

**LA NATURALEZA DE LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN EN EL CÓDIGO
TRIBUTARIO Y SUS EFECTOS ACTUALES RESPECTO DEL DERECHO DE DEFENSA DEL
CONTRIBUYENTE¹**

RENATO AUGUSTO ASENCIOS ANGULO²

El artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante CT), establece que por el acto de determinación de la obligación tributaria el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; mientras que en el caso de la Administración Tributaria³, ésta efectúa adicionalmente, la identificación del deudor tributario.

Lo señalado por dicho artículo es la materialización de lo establecido en la doctrina como el deber de determinar, definido como *“el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”*⁴

Por su parte, el artículo 60° del CT establece que *“la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria por propia iniciativa o denuncia de terceros”*.

Tal como se aprecia de los precitados artículos, nuestro CT establece únicamente dos formas en las que se puede efectuar la determinación de la obligación tributaria, cuando el deudor tributario la realiza a través de su declaración jurada (autodeterminación o autoliquidación) o cuando la SUNAT la inicia a partir de su facultad de fiscalización y determinación (la que se plasma en una Resolución de Determinación).

Según lo expuesto, habría dos formas de interpretar el artículo 60° del CT cuando éste señala que la determinación de la obligación tributaria se puede “iniciar” por propia iniciativa de la Administración Tributaria:

- La primera, es que este supuesto ocurre cuando la Administración Tributaria determina sin que el contribuyente haya previamente autodeterminado su obligación tributaria.
- La segunda, es que este supuesto ocurre cuando la Administración Tributaria determina una obligación tributaria distinta a la autodeterminación del contribuyente.

La respuesta a esta pregunta estaría inmersa en el artículo 61° del CT, el mismo que establece que *“la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación (...)”*.

Teniendo en cuenta ello, consideramos que expresamente se está reconociendo en el CT, el hecho que la rectificación de una autodeterminación por parte de la SUNAT es una modificación realizada a una determinación previamente “iniciada” por el contribuyente, por lo que la

¹ Artículo originalmente publicado en la Revista Análisis Tributario Vol. XXVIII N° 333 Octubre 2015.

² 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.

³ Para efectos del presente artículo, nos importa realizar el análisis circunscribiendo el término “Administración Tributaria” únicamente a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante SUNAT.

⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos; Derecho Financiero, Vol. I. Ediciones DePalma, 2001. Buenos Aires. Pág. 537.

interpretación más alineada a lo señalado en el CT sería “la primera” expuesta. Es importante tener definida esta premisa al momento de analizar la naturaleza de la determinación de la obligación tributaria cuando la SUNAT interviene a través de un procedimiento de fiscalización, sea que exista una autodeterminación del contribuyente (determinación iniciada por el contribuyente) o cuando no la exista (determinación iniciada por la SUNAT).

Ahora bien, adentrándonos en el tema materia del presente artículo, la pregunta que correspondería efectuarnos es ¿qué naturaleza tendría la modificación de la obligación tributaria efectuada por la SUNAT cuando previamente se hubiese iniciado la determinación de la obligación tributaria por el contribuyente con la presentación de su declaración jurada?; implicaría únicamente una determinación de la obligación tributaria circunscrita al extremo del reparo que se modifica o se rectifica y lo que no se modifica se entendería autodeterminado por el contribuyente; o implicaría una completa modificación de la determinación de la obligación tributaria, entendiendo por ésta a todo el tributo y periodo materia de fiscalización.

Es importante definir estas interrogantes, pues eso traerá consigo algunas consecuencias pasibles de afectar a los contribuyentes, que explicaremos más adelante.

A manera de ejercicio consignaremos los argumentos a favor de una u otra posición:

Posición 1: Determinación de la obligación tributaria efectuada exclusivamente por la SUNAT

Según los artículos 75° y 76° del Código Tributario, parecería que siendo que la materialización de la facultad de determinación de la SUNAT, se plasma en una Resolución de Determinación, y que ésta se define como el acto por el cual la Administración Tributaria establece “*la existencia del crédito o de la deuda tributaria*”, entonces la determinación de la obligación tributaria por parte de la SUNAT se entendería como un acto que incluye todos los conceptos que posibilitaron establecer como resultado tributario dicha deuda o dicho crédito, después de la correspondiente liquidación del tributo.

Ello implicaría que aún los conceptos que el contribuyente hubiese declarado correctamente, serían tomados como suyos por la Administración Tributaria, y no existiría propiamente una vez emitida la Resolución de Determinación, una determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente que subsista.

En ese sentido, dado que en la Resolución de Determinación que es el acto por el cual la SUNAT señala las conclusiones de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (verificación de base imponible y cuantía, en palabras del artículo 59° del CT) y a través de la cual liquida el tributo por el periodo fiscalizado completo⁵, es la SUNAT la que estaría determinando la obligación tributaria.

Ahora bien, en concordancia con esa postura también se encontraría el hecho que el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, en su artículo 10° establece que el Procedimiento de Fiscalización concluye necesariamente con la notificación de las resoluciones de determinación, motivo por el cual, sea que se rectifique o no la declaración tributaria del contribuyente por parte de la SUNAT, la misma estaría obligada a emitir la Resolución de Determinación.

Si la declaración es rectificadora por la SUNAT, esto supone no solo efectuar las observaciones o reparos, sino modificar la base imponible del tributo y establecer la cuantía a través de una liquidación del tributo en su conjunto; acciones que suponen necesariamente validar todos los

⁵ Conforme a lo señalado FERREIRO LAPATZA la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. FERREIRO LAPATZA, José, Curso de Derecho Financiero Español, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid. Pág. 150.

conceptos que se encuentren correctamente declarados, los que pueden haber sido revisados o no efectivamente por la SUNAT dentro del procedimiento de fiscalización, pero que se asumen deberían serlo bajo el alcance de una fiscalización definitiva, o respecto de los conceptos específicos dentro de una fiscalización parcial; toda vez que una vez cerrada la fiscalización, la SUNAT sea que haya revisado o no dichos conceptos, ya no los podrá observar.

En ese sentido, resultaría claro concluir que la SUNAT hace suya la declaración efectuada por el contribuyente respecto de los conceptos no modificados por ésta, y por tanto es la Administración Tributaria la que realiza la determinación de la obligación tributaria.

Por otro lado, en caso la declaración no sea rectificada por la SUNAT en razón del procedimiento de fiscalización, eso supondrá que la SUNAT validó todo lo declarado por el contribuyente e hizo suyo lo consignado en la declaración después de la correspondiente revisión a los conceptos que fueron alcanzados con el procedimiento de fiscalización, lo que se plasmará en los Resultados de los Requerimientos conformes y la Resolución de Determinación que establecerá el trabajo de determinación efectuado por la SUNAT, el que coincidirá exactamente con la determinación que fuera efectuada por el contribuyente.

Evidentemente, si es la SUNAT la que ha “iniciado” la determinación tributaria sin autodeterminación previa del contribuyente, resulta evidente que la misma ha sido efectuada exclusivamente por la SUNAT.

Por lo antes expuesto, en esta línea interpretativa, siempre que la SUNAT inicie un procedimiento de fiscalización, estará obligada a determinar la obligación tributaria aun cuando no establezca la existencia de crédito o deuda tributaria, lo que también actualmente ocurre; no subsistiendo en ninguno de los casos antes planteados la determinación total o parcial efectuada por el contribuyente.

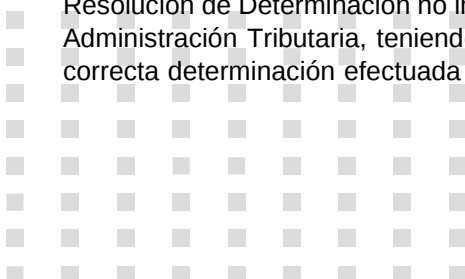
POSICIÓN 2: Determinación de la obligación tributaria efectuada por la SUNAT únicamente en la parte que rectifica la declaración

En el otro lado interpretativo, estaría aquella posición que señala que en el caso en cuestión únicamente existiría una determinación de la SUNAT en la parte relacionada a los reparos efectuados.

Efectivamente, el numeral 6 del artículo 77° del Código Tributario, refiere que *“la Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria”*; por lo que respecto de los conceptos revisados en los que no encuentren reparos u observaciones, la declaración tributaria efectuada por el contribuyente quedaría inalterable.

Esa misma lógica es recogida por el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, pues éste define al Procedimiento de Fiscalización, como aquél *“a través del cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria (...) así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento”*.

Resulta claro que el citado Reglamento sólo le otorga a la Resolución de Determinación un carácter comprobatorio de la declaración efectuada por el contribuyente, y la emisión de la Resolución de Determinación no implica en dicho caso necesariamente una determinación de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta, que en los casos en que la SUNAT confirme la correcta determinación efectuada por el contribuyente, la naturaleza de dicho documento sería



únicamente de cierre del procedimiento de fiscalización y verificación de correcta declaración, pero en modo alguno de acto determinativo⁶.

El tratadista Héctor B. Villegas⁷ opina en la misma línea respecto del procedimiento de determinación argentino, pues señala lo siguiente en relación a éste:

“Tanto si la declaración o información no se presentan, como si ellas son excluidas, la Administración debe llevar a cabo la determinación. El procedimiento determinativo debe desenvolverse en diversas etapas. Como vimos precedentemente, las primeras tareas a que se ve abocada la Administración son las fiscalizadoras e investigatorias, las cuales aun utilizando a veces los mismos procedimientos, se originan de distinta manera y persiguen una diferente finalidad.

Estas tareas pueden carecer de todo efecto determinativo. Puede suceder que una vez practicada la fiscalización se llegue a la certidumbre de que el sujeto pasivo había declarado bien y que las sospechas que indujeron a dudar de su actividad eran infundadas. Si así sucede, la declaración se convierte en determinación tributaria y la pesquisa fiscalizadora pierde toda consecuencia jurídica. Puede también ocurrir que la investigación crea haber detectado un contribuyente que no declaró, pero que luego de las averiguaciones surja que no hubo hecho imponible realizado. Tampoco en este caso la tarea investigatoria del fisco trasciende en resultado determinativo de especie alguna.”

En ese orden de ideas, si la declaración es rectificadora por la SUNAT, esto supone que son las observaciones que motivan dicha rectificatoria y que redundan en el cálculo de la base imponible y de la cuantía del tributo, lo que debe entenderse como determinado por la Administración Tributaria, mientras que los conceptos validados de la declaración presentada por el contribuyente, permanecerían como determinados por éste.

Por otro lado, en caso la declaración no sea rectificadora en el procedimiento de fiscalización, eso supondrá que la determinación efectuada por el contribuyente es correcta y simplemente se entiende verificada por la SUNAT, siendo la determinación realizada en este caso exclusivamente efectuada por el contribuyente.

Finalmente, en el caso que la determinación haya sido efectuada por la SUNAT sin existir una previa autodeclaración del contribuyente, la determinación efectuada habría sido realizada exclusivamente por la SUNAT.

Por lo antes expuesto, en esta línea interpretativa, siempre que la SUNAT inicie un procedimiento de fiscalización, sólo se entenderá que la misma ha determinado la obligación tributaria, cuando ésta modifique algún dato de la determinación realizada por el contribuyente o en caso ésta haya “iniciado” la determinación de la obligación conforme a lo señalado en el artículo 60° del CT.

Límites a la determinación realizada por el contribuyente en el Código Tributario

El artículo 88° del CT establece que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Señala adicionalmente, que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, y en caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de 60 días hábiles la SUNAT no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de los datos contenidos en ella.

⁶ Cabe señalar que el artículo 76° del CT define a la Resolución de Determinación como un acto que establece la existencia del crédito o la deuda tributaria, pero cuyo concepto no alcanza los casos en que exista equivalencia entre lo declarado por el contribuyente y la Administración Tributaria.

⁷ VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Ed. Astrea. Buenos Aires. 2002. Página 438.

Por otra parte, el referido artículo establece que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la SUNAT según lo señalado en el artículo 75° del CT o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y periodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que se determine una mayor obligación.

