

INFORME N.º 013-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta si se pierde el Régimen de Incentivos previsto en el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario cuando el contribuyente presenta un Formulario N.º 194 – Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, en el cual invoca como causal el hecho que existen pagos no considerados por la Administración Tributaria en la emisión de una resolución de multa por alguna de las infracciones tributarias tipificadas en los numerales 1, 4 ó 5 del artículo 178° del referido código.

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).
- Resolución de Superintendencia N.º 002-97/SUNAT, que establece el procedimiento de comunicación de la existencia de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de actos de la Administración Tributaria, publicada el 15.1.1997, y norma modificatoria.

ANÁLISIS:

En relación con la consulta, entendemos que la misma está referida al supuesto en el cual la Administración Tributaria, en aplicación de las Tablas de Infracciones y Sanciones contenidas en el TUO del Código Tributario, emite una Resolución de Multa por la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 ó 5 del artículo 178° del citado TUO, sin considerar los pagos parciales de la respectiva multa, realizados por el contribuyente antes de la emisión y/o notificación de la Resolución de Multa correspondiente.

A fin que la Administración Tributaria reconozca dichos pagos parciales y proceda a imputarlos a la multa, el contribuyente presenta el Formulario N.º 194 – Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de los Actos Administrativos.

Cabe precisar que en el presente caso se asume que los pagos cuyo reconocimiento el contribuyente solicita vía la presentación del Formulario N.º 194, efectivamente se realizaron y fueron percibidos por el Fisco.

En ese sentido, se consulta si el contribuyente pierde el derecho de acogerse al Régimen de Incentivos regulado en el artículo 179° del citado TUO, por la presentación del Formulario N.º 194.

Al respecto, es del caso señalar lo siguiente:

1. El artículo 179° del TUO del Código Tributario establece que la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del mencionado TUO, se sujetará, a un Régimen de Incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente⁽¹⁾.
2. De otro lado, conforme a lo dispuesto en los incisos a) y b) del numeral 1 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 002-97/SUNAT, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT podrá revocar, modificar, sustituir o complementar las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa con posterioridad a su notificación, cuando:
 - a) Los pagos efectuados por el deudor tributario hubieran sido imputados equivocadamente por la Administración Tributaria;
 - b) Existan pagos totales o parciales de la deuda tributaria realizados hasta el día anterior a aquél en se efectúe la notificación de las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa que contienen dicha deuda.

Por su parte, el artículo 3° de la citada Resolución de Superintendencia establece que los deudores tributarios deberán presentar el Formulario N.° 194 – Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, con la finalidad de comunicar la existencia de alguna de las causales detalladas en el artículo 1° de dicha Resolución, así como las causales de anulabilidad a las que se refiere el último párrafo del artículo 109° del Código Tributario.

3. Conforme se puede apreciar, la aplicación del Régimen de Incentivos tiene como propósito aplicar rebajas a las sanciones de multa que se generan como consecuencia de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, de acuerdo con la oportunidad en que se verifique el cumplimiento de los requisitos exigidos.

¹ - La rebaja será de 90%, si el deudor tributario cumple con declarar la deuda tributaria omitida antes de cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar.

- La rebaja será de 70% si la declaración se realiza después de la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, o en defecto de éste, antes de que surta efectos la notificación, entre otros, de la Resolución de Multa.

- La rebaja será de 50%, si vencido el plazo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, o en su defecto, una vez que surta efectos la notificación, entre otros, de la Resolución de Multa, el deudor tributario cancela la Resolución de Multa notificada antes del vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.

Cabe indicar que al momento de emitir una Resolución de Multa por la comisión de las infracciones antes indicadas, la Administración Tributaria aplica la sanción de multa tomando en cuenta el importe establecido en las Tablas de Infracciones y Sanciones del TUO del Código Tributario y, de ser el caso, descuenta los pagos parciales realizados por el contribuyente antes de la emisión y notificación de la Resolución de Multa; siendo que de haber omitido aquella considerar los pagos parciales realizados por el contribuyente a cuenta de la respectiva multa al momento de la emisión de la Resolución de Multa, el deudor tributario puede presentar el Formulario N.º 194 a fin de comunicar la existencia de dichos pagos.

3. Ahora bien, de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01743-3-2005, de Observancia Obligatoria, *“el Formulario N.º 194 ‘Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos’, regulado por la Resolución de Superintendencia N.º 002-97/SUNAT, es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración procederá el recurso de apelación respectivo. El carácter especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicable los requisito de admisibilidad establecidos en el artículo 137º del Código Tributario excepto el del plazo”* (el subrayado es nuestro).

De otro lado, el último párrafo del artículo 179º del TUO del Código Tributario establece que el Régimen de Incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del Régimen de Incentivos.

Así pues, teniendo en consideración que el Formulario N.º 194 tiene la naturaleza de una reclamación especial, corresponde determinar si la presentación de dicho Formulario a fin que se reconozcan los pagos efectuados antes de la emisión y/o notificación de una Resolución de Multa, configura la causal de pérdida del Régimen de Incentivos prevista en el último párrafo del artículo 179º del TUO del Código Tributario.

Al respecto, es del caso indicar que el objetivo de la presentación del Formulario N.º 194 es informar a la Administración Tributaria acerca de la existencia de pagos que ésta no ha considerado al momento de la emisión de la Resolución de Multa, a fin que sean reconocidos como parte o la totalidad del pago de la multa rebajada.

De otro lado, como quiera que para que proceda el Régimen de Incentivos, entre otros requisitos, el contribuyente debe cumplir con el pago de la multa rebajada; y que, con la presentación del Formulario N.º 194 se cuestiona, precisamente, el monto pagado por concepto de la multa; se puede afirmar que con la presentación del Formulario N.º 194 el contribuyente discute la aplicación del Régimen de Incentivos.

En ese sentido, si bien en el presente caso la presentación del Formulario N.º 194 supone la interposición de un medio impugnatorio, el mismo está referido a la aplicación del Régimen de Incentivos; por lo que, no constituye causal de pérdida del referido Régimen.

En consecuencia, la presentación del Formulario N.º 194 efectuada por el deudor tributario a fin que se le reconozca los pagos efectuados no considerados al momento de la notificación de la Resolución de Multa emitida por alguna de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 ó 5 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, no configura la pérdida del Régimen de Incentivos prevista en el último párrafo del artículo 179º del citado TUO.

CONCLUSIÓN:

La presentación del Formulario N.º 194 efectuada por el deudor tributario a fin que se le reconozca pagos efectuados no considerados al momento de la notificación de la Resolución de Multa emitida por alguna de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 ó 5 del artículo 178º del TUO del Código Tributario, no configura la pérdida del Régimen de Incentivos prevista en el último párrafo del artículo 179º del citado TUO.

Lima, 28 de febrero de 2012

Original firmado por
DRA. PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica