

INFORME N.º 039-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con el Régimen de Gradualidad aplicable a la sanción de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario, según lo dispuesto en el artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Corresponde la rebaja del 40% cuando el contribuyente presenta su recurso de reclamación fuera del plazo legal contra la resolución de multa notificada por la comisión de cualquiera de las infracciones antes mencionadas, habiendo cancelado el 100% de la misma?
2. ¿Para la aplicación de la gradualidad establecida en el inciso d) del numeral 1 del citado artículo 13°-A es necesario que también se cancele la orden de pago o resolución de determinación aun cuando dichos valores no hubiesen sido impugnados?
3. ¿Procede la gradualidad de las sanciones cuando se interpone un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra la resolución de multa y dicho recurso está referido justamente a la aplicación de la referida gradualidad?
4. ¿Qué régimen es aplicable a la infracción cometida y subsanada antes de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N.º 180-2012/SUNAT⁽¹⁾ por la que el contribuyente no ha sido notificado de la resolución de multa pero ha realizado un pago para acogerse al régimen de incentivos con la rebaja del 90%, siendo que dicho pago no cubrió el monto de la multa que debió cancelar a fin de acogerse a la referida rebaja (pago parcial); considerando que a la vigencia de la referida resolución de superintendencia el pago realizado con anterioridad logra cubrir el monto de la multa con el descuento del 95%?
5. ¿Se aplica el mismo criterio que responde a la pregunta del numeral 4 en caso exista la diferencia entre el 60% de la gradualidad versus el 50% de los incentivos, bajo un contexto similar?

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).

¹ Resolución que modifica el Reglamento del Régimen de Gradualidad a fin de incorporar en él la gradualidad aplicable a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del Artículo 178° del Código Tributario, publicada el 5.8.2012 y vigente a partir del 6.8.2012.

- 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, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento del Régimen de Gradualidad).

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera y segunda consultas cabe indicar lo siguiente:

- 1.1 El inciso d) del numeral 1 del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad 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:

(...)

- d) Será rebajada en cuarenta por ciento (40%) si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146º del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos⁽³⁾.

Como se aprecia, el porcentaje de rebaja a que se refiere el inciso d) del numeral 1 del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad resulta aplicable al supuesto en que se hubiera reclamado la orden de pago o resolución de determinación y/o la resolución de multa, siempre que antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146º del TUO del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos, se verifique el cumplimiento de los siguientes requisitos:

² El numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario establece que constituye infracción 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 El primer párrafo del artículo 146º del Código Tributario 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; y que 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.

- a) La cancelación de la deuda tributaria contenida en dichos valores; y,
- b) El pago de la multa con la rebaja correspondiente (40%)⁽⁴⁾.

Al respecto, cabe indicar que el supuesto a que alude la norma bajo análisis se refiere a aquel en que se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa, no habiéndose restringido dicho supuesto únicamente al caso en que la reclamación haya sido presentada dentro del plazo⁽⁵⁾.

Asimismo, basta que solo uno de dichos valores haya sido reclamado (así sea fuera de plazo) para que la cancelación de los mismos constituya requisito para el acogimiento a la rebaja de la multa prevista en el inciso d) del numeral 1 del artículo 13°-A de Reglamento del Régimen de Gradualidad.

Por lo tanto, tratándose de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación únicamente contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo⁽⁶⁾, corresponde la rebaja del 40% siempre que se cancele también la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación vinculada a la resolución de multa en cuestión, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146° del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada⁽⁷⁾.

⁴ 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 que 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 de este artículo más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.

⁵ Respecto del plazo el numeral 2 del artículo 137° del Código Tributario señala que tratándose de reclamaciones contra Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución, resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, éstas se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida.

⁶ De conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 137° del Código Tributario, cuando las resoluciones de determinación y de multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de nueve (9) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

⁷ En caso que como resultado de la impugnación contra la resolución de multa en cuestión se confirme la misma, el contribuyente tendrá derecho a la devolución del importe pagado en exceso.

1.2 De otro lado, el inciso c) del numeral 2 del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad dispone que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario⁽⁸⁾, se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa:

(...)

c) Será rebajada en los mismos porcentajes previstos en los incisos c) y d) del numeral 1 del mismo artículo 13º-A si en los plazos señalados en los referidos incisos se cumple con subsanar la infracción⁽⁹⁾.