Tal como se aprecia del artículo antes mencionado, el contribuyente está facultado a modificar la determinación de su obligación tributaria estableciendo una mayor obligación en cualquier momento, incluso en forma posterior a la determinación efectuada por la SUNAT.

Sin embargo, a efectos de modificar la determinación para establecer una menor obligación, sólo es factible que sea realizada por el contribuyente vía una declaración rectificatoria hasta antes de que la SUNAT comunique las conclusiones finales de la determinación efectuada dentro de un proceso de fiscalización. Pasado ese momento, sólo puede ser modificada utilizando los recursos administrativos de impugnación de los actos emitidos por la SUNAT.

En efecto, mediante la Resolución N° 1164-2-2006 el Tribunal Fiscal señala que la determinación de un tributo por el contribuyente mediante una declaración jurada, sólo puede ser modificada, por un medio similar de expreso carácter sustitutorio o rectificatorio en función del vencimiento del plazo para su presentación, refiriendo adicionalmente que si la deuda fue determinada por medio distinto, como por ejemplo una Resolución de Determinación emitida por la SUNAT, el medio legal idóneo para su impugnación, es un recurso de reclamación o una apelación de puro derecho y no una declaración rectificatoria.

Ahora bien, lo relevante en este punto es conocer, por qué el Código Tributario establece ese tratamiento diferenciado relacionado con la posibilidad del contribuyente de modificar la determinación de oficio en cualquier momento, sólo en el caso que se aumente la obligación tributaria.

Para entender si ello está justificado, analizaremos dicho tratamiento a la luz de las dos posiciones que planteáramos en párrafos anteriores:

a) La SUNAT determina la obligación tributaria por todo el tributo y periodo fiscalizado

Si asumimos que es la SUNAT la que determina la obligación tributaria cuando fiscaliza a un contribuyente, y que la determinación efectuada por ésta en virtud de dicho procedimiento reemplaza a la efectuada por el contribuyente, resultaría coherente que la única forma de modificar dicha determinación sea a través de un recurso administrativo, sea un reclamo o una apelación de puro derecho.

Ello es así, toda vez que todos los conceptos se entenderían determinados por la SUNAT y se encontrarían plasmados en un acto administrativo denominado Resolución de Determinación cuyos efectos no podrían ser modificados mediante una declaración rectificatoria sino solo mediante un medio impugnatorio que cuestione su validez.

La interposición del recurso de reclamación o de apelación de puro derecho, sería procedente aun en los casos en que la SUNAT determine un monto igual al que determinara el contribuyente en su declaración jurada, puesto que en este caso sería la SUNAT la que estaría determinando que esa es la obligación tributaria y no el contribuyente, cuya declaración quedaría sin efecto en los casos que se fiscalice dicho periodo o tributo declarado; motivo por el cual si éste pretendiese rectificar su declaración original que fue confirmada por la SUNAT y por ende asumida como determinación de la Administración, el camino sería la interposición de un medio impugnatorio.

No obstante ello, el Código Tributario no regula de esta forma la posibilidad de cuestionamiento de la determinación efectuada por la SUNAT, sino que posibilita que aun cuando la SUNAT haya determinado la obligación tributaria, el contribuyente siga teniendo la posibilidad de modificar dicho acto administrativo (Resolución de Determinación) cuando aumente su obligación

tributaria, aun sin interponer recurso alguno, quitándole a éste la naturaleza de acto eficaz y/o de acto administrativo por la sola voluntad del contribuyente.

La doctrina española señala que *“La liquidación definitiva es inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión, pues constituye el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del tributo, cerrando y concluyendo el procedimiento de gestión. Por ello es inmodificable si no se acude a los procedimientos especiales (...) o a su impugnación por el particular o por la propia Administración (...)”*⁸

Por su parte Pérez Royo señala que *“La culminación del procedimiento de liquidación está constituida por el acto administrativo de liquidación. De manera especial cuando ésta tiene la consideración de definitiva. (...) Ya lo hemos indicado pero conviene insistir: no tienen carácter de liquidación tributaria los actos de determinación de la deuda por el particular que cumple estas operaciones por deber legal.”*⁹

Tal como se aprecia de las citas doctrinarias antes mencionadas, la determinación efectuada por la Administración Tributaria correspondería ser modificada mediante la interposición de un medio impugnatorio, toda vez que ésta se encuentra plasmada en un acto administrativo eficaz, a diferencia de las autodeclaraciones que no califican como actos administrativos y son más bien deberes de colaboración tributaria y por tanto pasibles de rectificación.

Por ello, la posibilidad de rectificar un acto administrativo eficaz como una Resolución de Determinación así sea para aumentar la obligación tributaria, iría en contra de la característica de estabilidad de los actos administrativos.

En ese sentido, la posibilidad de que el contribuyente pueda rectificar la declaración en forma posterior a la emisión de la Resolución de Determinación para aumentar su obligación tributaria no estaría acorde a esta posición.

b) La SUNAT determina la obligación tributaria sólo por el concepto rectificado durante la fiscalización

Por otra parte, si asumimos que la SUNAT únicamente determina la obligación tributaria en la parte que difiere de la autodeterminación del contribuyente, resultaría lógico que el contribuyente pueda rectificar la parte no modificada por la SUNAT, aun en forma posterior a que se comuniquen los resultados de la fiscalización, dado que ello implicaría únicamente la variación de los montos que fueran declarados originalmente por él mismo.

Por su parte, los conceptos rectificados por SUNAT a través del procedimiento de fiscalización, y que ya no serían entendidos como determinados por el contribuyente, corresponderían ser modificados vía el procedimiento contencioso.

Sin embargo, tal como lo señaláramos precedentemente, el Código Tributario permite en todos los casos, rectificar cualquier concepto vía rectificatoria cuando se determina una mayor obligación tributaria, pero para establecer una menor obligación tributaria, tal como lo analizaremos seguidamente, sólo lo permite cuando se trate de conceptos que la SUNAT haya rectificado durante la fiscalización para aumentar la determinación de la obligación tributaria, y únicamente a través del procedimiento de reclamos o de apelación de puro derecho.

