

INFORME N.º 110-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta si la subsanación parcial a que se refiere el último párrafo del numeral 1 del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, está prevista únicamente para los tramos de rebaja de multa contemplados en los incisos a) y b), o para los contemplados en los incisos a), b), c) y d) del mencionado numeral.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT, publicada el 31.3.2007, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento del Régimen de Gradualidad).

ANÁLISIS:

1. El artículo 166º del TUO del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

Agrega que en virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar; y que para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante el mismo tipo de norma, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

En ese sentido, la regulación sobre la gradualidad de las sanciones se encuentra contenida en el Reglamento del Régimen de Gradualidad, cuyo artículo 12º dispone que los criterios de gradualidad aplicables a las infracciones a que se refiere el Capítulo I del Título III de dicho reglamento⁽¹⁾ son, entre otros, el Pago, la Subsanación, la Cancelación del

¹ El artículo 11º del propio Reglamento del Régimen de Gradualidad prevé que el capítulo en cuestión se aplicará a las sanciones correspondientes a las infracciones tipificadas, entre otros, en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario a que se refiere el artículo 13º-A.

Tributo y el Fraccionamiento Aprobado, los que son definidos en el artículo 13º; y se aplicarán de acuerdo a lo señalado en el artículo 13º-A, entre otros.

Al respecto, el numeral 1 del mencionado artículo 13º-A establece que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario⁽²⁾, se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa:

- a) Será rebajada en un noventa y cinco por ciento (95%) si se cumple con subsanan la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a regularizar.
- b) Será rebajada en un setenta por ciento (70%) si se cumple con subsanan la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75º del TUO del Código Tributario⁽³⁾ o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la OP o de la RD, según corresponda, o de la RM, salvo que:
 - b.1) Se cumpla con la Cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de noventa y cinco por ciento (95%).
 - b.2) Se cuente con un Fraccionamiento Aprobado, en cuyo caso la rebaja será de ochenta y cinco por ciento (85%).
- c) Será rebajada en un sesenta por ciento (60%) si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75º del TUO

² El cual establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

³ Dicho artículo dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación (RD), Resolución de Multa (RM) u Orden de Pago (OP), si fuera el caso.

Añade que, no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Finalmente, agrega que en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

del Código Tributario⁽³⁾ o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la OP o RD o la RM, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la OP o la RD con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del TUO del Código Tributario⁽⁴⁾ respecto de la RM.

- d) Será rebajada en cuarenta por ciento (40%) si se hubiera reclamado la OP o la RD y/o la RM y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146° del TUO del Código Tributario⁽⁵⁾ para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Agrega que la subsanción parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanción.

2. Como fluye de las normas citadas, la aplicación del Régimen de Gradualidad tiene como propósito rebajar las sanciones de multa que se generan como consecuencia de la comisión de las infracciones tipificadas, entre otras, en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, de acuerdo con la oportunidad en que se verifique el cumplimiento de los requisitos exigidos, los cuales están en función de los criterios de gradualidad establecidos en el Reglamento del Régimen de Gradualidad.

Así pues, los porcentajes de rebaja a que se refieren los incisos del numeral 1 del artículo 13°A de dicho Reglamento, se han establecido considerando los siguientes criterios de gradualidad:

⁴ El cual establece que el Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las OP o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

⁵ El que dispone que la apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el cual deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. Asimismo, se deberá adjuntar al escrito, la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta (30) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación certificada.

Inciso	Criterio de gradualidad	Oportunidad
a)	Subsanación de la infracción y pago de la multa ⁽⁶⁾ .	Con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a regularizar.
b)	Subsanación de la infracción y pago de la multa ⁽⁶⁾ .	A partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado en el artículo 75° del TUO del Código Tributario ⁽³⁾ o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la OP o RD, según corresponda, o de la RM ⁽⁷⁾ .
c)	Cancelación de la deuda tributaria contenida en la OP o la RD respecto de la RM y pago de la multa ⁽⁶⁾ .	A partir del día siguiente de culminado los periodos a que alude el literal precedente, según el caso, y con anterioridad al plazo establecido en el artículo 117° del TUO del Código Tributario ⁽⁴⁾ .
d)	Cancelación de la deuda tributaria contenida en la OP, RD y RM ⁽⁶⁾ .	Desde la reclamación de la OP o la RD y/o la RM hasta antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146° del TUO del Código Tributario ⁽⁵⁾ para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Como puede apreciarse, el criterio de gradualidad de la subsanación solo es aplicable para los supuestos regulados en los incisos a) y b) del numeral 1 del artículo 13°A del Reglamento del Régimen de Gradualidad; y no así para los supuestos regulados en sus incisos c) y d).

Ahora bien, el numeral 13.7 del artículo 13° del Reglamento del Régimen de Gradualidad define la subsanación como el criterio de gradualidad consistente en la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos en los anexos respectivos la cual puede ser voluntaria o inducida; y precisa que en el caso de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, la subsanación consiste en la presentación de la declaración rectificatoria en los momentos establecidos en el artículo 13°A.

En ese sentido, siendo que, como ya se ha señalado, el criterio de gradualidad de la subsanación solo es aplicable para los supuestos

⁶ Con la rebaja correspondiente, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación, conforme a lo dispuesto en el numeral 13.5 del artículo 13° del Reglamento del Régimen de Gradualidad. El referido numeral 13.5 establece, en relación con el Régimen de Gradualidad a que se refiere el citado artículo 13°A, que el pago es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los numerales del artículo 13°A más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.

⁷ Los acápites b.1) y b.2) del presente inciso prevén porcentajes de rebaja mayores si adicionalmente a los criterios de gradualidad antes aludidos se cumplen con los criterios de la Cancelación del Tributo o se cuente con un Fraccionamiento Aprobado.

regulados en los incisos a) y b) en cuestión; y teniendo la subsanación *parcial*⁸), esencialmente, el mismo sentido que el señalado en el párrafo precedente, solo que no es una subsanación cabal o completa, se puede afirmar que la subsanación parcial consiste también en la presentación de la declaración rectificatoria en los momentos establecidos en el artículo 13°A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, pero que no constituye una regularización total de la obligación incumplida referida a la presentación de las declaraciones a que alude el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario.

Nótese que en el mismo párrafo de la norma en la que se alude a la subsanación parcial se señala que esta determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación, lo cual corrobora que la subsanación parcial consiste en la presentación de la declaración rectificatoria en cuestión.

Por lo tanto, la subsanación parcial a que se refiere el último párrafo del numeral 1 del artículo 13°A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, está prevista únicamente para los tramos de rebaja de multa contemplados en los incisos a) y b), y no así para los tramos de rebaja de multa contemplados en los incisos c) y d) del mencionado numeral.

CONCLUSIÓN:

La subsanación parcial a que se refiere el último párrafo del numeral 1 del artículo 13°A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, está prevista únicamente para los tramos de rebaja de multa contemplados en los incisos a) y b), y no así para los tramos de rebaja de multa contemplados en los incisos c) y d) del mencionado numeral.

Lima, 12 de junio de 2013

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap
A0403-D13
CÓDIGO TRIBUTARIO – Régimen de Gradualidad.

⁸ El término “parcial” es un adjetivo calificativo que por ser tal acompaña al sustantivo “subsanación” para expresar la cualidad de esta de no ser cabal o completa.

(Diccionario de la Real Academia Española: <http://www.rae.es>)