

MATERIA:

Se plantean las siguientes consultas:

1. El pago adicional que se efectúe luego de aplicar el Régimen de Gradualidad, ¿constituye pago en exceso y puede ser materia de devolución?
2. ¿Se considera cancelada una multa con el Régimen de Gradualidad o de Incentivos luego de aplicar el redondeo establecido en la Novena Disposición Transitoria del Código Tributario?

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, Código Tributario).
- Código Civil, promulgado mediante el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.
- Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT, publicada el 31.3.2007 (en adelante, Reglamento del Régimen de Gradualidad).
- Resolución de Superintendencia N.º 025-2000/SUNAT, Procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias, publicada el 24.2.2000.

**ANÁLISIS:**

En principio, cabe señalar que, para efecto de la primera consulta, se parte de la premisa que el monto pagado es mayor al que pudiera corresponder luego de deducido el porcentaje de rebaja en aplicación del Régimen de Gradualidad.

En tal sentido, corresponde indicar lo siguiente:

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, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.



Además, señala que para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

2. Al respecto, el artículo 5° del Reglamento del Régimen de Gradualidad establece que las sanciones por las infracciones relacionadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago se aplicarán de manera gradual considerando el criterio de Frecuencia, el cual consiste en el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción a partir del 6.2.2004.

En cuanto a las demás infracciones⁽¹⁾, el artículo 12° del mismo Reglamento indica que los Criterios de Gradualidad aplicables son la Acreditación, la Autorización Expresa, la Frecuencia, el Momento en que se comparece, el Peso Bruto Vehicular, el Pago y la Subsanación. Añade que dichos criterios se aplicarán de acuerdo a lo señalado en los Anexos II al V del Reglamento en mención.

3. De acuerdo con las normas citadas en los párrafos anteriores, la Administración Tributaria se encuentra facultada para aplicar gradualmente las sanciones. En el ejercicio de dicha facultad ha emitido el Reglamento del Régimen de Gradualidad, el cual considera diversos criterios de gradualidad para la sanción de multa.



Según el mencionado Reglamento, dichos criterios son de aplicación imperativa, por lo cual la rebaja del monto de la multa opera sin necesidad de una posterior manifestación de voluntad del administrado ni de algún otro requisito.

Así pues, si el deudor tributario cumple con los referidos criterios, la rebaja de la multa opera de forma automática, en aplicación del citado Reglamento.



4. De otra parte, si bien el TUO del Código Tributario no ha definido cuándo un pago debe ser considerado indebido o en exceso, el Código Civil⁽²⁾ define al pago indebido como aquel efectuado por error de hecho o de derecho, pudiendo el sujeto que pagó exigir la restitución de quien recibió el monto pagado (artículo 1267°); a tal efecto, de conformidad con el artículo 1273° del mismo dispositivo legal, se presume que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada.

Asimismo, los pagos en exceso constituyen también pagos indebidos, pues aquellos son pagos sin causa legítima (pago indebido) circunscritos a los

¹ Esto es, aquellas no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

² De aplicación supletoria, de acuerdo a lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

casos en que sí correspondía pagar una deuda tributaria y ésta fue pagada en demasía³).

5. Ahora bien, en el supuesto materia de la primera consulta, el monto pagado por concepto de multa es mayor al que correspondería como consecuencia de la aplicación del porcentaje de rebaja respectivo en el Régimen de Gradualidad.

Así pues, considerando lo expuesto en los numerales precedentes, si el deudor tributario cumple con los criterios para tener derecho al pago de la multa con el porcentaje de rebaja correspondiente de acuerdo con el Régimen de Gradualidad, el mayor monto pagado por concepto de dicha multa rebajada constituye un pago en exceso y, por lo tanto, será susceptible de devolución de acuerdo con el TUG del Código Tributario⁴).

6. En cuanto a la segunda consulta, cabe mencionar que la Novena Disposición Final del TUG del Código Tributario dispone que mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar se establecerá, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, así como el procedimiento de redondeo.

Ahora bien, de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 025-2000/SUNAT señala que dicha Resolución establece el procedimiento de redondeo a ser utilizado para la determinación de obligaciones tributarias a cargo de los deudores tributarios y de las que efectúe la SUNAT.

Así pues, el artículo 2° de la citada Resolución dispone que la información solicitada en las declaraciones pago será expresada en números enteros; salvo que se trate de declaraciones presentadas mediante medios telemáticos, en cuyo caso dicha obligación se restringirá al rubro referido a la determinación de la deuda tributaria.

Agrega que a fin de cumplir lo señalado en el párrafo anterior se deberá considerar el primer decimal y aplicar el siguiente procedimiento de redondeo:

1. Si la fracción es inferior a cinco (5), el valor permanecerá igual, suprimiéndose el decimal.
2. Si la fracción es igual o superior a cinco (5), el valor se ajustará a la unidad inmediata superior.

³ Sobre el particular, en el Manual de Economía y Finanzas, Código Tributario, Tomo I, página 5/3.1, se señala que los pagos en exceso que resultan de pagos a cuenta efectuados conforme a ley también son indebidos en cuanto les falta una causa legítima, aún cuando no hayan sido motivados por error de hecho o de derecho.

⁴ El artículo 38° del TUG del Código Tributario dispone que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente de la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Asimismo, el artículo 4° de la Resolución bajo comentario establece que ésta será de aplicación a las normas que se publiquen con posterioridad, siempre que no se señale expresamente en aquéllas el procedimiento de redondeo.

7. De acuerdo con el numeral anterior, la SUNAT ha establecido, para todo efecto tributario, el procedimiento de redondeo.

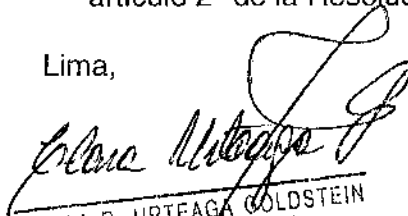

Pues bien, teniendo en cuenta que el indicado procedimiento de redondeo es de aplicación para todo efecto tributario, tratándose de los Regímenes de Gradualidad e Incentivos⁽⁵⁾, una vez establecido el porcentaje de descuento, al determinar el monto de la multa los contribuyentes deben observar el procedimiento de redondeo dispuesto en el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 025-2000/SUNAT.

Cabe mencionar que lo señalado en el párrafo anterior es sin perjuicio del cumplimiento de las exigencias de cada Régimen para tener derecho a la rebaja de las multas⁽⁶⁾.

CONCLUSIONES:

1. Si el deudor tributario cumple con los criterios para tener derecho al pago de la multa con el porcentaje de rebaja correspondiente de acuerdo con el Régimen de Gradualidad, el mayor monto pagado por concepto de dicha multa rebajada constituye un pago en exceso, susceptible de devolución de acuerdo con el TUO del Código Tributario.
2. Tratándose de los Regímenes de Gradualidad e Incentivos, una vez establecido el porcentaje de descuento, al determinar el monto de la multa, los contribuyentes deben observar el procedimiento de redondeo dispuesto en el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 025-2000/SUNAT.

Lima,



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

gsm
A0294-D10
RÉGIMENES DE GRADUALIDAD E INCENTIVOS Y REDONDEO EN EL PAGO DE MULTAS

⁵ El Régimen de Incentivos se encuentra regulado en el artículo 179° del TUO del Código Tributario.

⁶ Por ejemplo, en el Régimen de Incentivos, una vez determinado el monto de la multa y la rebaja respectiva, habiéndose observado el procedimiento de redondeo de corresponder, el contribuyente debe cumplir con cancelar la totalidad de dicho monto.