En efecto, el Tribunal Fiscal ha interpretado que en los casos en que la SUNAT no haya cuestionado, modificado o rectificado los conceptos declarados por el contribuyente luego de la fiscalización, el contribuyente se encuentra impedido de rectificar la obligación tributaria; vale

⁸ MARTIN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LOPEZ, Jose Manuel. Curso de Derecho Tributario y Financiero. Ed. Tecnos. Sexta Edición. Madrid 1995. Pág. 351.

⁹ En PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición. Editorial Civitas. Salamanca. 1991. Pág. 215-216.

decir, en dichos casos, se cierran todos los caminos existentes para el contribuyente para reducir la determinación de la obligación tributaria.

Al respecto dicho órgano colegiado, señaló mediante Resolución N° 02456-3-2015, que *“al haber presentado la recurrente la mencionada declaración rectificatoria considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización, no se advierte controversia alguna sobre el particular, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, siendo que si bien en la Resolución de Determinación (...) se detallan aquellas, también se indica que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de la referida declaración rectificatoria, no habiéndose modificado la renta imponible consignada en ésta, por lo que procede confirmar la resolución apelada.”*

Tal como se aprecia de la referida Resolución, el Tribunal Fiscal se encuentra asumiendo varios puntos, aun cuando no los explica expresamente:

1. Asume que, dado que la SUNAT no modificó la determinación de la obligación tributaria en la fiscalización, es el propio contribuyente el que determinó la misma, y que dicha determinación es la que ha surtido efecto.
2. Asume que, la Resolución de Determinación emitida por la SUNAT, tiene como única finalidad concluir el procedimiento de fiscalización señalando la conformidad de la obligación tributaria determinada por el contribuyente.
3. Asume que, la posibilidad del contribuyente de rectificar la determinación de la obligación tributaria para disminuir la misma, está cerrada con la emisión de la Resolución de Determinación que contiene las conclusiones del procedimiento de fiscalización.
4. Asume que, no es factible modificar vía un procedimiento contencioso la determinación de la obligación tributaria para disminuirla, en el caso que en el procedimiento de fiscalización la SUNAT no haya observado algún concepto.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, según esta posición si bien parecería lógico poder rectificar la declaración después de emitida la Resolución de Determinación, toda vez que es la determinación del contribuyente la que prevalece aun después de la conclusión de la fiscalización efectuada por la SUNAT, la jurisprudencia ha establecido que ello no es posible para los casos en que la SUNAT no ha observado el concepto durante la misma, impidiendo que se realice la revisión de dicho punto vía impugnación, bajo el argumento que no existiría punto controvertido que pueda discutirse en el procedimiento contencioso tributario.

No obstante ello, es el propio artículo 88° del CT el que posibilita que ello se realice, aun en contra de la posición antes señalada, entendemos con el fin de lograr mayor recaudación y de evitar que en algún infrecuente caso en que el contribuyente pretenda aumentar la obligación tributaria después de determinado el tributo y periodo por la SUNAT, no se tenga que activar el mecanismo impugnatorio en la Administración Tributaria para reconocer ello.

Si bien dichas razones tienen sustento en el principio de economía en la recaudación¹⁰, se contraponen a todo el desarrollo interpretativo señalado tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal respecto de la naturaleza de la determinación de la obligación tributaria.

A manera de conclusión respecto de este acápite, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal, entienden que cuando una determinación realizada por el contribuyente es observada o reparada por la SUNAT durante un procedimiento de fiscalización, la determinación de la obligación tributaria habrá sido efectuada por la SUNAT únicamente en la parte que rectifica la misma, y se considera como determinada por el contribuyente la parte no modificada por la SUNAT. En ese sentido, se entenderá que existe en este caso, una determinación de la obligación tributaria efectuada por ambos sujetos (determinación mixta).

¹⁰ Principio por el que el cumplimiento de las normas tributarias, no pueden generar un mayor gasto que el que por vía del tributo se obtiene.

Asimismo se puede llegar a la conclusión que en caso la SUNAT no rectifique ningún concepto de la determinación efectuada por el contribuyente, se entenderá que lo plasmado en la Resolución de Determinación es la determinación efectuada por el contribuyente, y que por tanto la naturaleza de dicha Resolución pierde su naturaleza determinativa y únicamente tiene efectos relacionados con la conclusión del procedimiento de fiscalización y la verificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente.

Finalmente, es posible concluir que únicamente existirá a decir de ambos entes una determinación efectuada exclusivamente por la SUNAT, si no existe una declaración efectuada por el contribuyente que anteceda al procedimiento de fiscalización.

Efectos de la interpretación otorgada por la SUNAT y el Tribunal Fiscal a la naturaleza de la Resolución de Determinación

La interpretación sustentada por la SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto de la naturaleza de la Resolución de Determinación en el ordenamiento peruano, tiene efectos perjudiciales para el derecho de defensa de los contribuyentes, además de complicar sobremedida la predictibilidad de los órganos de la Administración Tributaria encargados de los procedimientos en los que se tramitan la impugnación de las mencionadas Resoluciones.

En efecto, iniciaremos por plantear una serie de casos en los que por este tipo de interpretación se generan grandes controversias en la actualidad:

1. CASO 1: La SUNAT fiscaliza al contribuyente e induce a la rectificatoria y pago de ciertos reparos ("Reparos X") detectados en ésta, pero no deja establecido en la Resolución de Determinación que ello ocurrió, ni que el contribuyente cumplió con rectificar y pagar:

En dicho caso cuando el contribuyente reclama la Resolución de Determinación impugnando los "Reparos X", la SUNAT declara improcedente el reclamo en ese extremo pues entiende que no hay materia controvertida, al asumir que el contribuyente con la rectificatoria ha aceptado los "Reparos X".

El Tribunal Fiscal es de la misma idea, pues tal como señalamos en la RTF N° 02456-3-2015, estableció como posición que *"al haber presentado la recurrente la mencionada declaración rectificatoria considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización, no se advierte controversia alguna sobre el particular, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones"*.

Es evidente que en ambos casos dichos órganos resolutores entienden que la rectificatoria efectuada por el contribuyente antes de la emisión de la Resolución de Determinación, implica una determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente que no se ve afectada por la determinación efectuada en forma posterior por la SUNAT, asumiendo la posición de que existe una determinación de la obligación tributaria mixta.