De la norma citada y de lo señalado en el acápite 1.1 precedente⁽¹⁰⁾ fluye que tratándose de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario, en los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación únicamente contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40% siempre que antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146º del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada se cancele también el íntegro de los tributos retenidos o percibidos dejados de pagar en los plazos establecidos más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación; y, en el caso que no se hubiera cumplido con declarar los tributos retenidos o percibidos, además, se proceda con la declaración de estos⁽¹¹⁾.

1.3 Por su parte, el numeral 3 del artículo 13º-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad prevé que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178º del Código Tributario⁽¹²⁾, se le aplicará el criterio de Pago⁽¹³⁾ en los porcentajes y

⁸ El numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario señala que constituye infracción no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

⁹ Conforme al numeral 13.7 del artículo 13º del Reglamento del Régimen de Gradualidad, tratándose de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario, la subsanación consiste en la cancelación del íntegro de los tributos retenidos o percibidos dejados de pagar en los plazos establecidos más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación, en los momentos a que se refiere el artículo 13º-A. En el caso que no se hubiera cumplido con declarar los tributos retenidos o percibidos, la subsanación implicará además que se proceda con la declaración de estos.

¹⁰ En el que se ha analizado el sentido y alcance de lo dispuesto en el inciso d) del numeral 1 del artículo 13º-A a que se alude en el inciso c) del numeral 2 del mismo artículo antes citado.

¹¹ Numeral 13.7 del artículo 13º del Reglamento del Régimen de Gradualidad.

¹² El numeral 5 del artículo 178º del Código Tributario señala que constituye infracción no pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada.

tramos previstos en los incisos c) y d) del numeral 1 del mismo artículo 13°-A.

De la norma citada y de lo señalado en el acápite 1.1 precedente⁽¹⁴⁾ fluye que tratándose de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario, en los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40%⁽¹⁵⁾.

2. En lo concerniente a la tercera consulta, cabe indicar que el último párrafo del artículo 166° del Código Tributario dispone que la gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de órdenes de pago o resoluciones de determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas; lo cual supone que durante la etapa de apelación no procede la aplicación de gradualidad alguna⁽¹⁶⁾.

Ahora bien, ello no implica que tratándose de contribuyentes que hayan cumplido en su oportunidad con los requisitos establecidos para que les resulte de aplicación alguno de los tramos de rebaja aplicable a la sanción de multa a que se refiere el artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, pierdan la misma por el hecho de haber interpuesto posteriormente recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan las reclamaciones de resoluciones de multa; más aun cuando la interposición de dicha apelación no se ha establecido como una causal de pérdida del referido Régimen de Gradualidad.

En consecuencia, los contribuyentes que hayan cumplido en su oportunidad con los requisitos establecidos para que les resulte de aplicación alguno de los tramos de rebaja aplicables a la sanción de multa

¹³ Conforme al numeral 13.5 del artículo 13° del Reglamento del Régimen de Gradualidad, el criterio del Pago es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13°-A más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.

¹⁴ En el que se ha analizado el sentido y alcance de lo dispuesto en el inciso d) del numeral 1 del artículo 13°-A a que se alude en el numeral 3 del mismo artículo antes citado.

¹⁵ Considerando que el supuesto bajo análisis se refiere a los casos en que se haya incurrido en la infracción de no pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada, el pago del tributo vinculado a la multa en cuestión se tiene por ya realizado aun cuando no se hubiera utilizado la forma o condición establecida por la Administración Tributaria.

¹⁶ En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1117, que modificó el artículo 166° del Código Tributario incorporando su último párrafo bajo análisis, se señala que *para llegar a la etapa del recurso de apelación la intervención de la Administración Tributaria se ha producido en su grado máximo y el infractor no ha corregido su conducta, no ameritando por tanto la aplicación de graduación alguna en esta etapa.*

a que se refiere el artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, mantienen dicha rebaja aun cuando posteriormente interpongan recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan las reclamaciones de las resoluciones de multa, incluidos los referidos a la aplicación de la gradualidad en cuestión.

3. La cuarta y quinta consultas plantean el tema de cuál es el régimen aplicable a las multas por las infracciones a que se refieren los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario incurridas antes del 6.8.2012⁽¹⁷⁾, tratándose de contribuyentes que, para efectos de la aplicación del Régimen de Incentivos a que se refieren los incisos a) y c) del artículo 179° del Código Tributario, habían realizado pagos antes de esa fecha que no alcanzan para cancelar el importe de dichas multas menos las rebajas a que aluden tales incisos; pero que al 6.8.2012 sí alcanzan para cancelar el importe de tales multas menos las rebajas a que aluden los incisos a) y c) del numeral 1), inciso c) del numeral 2 y numeral 3 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad.

