

DECLARACIONES RECTIFICATORIAS DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN PARCIAL

(COMPETENCIA PARA VERIFICAR SU VERACIDAD Y EXACTITUD)

RENATO AUGUSTO ASENCIOS ANGULO¹

Iniciaremos el presente artículo señalando un ejemplo muy común en la casuística tributaria de hoy en día, la Administración Tributaria utilizando su facultad de fiscalización establecida en el artículo 61° del Código Tributario, inicia un procedimiento de fiscalización parcial a un determinado contribuyente por el tributo Impuesto General a las Ventas, señalando como elemento del tributo a fiscalizar el crédito fiscal, y como aspecto a fiscalizar las operaciones de compras efectuadas a sus proveedores.

Para materializar ello, la SUNAT cumple con las formalidades exigidas en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado mediante Decreto Supremo N°085-2007-EF, el mismo que señala en su artículo 1° que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento.

Señala por su parte el inciso a) del artículo 3° de la misma norma, que la SUNAT a través de las Cartas comunicará al sujeto fiscalizado, que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al Agente Fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, los periodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del Procedimiento, agregando que tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán adicionalmente los aspectos a fiscalizar.

Cabe precisar, respecto a este último punto, que conforme al inciso f) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, se entiende por Procedimiento de Fiscalización Parcial, al procedimiento de fiscalización en el que la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Así pues, queda claro que el Agente Fiscalizador designado para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización parcial de un determinado tributo, periodo, elemento y aspecto de la obligación tributaria, resulta investido de las competencias para hacerlo en virtud de un documento expreso emitido por el Jefe del área de Fiscalización o Auditoría del directorio del contribuyente intervenido, que lo designe para dicho fin, en el que señala además el elemento y aspecto de la obligación tributaria materia de revisión.

En ese sentido, resulta meridianamente claro que el referido Agente Fiscalizador será competente para determinar la obligación tributaria del contribuyente respecto del elemento y aspecto de la misma, que ha sido establecida en la Carta de Inicio de la Fiscalización Parcial, en la que fue presentado.

¹ Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. **Actualmente Socio en Expertise Consultoría Tributaria.** Ex Gerente de Reclamos de la Intendencia Lima y Ex Jefe de División de Reclamaciones de la Gerencia de Reclamos de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales en SUNAT.

Pero qué sucede cuando el contribuyente fiscalizado dentro del procedimiento de fiscalización parcial, presenta una declaración rectificatoria que modifica un aspecto distinto a aquél respecto del cual se ha iniciado la fiscalización, por ejemplo, en el caso planteado, una disminución del débito fiscal dentro del procedimiento de fiscalización parcial en el que viene revisándose el crédito fiscal.

Al respecto debemos señalar que el artículo 88° del Código Tributario establece que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, pero en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación **la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella**, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

El pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la declaración rectificatoria, es lo que comúnmente se denomina como “veredicto”, aun cuando en el precitado artículo 88° del Código Tributario, no se utilice dicha denominación para designar a la revisión de una declaración rectificatoria por parte de la Administración Tributaria.

Ahora bien, cuando un contribuyente presenta una rectificatoria que establece menor obligación respecto de un tributo y periodo, dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva, generalmente el agente fiscalizador encargado de dicho procedimiento efectúa la revisión respecto de la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, lo que es perfectamente entendible dado que dicho funcionario es, en dicho caso, el encargado de verificar la completa y total obligación tributaria respecto del periodo y tributo fiscalizado, pronunciándose respecto de la validez de la declaración rectificatoria efectuada por el contribuyente, a través de los Resultados de los Requerimientos y las Resoluciones de Determinación que se emiten al finalizar el procedimiento de fiscalización.

No obstante ello, en el caso de las fiscalizaciones parciales el agente fiscalizador, únicamente está revestido de la competencia para constatar si la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente es correcta, respecto de los elementos y aspectos señalados en la Carta de Inicio de Fiscalización y no de elementos y aspectos distintos a aquellos.

Por ello, mal podría dicho funcionario, arrogarse una competencia que no le corresponde, y solicitar al contribuyente mediante Requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización parcial, documentación que le permita verificar la veracidad y exactitud de lo declarado por el contribuyente, dado que ello supondría la existencia de un vicio de competencia en el procedimiento de fiscalización.