No obstante ello, nos preguntamos, cómo es que la SUNAT puede estar segura que la declaración jurada rectificatoria presentada por el contribuyente, es efectivamente la aceptación de los "Reparos X" observados durante la fiscalización, teniendo en cuenta que al momento de hacer la rectificatoria el contribuyente solamente varía las cantidades de algunos conceptos (débito fiscal, crédito fiscal, Saldo a favor del Exportador, gastos, costos u otros), pero en modo alguno declara qué operación específica se encuentra aceptando o si corresponden a los "Reparos X".

A manera de ejemplo, podemos señalar que la SUNAT puede haber revisado 150 facturas de compra del contribuyente, y haber observado las facturas N° 25 y 26, que sumadas le otorgaban 100 nuevos soles de crédito fiscal. Cabe preguntarnos si el hecho que el

contribuyente rectifique su declaración original de IGV en la cual no incluya 100 nuevos soles o más de crédito fiscal implica necesariamente que haya aceptado el reparo de las facturas N° 25 y 26, o si era posible que ello correspondiera a otra factura o facturas diferentes a las antes mencionadas que involucraran en su conjunto los 100 o más nuevos soles.

Al parecer la SUNAT asume que si hay un monto rectificado que sea exactamente igual o superior al monto observado en la fiscalización, ello necesariamente implicaría una aceptación de los reparos efectuados en la etapa de fiscalización y que por tal motivo, el reclamar los “Reparos X” ello no procede toda vez que los mismos no son materia controvertida al haber sido rectificados por el propio contribuyente y no observados por la SUNAT. Así finalmente concluye, que toda vez que es el propio contribuyente el que determinó su obligación tributaria de dicha forma, la Resolución de Determinación en modo alguno tiene relación con los “Reparos X” y que por tanto, ello no puede ser materia de controversia en el recurso de reclamo planteado.

A nuestro parecer, el hecho que los montos rectificados coincidan sin que haya algún documento con validez legal en que el contribuyente reconozca efectivamente la aceptación del reparo observado dentro del procedimiento de fiscalización, no sería suficiente para llegar a dicha conclusión y cerrarle la puerta a un futuro reclamo a los “Reparos X”.

En nuestro ordenamiento no existe un documento dentro del procedimiento de fiscalización que posibilite que el contribuyente plasme su expresa aceptación a los reparos aceptados con efecto obligatorio para éste, como sí existe por ejemplo en el ordenamiento español. En el procedimiento de inspección tributario de dicho país, existen las actas que el contribuyente suscribe y establecen una determinada situación de hecho. *“Son actas de conformidad aquellas en las que el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de regularización que se le formula, lo que implica, en principio, la renuncia la interposición de cualquier recurso. La de disconformidad, como su propio nombre lo indica, revela la discrepancia desde este momento entre el actuario y el obligado tributario y su propósito de recurrir.”*¹¹

Solo con la existencia de un documento como el antes mencionado, creemos que la SUNAT podría estar totalmente segura que la rectificatoria se efectuó en razón de las observaciones realizadas por ésta dentro del procedimiento de fiscalización.

En ese sentido, impedir al contribuyente que cuestione los “Reparos X”, por el único hecho que la SUNAT pueda entender indiciariamente, que el contribuyente rectificó los referidos reparos y cumplió con efectuar, eventualmente, el pago de los mismos, podría vulnerar el derecho de defensa de los contribuyentes.

2. CASO 2: La SUNAT fiscaliza al contribuyente y lo induce a rectificar y pagar ciertos reparos (“Reparos X”) detectados en ésta, y sí deja establecida en la Resolución de Determinación que el contribuyente cumplió con rectificar y pagar los mismos:

En dicho caso cuando el contribuyente reclama la Resolución de Determinación impugnando los “Reparos X”, la SUNAT ha tenido pronunciamientos disímiles, en algunos casos ha resuelto declarar improcedente de plano el reclamo en ese extremo por la misma razón señalada en el Caso 1, y en otros ha admitido a trámite el mismo y se ha pronunciado sobre el fondo del asunto, pues habría entendido que de alguna manera el área de Fiscalización al haber mencionado y detallado las observaciones efectuadas y además haberlas incluido en las adiciones del cuadro de determinación y liquidación que forman parte de la Resolución de Determinación, de alguna manera las estaría observando, aun cuando el efecto de éstas no

¹¹ GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario II. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Pág. 64.

se traduzca en la liquidación, pues se anula su efecto señalando que el contribuyente rectificó y pagó los “Reparos X”.

El Tribunal Fiscal comparte la posición de SUNAT relacionada con la improcedencia en la RTF N° 02456-3-2015, antes mencionada en la que señala expresamente “ (...) *no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales observaciones, siendo que si bien en la Resolución de Determinación (...) se detallan aquellas, también se indica que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de la referida declaración rectificatoria, no habiéndose modificado la renta imponible consignada en ésta, por lo que procede confirmar la resolución apelada.*”

Al igual que en el Caso 1, en el presente caso ambos órganos resolutores entienden igualmente que la rectificatoria efectuada por el contribuyente de los supuestos “Reparos X”, no se ve afectada por la determinación efectuada en forma posterior por la SUNAT.

A la posición antes señalada, consideramos que le son aplicables las mismas observaciones efectuadas respecto del Caso 1, pero podemos agregarle que el hecho que en la Resolución de Determinación se señalen los “Reparos X” aun cuando éstos no tengan efecto en la liquidación del tributo, con más razón otorgarían al contribuyente la posibilidad de impugnar los mismos, pues es bastante probable que éste se encuentre en desacuerdo con las razones que la SUNAT arguye para efectuar los reparos, incluso estando de acuerdo en los montos reparados.

A manera de ejemplo podemos señalar, que siendo que el contribuyente rectifica y paga los “Reparos X” efectuados por la SUNAT en alguno de los cierres de requerimiento antes de la emisión de la Resolución de Determinación, es factible que el mismo se vea en la necesidad de reclamar los “Reparos X” teniendo en cuenta que la SUNAT ha dejado sentada en dicha Resolución que los “Reparos X” al gasto para efectos del Impuesto a la Renta, están relacionados con facturas falsas u operaciones no reales pero que dado que el contribuyente rectificó y pagó los montos relacionados a éstos, los mismos no tienen incidencia en la liquidación de la deuda plasmada en la Resolución de Determinación.

