

**MATERIA:**

Se consulta cómo se calcula, para efecto del Impuesto General a las Ventas (IGV), el monto de la sanción contenida en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cuando un contribuyente declara un tributo por pagar menor al que debe y un monto por concepto de retenciones y percepciones del IGV del mes mayor al que le corresponde.

**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).

**ANÁLISIS:**

En relación con la consulta formulada, entendemos que la misma se encuentra orientada a determinar la forma como se debe calcular la multa tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, tratándose de un contribuyente que en su declaración jurada original del IGV consigna:



- Un Impuesto a pagar menor al que debe, entendiéndose como Impuesto a pagar al que resulta de la aplicación del Crédito Fiscal al Impuesto Bruto<sup>(1)</sup>; y,
- Un monto por concepto de retenciones y/o percepciones del IGV del mes mayor al que le corresponde.

Al respecto, es del caso señalar lo siguiente:



1. El numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario establece que constituye infracción relacionada 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.

<sup>1</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 11º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF (publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias), el Impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal.

En ese sentido, un contribuyente incurre en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario si declara un tributo menor al que debe y/o declara, entre otros conceptos, un crédito mayor al que le corresponde.

2. Ahora bien, conforme al numeral 6 de las Tablas I, II y III del Libro Cuarto del Código Tributario (Infracciones y Sanciones), la sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario es una multa equivalente, entre otros, al 50% del tributo omitido o al 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.

Por su parte, la Nota 21 de las Tablas I y II así como la Nota 13 de la Tabla III antes citadas establecen que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Asimismo, el inciso a) de las mencionadas Notas establece que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Agrega que para tal efecto, tratándose del IGV, se entiende por tributo resultante al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y el *crédito fiscal* del período. En caso el *referido crédito* exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado *saldo a favor*.

Ahora bien, el inciso b) de las notas antes citadas establece que en el IGV, en caso se declare un *saldo a favor* correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor.

3. Conforme se aprecia de las normas antes citadas, la multa correspondiente al contribuyente que incurre en la declaración de un tributo menor al que debe es del 50% del tributo omitido; mientras que la multa aplicable a la declaración de, entre otros, un saldo a favor o crédito mayor al que corresponde es del 50% del saldo o crédito determinado indebidamente.

En el caso de la declaración del IGV, el *tributo omitido* y el *saldo a favor aumentado indebidamente* se calculan tomando en consideración la diferencia entre el impuesto bruto y el crédito fiscal de cada período tributario. La



sanción aplicable es el 50% de cada concepto o de la suma de ambos cuando se hubiera declarado un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo.

En el supuesto de *otros créditos* aumentados indebidamente en la declaración del IGV, a falta de una regla especial, la sanción será el 50% del crédito que hubiera sido declarado incorrectamente.

4. En ese orden de ideas, si con motivo de la declaración jurada mensual del IGV un contribuyente declara un impuesto a pagar menor al correcto y un monto por retenciones y/o percepciones mayor al que le corresponde, incurre en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario. En este supuesto, el contribuyente está incurriendo en dos circunstancias que configuran la comisión de la infracción mencionada:

- Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria (originando un tributo omitido); y,
- Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que generen aumentos indebidos de créditos a favor del deudor tributario (originando un crédito determinado indebidamente)<sup>(2)</sup>.

En cuanto al cálculo de la multa correspondiente, dichas circunstancias tienen previstas como sanción el 50% del tributo omitido y el 50% del crédito aumentado de modo indebido, respectivamente.

Nótese que no resulta de aplicación lo previsto en el inciso b) de la Nota 21 de las Tablas I y II, y de la Nota 13 de la Tabla III del Libro Cuarto del TUO del Código Tributario, por cuanto, en el caso bajo análisis, no existe un *saldo a favor aumentado indebidamente*.

Sin embargo, toda vez que en las notas citadas no existe una previsión que regule el supuesto en que concurren en la declaración del IGV la omisión del tributo con el aumento indebido de un crédito distinto al saldo a favor de dicho impuesto, la multa debe calcularse mediante la adición del 50% del tributo omitido y el 50% del crédito por retenciones y/o percepciones aumentado indebidamente<sup>(3)</sup>.

<sup>2</sup> En el Informe N.º 182-2007-SUNAT/280000 (disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>), se ha concluido que "se incurre en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario si se declara un mayor monto por concepto de retenciones y percepciones del IGV del mes y del saldo no aplicado de meses anteriores, al haberse declarado un mayor crédito del que realmente correspondía."

<sup>3</sup> Debe tenerse presente que no se infringe el principio de "no concurrencia de infracciones" a que alude el artículo 171° del TUO del Código Tributario pues, de acuerdo con el numeral 6 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444, publicada el 11.4.2001, y normas modificatorias), dicho principio supone que *una misma conducta califique como más de una infracción*, lo cual no ocurre en el supuesto analizado en que se ha incurrido tanto en la omisión de un tributo como el aumento indebido de un crédito y ambas circunstancias corresponden a una sola infracción.

**CONCLUSIÓN:**

La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario en la que incurre un contribuyente que consigna en su declaración jurada mensual del IGV un Impuesto a pagar menor al correcto y un monto por retenciones y/o percepciones mayor al que le corresponde será sancionada con una multa cuyo monto asciende a la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del crédito por retenciones y/o percepciones aumentado indebidamente.

Lima, 18 NOV. 2010

MONICA PATRICIA PINGLO TRUPI  
Intendente Nacional Jurídico (e)  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

abc

A0570-D10

CÓDIGO TRIBUTARIO – Cálculo de la multa aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en caso se declare un menor tributo y un monto mayor por concepto de retenciones y percepciones del IGV.

