTANCIA

##### 1. Presentación de la DAOT

La DAOT se presentará utilizando el PDT Operaciones con Terceros (PDT-DAOT) a través de SUNAT Virtual, tratándose de los contribuyentes que tengan hasta 500 operaciones con terceros por informar en el 2009.

Excepcionalmente, en caso se presenten situaciones de caso fortuito o fuerza mayor que inhabiliten temporalmente SUNAT Virtual o SUNAT Operaciones en Línea e impidan a los contribuyentes presentar su declaración, podrán efectuarla

en las dependencias de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente, según corresponda.

De otro lado, la DAOT se presentará en las oficinas de la SUNAT, tratándose de los contribuyentes que tengan más de 500 operaciones con terceros por informar en el Ejercicio. Para tal efecto, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- En el caso de PRICOS, la presentación de la DAOT se realizará en las dependencias de la SUNAT donde presentan sus declaraciones mensuales.
- En el caso de MEPECOS, la presentación de la DAOT se realizará en cualquiera de las dependencias o en los Centros de Servicios al Contribuyente a nivel nacional, correspondientes a la Intendencia Regional u Oficina Zonal de su jurisdicción.

La presentación de la DAOT (su aceptación o rechazo) se regirá por lo establecido en la R. de S. N° 2-2000/SUNAT, de modo que será rechazada si el receptor desarrollado por la SUNAT luego de verificar el disquete o la información contenida en él, detecta alguno de los motivos de rechazo (que el disquete contenga virus informativo, el contribuyente no corresponda a la dependencia donde está presentando la declaración, etc.).

##### 2. Presentación de la Constancia

La presentación de la Constancia se realizará a través de SUNAT Virtual utilizando el formato respectivo, para tal efecto se deberá obtener previamente el Código de Usuario y la Clave de Acceso al Sistema SUNAT Operaciones en Línea.

##### 3. Plazos de Presentación

- La DAOT o la Constancia se presentarán de acuerdo al cronograma de vencimiento que se publique para cada Ejercicio. Para el periodo 2009 el cronograma es el siguiente:

Cuadro N° 3  
Cronograma de Vencimientos

DÍGITO DEL NÚMERO DE RUC	VENCIMIENTO
3	27.04.2010
4	28.04.2010
5	29.04.2010
6	30.04.2010
7	03.05.2010
8	04.05.2010
9	05.05.2010
0	06.05.2010
1	07.05.2010
2	10.05.2010
Buenos Contribuyentes	11.05.2010

- Tratándose de liquidación de empresas, reorganización de sociedades, cancelación de sucursales de entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior y separación de bienes efectuado por los cónyuges, los plazos para la presentación de la DAOT serán los establecidos en el Reglamento de la LIR.
- Tratándose de las sucesiones indivisas cuyo RUC hubiera sido dado de baja durante el 2009, se deberá presentar la DAOT dentro de los 3 meses posteriores a la ocurrencia de tal hecho.

(12) Se trata de los recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua; así como por los servicios públicos de telecomunicaciones que se encuentren bajo el control del Ministerio de Transportes y Comunicaciones y del Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL).

**4. Omisos de años anteriores**

Los sujetos que al 16 de abril de 2010 se encuentren omisos a la presentación de la DAOT correspondiente a Ejercicios anteriores al 2009, deberán regularizar dicha presentación utilizando el "PDT Operaciones con Terceros" - Formulario Virtual N° 3500 – versión 3.3, no siendo necesaria mayor información que la solicitada por dicho PDT; la que se efectuará según lo señalado en el artículo 10° del Reglamento. Ello también será de aplicación a las declaraciones rectificatorias que correspondan a los Ejercicios indicados.

**5. Disposiciones para sustituir la DAOT**

Para modificar cualquier dato de la DAOT presentada y/o añadir información a la misma, según sea el caso, el declarante presentará una nueva declaración, que deberá contener la información previamente declarada con las modificaciones y/o agregados efectuados. Dicha declaración sustituirá en su totalidad a la última DAOT presentada.

Esta disposición rige tanto para la modificación dentro del plazo de presentación como la que se haga fuera de este. La incidencia, en todo caso, será la comisión de una infracción tributaria en el último supuesto.

**APOSTILLA:**

**Recomendaciones de la SUNAT**

- Revise los montos informados en su PDT DAOT. Si usted es un sujeto del IGV, los montos de los ingresos y gastos informados en su DAOT no pueden ser superiores a la suma anualizada de sus ventas y compras internas informadas a través de sus declaraciones juradas mensuales de IGV; es por ello que no debe informar en la DAOT, exportaciones, importaciones, servicios prestados por no domiciliados entre otros.
- Es importante que usted declare correctamente los datos de identificación (número de RUC o del DNI u otro, según corresponda) de sus clientes o proveedores.
- No se deberá informar en la DAOT los servicios considerados como rentas de cuarta categoría sustentados con Recibos por Honorarios.
- Algunos de los errores más frecuentes en que incurrir los obligados a presentar esta declaración:
  - Inclusión de ceros adicionales en los montos informados.
  - Consignan el monto de las importaciones como una transacción realizada con la agencia de aduanas.

**V. INFRACCIONES Y SANCIONES APLICABLES**

**1. Tipificación de Infracciones**

Según el artículo 16° del Reglamento, el incumplimiento de sus obligaciones será sancionado de conformidad con lo dispuesto en el CT. A tal efecto, en el primer párrafo del artículo 165° del CT se señala que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente. El Tribunal Fiscal (TF), en su RTF N° 6500-3-2007, ha señalado que las infracciones deben ser determinadas y sancionadas en forma objetiva, es decir, sin considerarse las circunstancias que pudieran rodear su comisión ni la situación del contribuyente infractor en dicho momento.

Ahora bien, conforme al artículo 176° del CT (que establece los tipos de infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones), podrían generarse dos infracciones vinculadas con el tema que nos ocupa <sup>(13)</sup>:

- i) **No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos** (dispuesto en el numeral 2 del artículo 176° del CT).

Al respecto, debe indicarse que en la RTF N° 9742-1-2008, el TF ha señalado que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176° del CT queda acreditada con la verificación que realice la SUNAT de que el deudor tributario no cumplió con presentar la DAOT dentro de los plazos establecidos. El mismo criterio se ha sostenido en la RTF N° 6500-3-2007, conforme a la cual, si no se realiza la DAOT hasta la fecha máxima de presentación establecida por la SUNAT, al día siguiente de esta se incurre en la infracción del numeral 2 del artículo 176° del CT.

Además, en la RTF N° 6497-3-2007, el TF ha precisado que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176° del CT queda acreditada con la verificación que realice la SUNAT de que el deudor tributario no cumplió con presentar las otras declaraciones o comunicaciones a que estaba obligado dentro de los plazos establecidos, y que dicha verificación sustenta la expedición de la resolución de multa correspondiente. Para tal objeto, el TF ha reconocido en su RTF N° 7316-4-2007 que con el reporte "Consulta de Presentación de Declaraciones Informativas" queda acreditada dicha infracción. A su vez, en la referida RTF N° 7316-4-2007 se ha indicado que la carga de la prueba respecto al cumplimiento de la obligación de presentar la DAOT corresponde al administrado, de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil.

- ii) **Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad** (numeral 4 del artículo 176° del CT).

Al respecto, la RTF N° 2675-5-2007 refirió que al no haberse declarado algunas operaciones con tercero en la DAOT se comete la infracción del numeral 4 del artículo 176° del CT, resultando irrelevantes que las mismas no hayan sido anotadas en el Registro de Compras.

A su vez, en la RTF N° 11359-2-2007 se ha señalado que si el obligado a presentar la DAOT acepta que se produjeron varias de las operaciones de compra imputadas por sus proveedores, resulta acreditado que presentó dicha declaración en forma incompleta o no conforme con la realidad, y por ende se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del CT.

**2. Sanciones aplicables**

Las sanciones para las dos infracciones comentadas en el punto anterior, variarán dependiendo del tipo de contribuyente. Efectivamente, en el caso de las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, conforme a la Tabla I del CT, la sanción será del 30 por ciento de la UIT, mientras que en el caso de sujetos del RER, la sanción será de 15 por ciento de la UIT<sup>(14)</sup>.

(13) Nótese que en la RTF N° 6309-1-2008 se señaló que la omisión de presentar la DAOT no acarrea la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del CT, pues la misma tiene como supuesto habilitante, el que la declaración omitida sea una declaración determinativa. En tal sentido, la omisión de presentación de la DAOT se configura dentro del supuesto establecido por el numeral 2 del artículo 176° del CT.

(14) Es pertinente señalar que en dicha Tabla se indica que en cuanto a la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176° del CT también se aplica la sanción del 0,6 por ciento de los Ingresos Netos, pero únicamente en el caso de las infracciones vinculadas a no presentar la declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Por tanto, es un error considerar la posibilidad de sancionar con 0,6 por ciento de Ingresos Netos para el caso de la DAOT.

Ahora bien, conviene tener presente que mediante el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del CT, aprobado por la R. de S N° 63-2007/SUNAT, se ha recogido la posibilidad de rebajar hasta en un cien por ciento la sanción establecida en las Tablas del CT. Para ello la infracción deberá ser subsanada antes de que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se indica la comisión de la infracción. En ese sentido, debe tomarse en consideración el artículo 106° del CT, conforme se desprende de la RTF N° 3020-2-2007 referida a una situación similar regulada por el antiguo Régimen de Gradualidad, establecido en la R. de S. N° 159-2004/SUNAT.

Cabe agregar que la infracción del numeral 2 del artículo 176° se subsanará presentando la DAOT; y la del numeral 4 del mismo artículo, presentando nuevamente la DAOT, pero agregando la información omitida.

## VI. NOVEDADES DEL TRIBUNAL FISCAL

A continuación presentamos las sumillas de los últimos criterios interpretativos vertidos por el Tribunal Fiscal sobre los alcances de la DAOT.

**RTF N° 13635-5-2008**      **Fecha: 02.12.2008**

**Sumilla:** Al reunir con las condiciones prescritas en el inciso b) del numeral 3.1 del artículo 3° del Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Terceros (DAOT), el contribuyente se encuentra obligado a presentar tal declaración, de manera que su incumplimiento apareja la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176 del CT.

**RTF N° 13947-5-2008**      **Fecha: 16.12.2008**

**Sumilla:** En tanto el contribuyente pertenezca al Directorio de Principales Contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio, se encuentra obligado a presentar la DAOT de tal ejercicio. Asimismo, en caso que no haya realizado ninguna operación con terceros en dicho ejercicio, deberá presentar el formato denominado "Constancia de no tener información a declarar" al amparo del artículo 3° del Reglamento para declarar la DAOT.

Por tal razón, no procede que el contribuyente pretenda liberarse de tal obligación bajo el sustento que no realizó compras y ventas en el ejercicio, y que ha cambiado de razón social (Cf. RTF N°s. 1084-4-2009 y 10791-3-2009).

**RTF N° 4052-3-2009**      **Fecha: 30.04.2009**

**Sumilla:** Se encuentra acreditada la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del CT, en caso que el contribuyente: i) no logre desvirtuar las diferencias observadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización, entre las operaciones de compra y de venta imputadas por sus proveedores y las informadas por ella en la DAOT, o ii) si señala importes mayores a los originalmente declarados respecto de las compras que habría realizado a tales proveedores.

**RTF N° 2302-3-2009**      **Fecha: 13.03.2009**

**Sumilla:** Se incurre en la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 176° del CT, si el contribuyente presenta una declaración rectificatoria de la DAOT a efectos de regularizar y subsanar las observaciones detectadas por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen. Por ello, no resulta atendible que el contribuyente señale que al ser inducido por la Administración Tributaria para presentar su declaración rectificatoria de la DAOT, deba enervársele la infracción imputada.

**RTF N° 14302-4-2008**      **Fecha: 30.12.2008**

**Sumilla:** El contribuyente no puede sostener que no debió imponérsele una multa por no haber presentado oportunamente la DAOT, toda vez que se vio imposibilitado de cumplir con tal obligación al encontrarse de viaje; pues las infracciones previstas en el CT se configuran de manera objetiva al amparo del artículo 165° del CT.

**RTF N° 13688-2-2008**      **Fecha: 03.12.2008**

**Sumilla:** Si bien en el requerimiento cursado por la Administración Tributaria se comunicó al contribuyente que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del CT, por haber presentado la DAOT en forma incompleta o no conforme con la realidad, ello no implica que la resolución de multa correspondiente pueda omitir el detalle de la norma que contenga el supuesto de infracción imputado, pues de hacerlo incumpliría con los requisitos previstos en el numeral 7 del artículo 77° del CT, y por ello devendría en anulable.

**RTF N° 3584-4-2009**      **Fecha: 17.04.2009**

**Sumilla:** Se incurre en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del CT, cuando el contribuyente consigne en la DAOT operaciones con terceros que no son reales.

**RTF N° 2232-1-2009**      **Fecha: 11.03.2009**

**Sumilla:** Cuando el contribuyente presente la DAOT en un disquete que contiene un virus informático que ha sido rechazado por el sistema informático de la Administración Tributaria en atención a lo prescrito por la R. de S. N° 56-2002/SUNAT, tal declaración se tendrá por no presentada.

**RTF N° 2232-1-2009**      **Fecha: 11.03.2009**

**Sumilla:** El documento a través del cual la Administración Tributaria comunica al contribuyente que se encuentra omiso a la presentación de la DAOT, a fin de inducirlo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, no es un documento que comporte la atribución de una determinada infracción, en tal sentido no se constituye en un acto reclamable al amparo del artículo 135° del CT.

**RTF N° 4975-2-2009**      **Fecha: 26.05.2009**

**Sumilla:** A fin de verificar que el contribuyente había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del CT por haber presentado la DAOT no conforme con la realidad, resulta indispensable que la Administración Tributaria adjunte a la resolución de multa tal declaración, pues en caso contrario no se podrá detectar si efectivamente la información consignada en la DAOT era inconsistente con lo informado por los proveedores del contribuyente, y no se tendrá por acreditada la infracción imputada. 