En un caso como el planteado, ¿acaso no sería justificable que el contribuyente esté en desacuerdo con dicho sustento, y haya efectuado la rectificación y el pago porque entendía que los “Reparos X” estaban sustentados en el incumplimiento del requisito de bancarización¹² de los gastos? ¿O es que la SUNAT y el Tribunal Fiscal entienden que sólo es factible e importante reclamar los montos más no los sustentos de los “Reparos X”? Ello independientemente que en el caso propuesto como ejemplo, se ha partido de la premisa que el contribuyente está rectificando exactamente esos “Reparos X” y no queda la duda como en el Caso 1 antes planteado.

Debemos tomar en cuenta que esto no es un problema menor, toda vez que ciertos reparos dependiendo de cómo estén sustentados pueden encuadrar como delito de defraudación tributaria y generar la apertura de un expediente de este tipo o una investigación fiscal.

Por ello, consideramos que esto también afecta el derecho de defensa de los contribuyentes, y que en modo alguno puede entenderse que la rectificatoria y pago de un monto igual o superior al observado por la SUNAT dentro de un procedimiento de fiscalización en forma anterior a la emisión de la Resolución de Determinación, implique que existe una inequívoca aceptación del contribuyente de los reparos señalados que no le permita a éste cuestionar la Resolución de Determinación al interpretarse que no existe materia controvertida.

¹² Respecto al requisito de “bancarización”, el artículo 8° de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, señala que para efectos tributarios, los pagos que se realicen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios.

De otro lado, respecto al hecho que la SUNAT en ciertos casos tramite las impugnaciones y se pronuncie por el fondo del asunto¹³ si bien consideramos que para efectos prácticos es lo que correspondería realizar para no afectar a los contribuyentes, iría en contra de la propia interpretación y naturaleza que la SUNAT y el Tribunal Fiscal otorgan a la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente.

3. CASO 3: La SUNAT fiscaliza al contribuyente induce a la rectificatoria de ciertos “Reparos X” detectados en ésta, el contribuyente rectifica un monto superior o igual al observado pero no paga los mismos, y la SUNAT emite una orden de pago por dicho monto y posteriormente emite la Resolución de Determinación señalando que ello ocurrió:

La diferencia entre este caso y los dos señalados anteriormente, es que el contribuyente no paga el monto materia de rectificación y la SUNAT emite una orden de pago antes de que se concluya el procedimiento de fiscalización.

En caso la SUNAT haga constar dichos hechos en la Resolución de Determinación, el contribuyente estaría en una encrucijada respecto de cuál de los actos administrativos reclamar, toda vez que podría reclamar la orden de pago en la que se establece la deuda relacionada con los reparos rectificados (la que será admitida siempre que cumpla con los requisitos señalados en la norma tributaria), pero a la misma vez, tiene la necesidad de impugnar las alegaciones de la SUNAT referidas o a los sustentos o fundamentos de los supuestos “Reparos X”, que el contribuyente puede señalar que no son los que éste rectificó, o respecto de los cuales aceptó que rectificó, pero por fundamentos distintos a los señalados por la SUNAT.

Tal como se aprecia, con esto se genera un problema tanto para el contribuyente como para la SUNAT, y que surge de la indefinición en nuestro ordenamiento respecto a si lo que es materia de impugnación respecto de lo señalado en una Resolución de Determinación, es el monto involucrado, el sustento de dicha diferencia numérica, o ambas.

Independientemente de esta inconsistencia, al menos en este caso, el contribuyente sí tiene la posibilidad totalmente abierta de impugnar la deuda con el reclamo de la orden de pago, sin que la SUNAT le señale la improcedencia de plano por no existir controversia, como en el caso de la Resolución de Determinación.

De lo antes señalado, apreciamos que en los casos 1 y 2 en que el contribuyente rectifica y paga un monto “A”, se le cierran las posibilidades de impugnar observaciones efectuadas por la SUNAT en una Resolución de Determinación que impliquen un monto “A”, aun cuando la rectificatoria de dichos montos se haya debido a otros reparos distintos a los “Reparos X”, o sean los mismos “Reparos X” pero por motivos diferentes a los que señale la SUNAT. Sin embargo, si el contribuyente rectifica y no paga, lo que generaría la inmediata emisión de una orden de pago por parte de la SUNAT, el contribuyente si puede vía el reclamo a la orden de pago, impugnar su derecho, lo que de alguna forma no es equitativo ni se condice con la actuación del contribuyente responsable que rectifica y además paga.

4. CASO 4: La SUNAT fiscaliza al contribuyente detecta ciertos “Reparos X” en ésta, y aun cuando el contribuyente rectifica su declaración en forma inducida por los “Reparos X” y paga los mismos, se emite la Resolución de Determinación y se consignan los “Reparos X” computándose los mismos en la liquidación de la obligación tributaria:

Existen casos en que la SUNAT hace caso omiso a la declaración rectificatoria del contribuyente realizada dentro del procedimiento de fiscalización, aun cuando ésta la indujo

¹³ De lo que no queda constancia pues la SUNAT sólo emite una Resolución para sustentar la inadmisibilidad más no la admisibilidad de los recursos de reclamo.

a efectuarla y pagarla, y emite la Resolución de Determinación considerando los “Reparos X” y sin considerar los efectos de la rectificatoria de dichos reparos.

Evidentemente en estos casos, a la luz de diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que señala que si la rectificatoria supone un aumento de la obligación tributaria la misma surte efecto con su presentación aun cuando el contribuyente se encuentre en plena fiscalización, lo que debió haber ocurrido es que la SUNAT si entendía que lo rectificado era el monto que había detectado durante la fiscalización, debió en la lógica determinativa de la SUNAT antes explicada, haber otorgado efectos a dicha rectificatoria, asumiendo que era una determinación del propio contribuyente, e inmediatamente cumplir con emitir una orden de pago, y no incluir dichos reparos en la Resolución de Determinación, pues ello implicaría asumir la tesis de que la SUNAT es la que determina una vez que emite la Resolución de Determinación.

En un caso como el planteado, si el contribuyente reclamara los “Reparos X” consignados en la Resolución de Determinación, evidentemente la SUNAT admitiría el reclamo y se pronunciaría sobre el fondo, lo cual entenderíamos que sería incorrecto en la lógica determinativa de la SUNAT, toda vez que lo que hubiera correspondido en dicha lógica es emitir la orden de pago por el monto rectificado (siendo que el artículo 88° del CT tal como está redactado, establece expresamente que la rectificatoria surte efecto cuando establece mayor obligación), la que al coincidir con lo verificado en la fiscalización no debía haberse reparado en la Resolución de Determinación, pues se entendería la obligación determinada por el contribuyente y no podría reclamarse al no existir materia controvertida.

Tal como se aprecia, este error de percepción de la Administración respecto de los efectos de la declaración rectificatoria, trae como consecuencia práctica que la SUNAT determine la obligación tributaria y en razón de ello, estando plasmados los “Reparos X” en la Resolución de Determinación, admita y se pronuncie sobre el fondo en la impugnación de los “Reparos X”, cuando no correspondía hacerlo de esta forma según la interpretación del Tribunal Fiscal y la SUNAT.

5. CASO 5: La SUNAT fiscaliza al contribuyente detecta ciertos “Reparos X” en ésta, el contribuyente rectifica y paga los mismos, se emite la Resolución de Determinación y el contribuyente impugna la misma señalando que existe un concepto equivocado “Y” que debe ser modificado por la SUNAT:

En estos casos la SUNAT señalaría que es improcedente el reclamo toda vez que ese concepto “Y” no ha sido materia de observación por la SUNAT en la fiscalización, y adicionalmente que el propio contribuyente ha declarado el monto cuestionado en su declaración original.

Ahora bien, señalemos el ejemplo de un contribuyente que tiene su domicilio en la Amazonia y que realiza actividades que suponen tener el beneficio de tasa reducida del Impuesto a la Renta¹⁴, pero que éste por error no aplicó la misma ese año en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y aplicó la tasa general.

Producto de la fiscalización definitiva efectuada por la SUNAT a dicho contribuyente, ésta verificó los conceptos de la declaración y efectuó los “Reparos X” que el contribuyente cumplió con rectificar y pagar, por lo que no aparecieron en la Resolución de Determinación emitida

¹⁴ Según lo establecido en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037, la Región de la Amazonía goza de beneficios tributarios otorgados para la comercialización de ciertos productos y prestación de servicios dentro de dicha región, siendo que en relación al Impuesto a la Renta gozan de tasas preferenciales del 5% y 10%.

por la SUNAT en la que se estableció la conformidad de la declaración del contribuyente, no señalándose importe por pagar.

Una vez que es notificada la Resolución de Determinación, el contribuyente se percató del error en la tasa del Impuesto a la Renta, y reclama alegando ello, no obstante ello, la SUNAT señala que dado que ese extremo no fue materia de reparo y que el supuesto error fue declarado por el propio contribuyente, el mismo no es materia controvertible y por tanto declara improcedente el reclamo.

En un caso como el planteado, aun cuando la SUNAT supuestamente en una fiscalización definitiva revisa todos los conceptos que tienen efecto en la determinación de la obligación tributaria¹⁵, conocemos que ello no es necesariamente así, y que el trabajo de fiscalización se hace de manera muestral o aleatoriamente, por lo que es perfectamente posible que el auditor a cargo de la fiscalización no se haya percatado de dicho extremo, y que haya sido notado por el contribuyente luego de emitida y notificada la Resolución de Determinación, motivo por el cual no le es posible rectificar la declaración quedándole únicamente la posibilidad de impugnar la mencionada Resolución.

Sin embargo, el impedirle al contribuyente accionar algún procedimiento que pueda modificar la tasa del impuesto, resulta un atropello a su derecho a que se establezca una correcta determinación de la obligación tributaria, más aun cuando la propia SUNAT fiscalizó el periodo tributario y se entiende que también la alícuota aplicable, y determinó equivocadamente que el contribuyente había establecido la correcta tasa aplicable.

Conclusiones y propuestas de mejora de la legislación relacionada

Como se ha mostrado en el acápite anterior la interpretación respecto de la naturaleza de la Resolución de Determinación regulada en el Código Tributario, efectuada por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, ocasiona:

- Una complicación para los funcionarios de la SUNAT encargados de resolver las impugnaciones efectuadas, al existir diversidad de opciones y tratamientos al momento de admitir las impugnaciones.
- Indefinición en el contribuyente relacionada con la falta de predictibilidad de la actuación de la SUNAT relacionada con la admisión y trámite de los medios impugnatorios presentados.
- Indefinición legal respecto de cómo interpretar si efectivamente se ha rectificado un reparo o no.
- Indefensión del contribuyente pues éste se encuentra imposibilitado de impugnar las razones, motivos o fundamentos de los reparos rectificados en la instancia de fiscalización.
- Una vulneración del derecho de defensa por la imposibilidad de impugnar reparos que en monto sean similares o menores a los que se determina producto de la rectificación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente.
- Vulneración del derecho de defensa e imposibilidad de lograr una correcta determinación de la obligación tributaria, cuando la SUNAT señala como conforme la declaración errada del contribuyente.
- Contraposición entre lo interpretado por la SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto de la naturaleza de lo establecido en la Resolución de Determinación, versus lo señalado en el artículo 88° del CT que permite que el contribuyente rectifique su declaración cuando aumenta su obligación tributaria.

¹⁵ “(...) para que la comprobación dé como resultado una liquidación definitiva es necesario que se trate no de cualquier actuación administrativa de comprobación, sino de una actividad de comprobación completa y exhaustiva, que por regla general será llevada a cabo por los órganos de la Inspección”. En PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición. Editorial Civitas. Salamanca. 1991. Pág. 221.