Cierto es, que el contribuyente podría neutralizar las observaciones efectuadas al crédito fiscal dentro de la fiscalización parcial, disminuyendo mediante rectificatoria su débito fiscal, porque lo que el referido agente fiscalizador podría sentirse legitimado a efectuar dicho veredicto por tener relación con la determinación ulterior que éste va a realizar con motivo del procedimiento de fiscalización parcial, pero consideramos que esto no puede habilitar que se incumplan las normas que regulan los alcances de los funcionarios dentro de un procedimiento reglado como es el procedimiento de fiscalización.

Ahora bien, toda vez que ni el Código Tributario, ni el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, han señalado el procedimiento de verificación de las rectificatorias, la Administración Tributaria podría entender que cualquier funcionario de la misma, podría encargarse de realizar dicho procedimiento, incluso, el auditor que realiza la fiscalización parcial; sin embargo, consideramos que ello debe efectuarse únicamente por: i) los funcionarios de las áreas que tengan dicha facultad por el procedimiento que se encuentran llevando a cabo, o ii) aquellos que tienen dicha facultad otorgada por los instrumentos de gestión normativos de la SUNAT, y previa presentación al contribuyente de los funcionarios encargados de la realización de dicho procedimiento.

Por ejemplo, respecto de los funcionarios que son competentes porque están facultados para dar el veredicto por el procedimiento que está a su cargo en el momento en que se presenta la declaración rectificatoria materia de verificación, se encuentra el funcionario de un área de Reclamaciones, en caso exista una Orden de Pago reclamada relacionada con un tributo que ha sido rectificado para determinar menor obligación, el cual poseerá 45 días hábiles para verificar la veracidad y exactitud de la mencionada rectificatoria, y sobre la base de dicha verificación es que procederá a resolver el recurso de reclamación presentado contra la referida Orden de Pago.

En esa misma línea, se encontraría un agente fiscalizador en una fiscalización definitiva cuando se rectifica un aspecto de la determinación, antes que concluya dicho procedimiento.

De otro lado, en relación a los funcionarios que tienen la facultad para ello en función de lo establecido en los instrumentos de gestión de la SUNAT, tenemos por ejemplo a los funcionarios de las áreas de auditoría o fiscalización, que están encargados de la verificación o fiscalización de la obligación tributaria de los contribuyentes de sus respectivos directorios, o en el caso particular de la Intendencia Lima, a la Gerencia de Control de Cumplimiento que tiene asignada como función según el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 259-2012-EF, la verificación de libros y registros contables que origina la emisión de Órdenes de Pago, respecto de los deudores de la jurisdicción de la Intendencia Lima.

Sin embargo, en dichos casos es necesario que la SUNAT, dirija una Carta, Esquela o Comunicación, en la que haga de conocimiento del contribuyente que se va a iniciar la verificación de la veracidad y exactitud de la declaración rectificatoria que hubiera presentado, conforme a lo señalado en el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario, y además se presente al funcionario encargado de dicha revisión.

Cabe mencionar, que conforme al artículo 92° del Código Tributario, son derechos de los administrados según el inciso c), rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia.

Asimismo, de acuerdo al inciso e), es derecho del administrado, conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquellos. Ello, no solo por el deber informativo que corresponda a la Administración, sino para que el contribuyente conozca si el funcionario asignado es el competente para realizar dicha actuación o llevar adelante dicho procedimiento, constituyendo por tanto ello, una verdadera garantía del derecho de defensa del contribuyente.

En ese sentido, corresponde concluir, que un agente fiscalizador designado para atender un procedimiento de fiscalización parcial respecto de un determinado elemento y aspecto de la obligación tributaria, no estaría facultado a realizar el veredicto respecto de una rectificatoria que reduce la obligación tributaria por modificación de un elemento y aspecto distinto al que es materia de fiscalización parcial, aun cuando el mismo, pueda tener efectos en la determinación posterior del tributo materia de la fiscalización parcial; salvo, que a éste se le designe mediante documento expreso como encargado de efectuar el veredicto (lo que constituiría un procedimiento paralelo al de la fiscalización parcial) o se utilice la facultad establecida en el artículo 61° del Código Tributario, que, menciona que iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros elementos y aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente.