Al respecto, en principio, cabe indicar que tanto el Régimen de Incentivos y el Régimen de Gradualidad son de aplicación en la oportunidad en que se verifique el cumplimiento de los requisitos que cada uno de los tramos de rebaja que ellos regulan exige respectivamente y durante la vigencia de los mismos respecto de las sanciones impuestas por la SUNAT⁽¹⁸⁾.

En ese sentido, toda vez que en los supuestos planteados los pagos realizados por el contribuyente antes del 6.8.2012 no alcanzan para cancelar el importe de las multas menos las rebajas a que aluden los incisos a) y c) del artículo 179° del Código Tributario, no corresponde la aplicación de Régimen de Incentivos regulado en dicho artículo, toda vez que el requisito referido a la cancelación de la multa rebajada supone la cancelación del íntegro de dicho monto⁽¹⁹⁾.

En ese contexto, siendo que a partir del 6.8.2012 entró en vigencia el artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, y toda vez que nuestra legislación ha optado por la teoría de los hechos cumplidos, es decir, aquella que privilegia la aplicación inmediata de las normas

¹⁷ Fecha de entrada en vigencia del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, incorporado por la Resolución de Superintendencia N.° 180-2012-SUNAT.

¹⁸ Conforme al último párrafo del artículo 179° del Código Tributario, incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1117, publicado el 7.7. 2012, que entró en vigencia a los treinta (30) días calendarios computados a partir del día siguiente de su publicación, el Régimen de Incentivos a que se refiere aquel artículo no es de aplicación para las sanciones que imponga la SUNAT.

¹⁹ Criterio plasmado en el Informe N.° 204-2007-SUNAT/2B000, el cual se encuentra disponible en la página web de la SUNAT: www.sunat.gob.pe.

Al respecto, cabe indicar que si bien el Tribunal Fiscal ha señalado en algunas resoluciones que en tales casos procede el acogimiento parcial al Régimen de Incentivos, ninguna de ellas es de observancia obligatoria.

legales⁽²⁰⁾, al alcanzar los pagos efectuados antes de esa fecha para cancelar el importe de las multas en cuestión menos las rebajas a que aluden los incisos a) y c) del numeral 1), inciso c) del numeral 2 y numeral 3 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, procede la aplicación de las mismas.

CONCLUSIONES:

En relación con las rebajas aplicables a la sanción de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario, según lo dispuesto en el artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad:

1. En los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación únicamente contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40% siempre que antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146° del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada, se cancele también:
 - a) La deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación vinculada a la resolución de multa en cuestión, tratándose de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.
 - b) El íntegro de los tributos retenidos o percibidos dejados de pagar en los plazos establecidos más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación; y, en el caso que no se hubiera cumplido con declarar los tributos retenidos o percibidos, además, se proceda con la declaración de estos; tratándose de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario.
2. Respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario, en los casos en que el contribuyente haya presentado recurso de reclamación contra la resolución de multa notificada, habiendo cancelado el 100% de la misma por haber sido presentado fuera de plazo, corresponde la rebaja del 40%.

²⁰ En virtud de la cual la nueva normatividad se aplica:

- a) A los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras la nueva normatividad tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquél en que es derogada o modificada.
- b) A los hechos, relaciones y situaciones que se iniciaron durante la vigencia de la normatividad anterior y siguen existiendo o produciendo efectos durante la nueva, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú. Vale decir, se aplica a las consecuencias de los referidos hechos, relaciones y situaciones jurídicas.

3. Los contribuyentes que hayan cumplido en su oportunidad con los requisitos establecidos para que les resulte de aplicación alguno de los tramos de rebaja aplicables a la sanción de multa a que se refiere el referido artículo 13°-A, mantienen dicha rebaja aun cuando posteriormente interpongan recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan las reclamaciones de las resoluciones de multa, incluidos los referidos a la aplicación de la gradualidad en cuestión.
4. Tratándose de contribuyentes que, para efectos de la aplicación del Régimen de Incentivos a que se refieren los incisos a) y c) del artículo 179° del Código Tributario, habían realizado pagos antes del 6.8.2012 que no alcanzan para cancelar el importe de dichas multas menos las rebajas a que aluden tales incisos; pero que al 6.8.2012 sí alcanzan para cancelar el importe de tales multas menos las rebajas a que aluden los incisos a) y c) del numeral 1), inciso c) del numeral 2 y numeral 3 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, les corresponde la aplicación de este régimen.

Lima, 11.3.2013

Original firmado por
LILIANA CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

nad
A0126-D13
CÓDIGO TRIBUTARIO: Régimen de Gradualidad.