Por lo antes expuesto, consideramos que el Código Tributario debería regular el tema de la determinación de la obligación tributaria, señalando que en caso sea la Administración Tributaria la que verifique o fiscalice la determinación del contribuyente o en ausencia de ésta determine la misma a través de una fiscalización definitiva o parcial, ésta haga suya la efectuada por el contribuyente respecto de los extremos alcanzados en la fiscalización. Ello sin perjuicio que las formas de iniciación de la determinación de la obligación tributaria establecidas en el artículo 60° del Código Tributario, sigan siendo las mismas, y que sea perfectamente posible que una determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente pueda constituirse en una determinación definitiva si la Administración Tributaria no fiscaliza dicho tributo y periodo dentro del plazo de prescripción.

El hecho de impedir la subsistencia parcial de la determinación del contribuyente y la Administración Tributaria respecto de un mismo tributo y periodo, tendría efectos beneficiosos tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, e impediría que se afecten derechos fundamentales de estos últimos, solucionándose muchas de las distorsiones que hemos reseñado en este artículo.

En los Casos 1 y 2 antes señalados, dado que la SUNAT concluiría la fiscalización abarcando todo el periodo revisado, se entendería que el monto emitido en la Resolución de Determinación sería lo determinado íntegramente por la SUNAT, sea con o sin establecimiento de reparos, y haya o no determinado el contribuyente previamente su obligación tributaria, por lo que en ambos casos el contribuyente estaría facultado a reclamar respecto de todos los aspectos establecidos por la SUNAT en la Resolución de Determinación. Con ello se soluciona la vulneración al derecho de defensa de los contribuyentes, antes mencionado.

Ahora bien, con respecto a las rectificatorias presentadas durante un procedimiento de fiscalización, consideramos que si las mismas son efectuadas para reconocer observaciones de la SUNAT o que fueron materia de inducción por ésta, las mismas deberían estar señaladas en un Acta emitida durante el procedimiento de fiscalización, para que se pueda conocer a ciencia cierta que la rectificatoria implica la aceptación de un determinado y específico reparo, y no como ocurre ahora en que se asume que el monto materia de rectificación es precisamente parte de los reparos que el fiscalizador detectó, cuando es bastante probable que ello no sea así.

Tal como hemos señalado, en otras legislaciones están reguladas las Actas de Conformidad o Reconocimiento de las observaciones, las cuales consideramos deben ser implementadas en el Perú, de forma tal que se pueda identificar plenamente cuáles son los reparos que el contribuyente ha aceptado y que lo han motivado a efectuar la rectificatoria y el pago de ésta dentro del procedimiento de fiscalización. Cabe precisar que entendemos que en esta Acta debe necesariamente colocarse cuál es el sustento y/o la razón de la observación, así como el monto de la misma, pues de ello dependerá cuál es el monto que ha sido aceptado y que no podrá ser materia de reclamo posterior.

Se entendería que aquellos conceptos rectificados se plasmarían en la Resolución de Determinación, pero a diferencia de lo que ocurre al amparo de la legislación actual, si los mismos no son pagados se cobrarían a través de la Resolución de Determinación y no a través de una orden de pago, mientras que si son pagados junto a su rectificatoria los mismos no deberían ser cobrados mediante la referida Resolución de Determinación, sin perjuicio de que puedan ser referenciadas en ésta las razones señaladas en el Acta de Conformidad o Reconocimiento para evitar que las mismas puedan ser impugnadas. Ello, teniendo en cuenta que ya hubo un reconocimiento expreso de la observación, y no solamente uno tácito o referencial como sucedía con una rectificatoria de un monto igual o superior a la observación.

De otro lado, para el Caso 3, en el que con motivo de una aceptación de reparos se rectifica la declaración pero no se cumple con pagar dicho monto, se evitaría que se gire una Orden de Pago, pues la deuda reconocida con el Acta de Conformidad o Reconocimiento, se cobraría mediante la propia Resolución de Determinación, y así se evitaría que haya un tratamiento disímil para aquél que rectifica y paga (al que no se le permite reclamar) y a aquél que rectifica y no paga (al que se le permitía reclamar la orden de pago).

El Caso 4, que en la actualidad, según el criterio interpretativo del Tribunal Fiscal, sería una aplicación incorrecta de la norma por parte de la SUNAT (toda vez que si el propio contribuyente ya rectificó su declaración jurada mal podría la SUNAT consignar ello como observación propia), con esta nueva regulación estaría correctamente emitida y no tendría ninguna consecuencia operativa negativa, toda vez que aun si el contribuyente no está de acuerdo con suscribir el Acta de Conformidad o Reconocimiento pero igual pretende rectificar y pagar, podría hacerlo, pues dado que igual se establecería ello en la Resolución de Determinación, podría reclamarla.

Finalmente, respecto del Caso 5 en el que el contribuyente fiscalizado impugnaba un concepto que la SUNAT no había observado en el procedimiento de fiscalización, dado que con la nueva regulación se entendería que la SUNAT ha determinado todos los conceptos materia de revisión, sería perfectamente posible que el contribuyente impugnase un concepto que por error la SUNAT no hubiera observado presentado los medios probatorios que correspondan, tal como en el ejemplo de la tasa reducida por encontrarse el contribuyente dentro del régimen de la Amazonía.

Cabe mencionar que este cambio en la legislación, no se justifica solo en el hecho de las consecuencias beneficiosas que existen tanto para el contribuyente (que no ve afectado su derecho de defensa en ningún caso) como para la Administración Tributaria (a quien se otorgaría predictibilidad en su accionar), sino en el hecho que se dejaría sentado que cuando la Administración Tributaria fiscaliza y emite una Resolución de Determinación, verdaderamente está determinando y no solo está cumpliendo con un requisito formal para concluir con el procedimiento de fiscalización.

Por lo antes mencionado, consideramos necesario que el legislador evalúe regular de forma distinta la naturaleza de la determinación efectuada por la SUNAT en un procedimiento de fiscalización y que se materializa en la Resolución de Determinación, complementando ello con la implementación de las Actas de Conformidad o Reconocimiento dentro del referido procedimiento, lo que estamos seguros enriquecerá nuestro actual procedimiento tributario.

Lima, octubre de 2015.