Siendo ello así, entendemos que ésta última podría ser una forma legalmente válida, para posibilitar al auditor encargado de la fiscalización parcial efectuar el veredicto de la rectificatoria que determina menor impuesto efectuada por el contribuyente, dentro de un mismo procedimiento. Así pues, en nuestro ejemplo inicial, podría ampliarse el elemento y aspecto a fiscalizar incluyendo a la fiscalización parcial del crédito fiscal, la fiscalización del débito fiscal, o estableciendo, en último caso, que se efectúe una fiscalización definitiva respecto del tributo Impuesto General a las Ventas.

Cabe mencionar que, en otras legislaciones como la española, la declaración rectificatoria no surte efecto por el sólo transcurso del tiempo, sino que corresponde efectuar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones² ante la Administración Tributaria para que se pueda validar la misma, no existiendo la posibilidad de que el obligado tributario efectúe una rectificatoria de su autoliquidación, cuando el contribuyente se encuentre dentro de un procedimiento de comprobación³ cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se requiera la autoliquidación presentada⁴.

Sin perjuicio, de los comentarios vertidos en los párrafos anteriores, consideramos necesario que se regule en nuestro sistema tributario mediante el instrumento legal que corresponda, el procedimiento para la emisión de los “veredictos”, en los casos en que la SUNAT considere necesario llevar a cabo la referida verificación, teniendo en cuenta que a la fecha, lo estipulado en el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario, no posee un desarrollo que permita orientar tanto: i) a los funcionarios de la SUNAT respecto a cuándo están facultados a efectuar dicha labor, más aun si se toma en cuenta el plazo perentorio establecido en la norma para que la referida declaración rectificatoria

² Regulado en el artículo 126° de la Ley General Tributaria española.

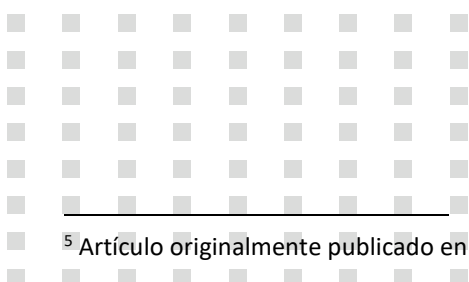
³ Procedimiento de fiscalización.

⁴ El mismo Sistema Tributario Peruano, antes de la modificatoria del Código Tributario por la Ley N° 27335, publicada el 31.07.2000, tampoco permitía otorgar validez a las declaraciones rectificatorias efectuadas por el contribuyente por el transcurso del tiempo sin que la Administración Tributaria verificara dicha declaración, siendo necesario a la luz de lo señalado en el texto original del artículo 88° del Código Tributario, que la SUNAT necesariamente verificara la referida declaración rectificatoria, para que se valide la misma; lo que generaba una imposibilidad material por parte de la Administración de efectuar los veredictos en todos los casos. Es recién con la precitada Ley N° 27335, que se establece que en los casos en que las declaraciones rectificatorias determinaran menor obligación, pasado un determinado plazo sin que la Administración Tributaria emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha verificación, la referida declaración surtía efecto

surta efecto, como ii) a los contribuyentes, a quienes les interesa conocer si los encargados de verificar si su declaración rectificatoria se ha efectuado correctamente, eran competentes o no para realizar dicha función.

Sólo de esta forma, estaremos garantizando a los contribuyentes el ejercicio pleno de sus derechos señalados en el artículo 92° del Código Tributario, y estableciendo para los funcionarios de la SUNAT, reglas claras que les permitan cumplir dentro del corto plazo otorgado por el Código Tributario, con la función de verificar la veracidad y exactitud de los datos contenidos en las declaraciones rectificatorias presentadas por los contribuyentes que determinan menor obligación tributaria.

Lima, 29 de agosto de 2017⁵



⁵ Artículo originalmente publicado en la Revista Análisis Tributario Vol. XXX N° 357 Octubre 2017.

