

INFORME N.º047-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

A propósito de la derogatoria del numeral 2 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940 efectuada por la Ley N.º 29173, se consulta si tienen derecho a deducir costo o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los contribuyentes que no cumplieron con efectuar el depósito de la detracción por operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central realizadas durante el periodo 2007, y que fueron notificados por la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de estas obligaciones a partir del 2.1.2008.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO del SPOT).
- Ley N.º 29173, régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas, publicada el 23.12.2007, y normas modificatorias.
- Constitución Política del Perú de 1993, publicada el 30.12.1993, y normas modificatorias.
- 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).
- Código Civil promulgado mediante Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El numeral 2 de la Primera Disposición Final del TUO del SPOT establecía que en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encargaban la construcción, obligados a efectuar la detracción podían deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta.

Agregaba que dicha deducción no se consideraba válida en caso se hubiera incumplido con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, aun cuando se acreditara o verificara la veracidad de éstas; y que

en caso el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos y/o costos o ellos se tornen en indebidos, deberán rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda; siendo que de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procedería a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Posteriormente, la Segunda Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N.º 29173 derogó el numeral 2 de la Primera Disposición Final del TUO del SPOT cuando entró en vigencia dicha norma, esto es, el 1.1.2008⁽¹⁾.

2. En ese sentido, de acuerdo con el TUO del SPOT vigente antes de la derogación del numeral 2 de su Primera Disposición Final, en las operaciones sujetas al Sistema, en principio, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encargaban la construcción, obligados a efectuar la detracción podían deducir los gastos y/o costos respectivos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, la validez de dicha deducción se encontraba supeditada a que si hubiera habido cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, se hubiera cumplido con efectuar, con anterioridad a tales notificaciones, el depósito respectivo de la detracción realizada, aun cuando se acreditara o verificara la veracidad de dichas operaciones; siendo que el cumplimiento de esta condición debía verificarse inclusive después de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, pues de producirse aquella notificación con posterioridad a la presentación de dicha declaración sin que hasta antes de tal notificación se hubiera efectuado el depósito de la detracción, la deducción de los gastos y/o costos en cuestión habría devenido en indebida.

Cabe indicar que la referida regulación estuvo vigente hasta el 31.12.2007, al entrar en vigencia el 1.1.2008 la Ley N.º 29173, que la derogó; siendo aquella fecha la del nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta por el ejercicio gravable 2007⁽²⁾.

3. En este punto, respecto de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2007, debe analizarse los efectos de la entrada en vigencia de la derogatoria dispuesta por la Ley N.º 29173, en relación con aquellas operaciones sujetas al SPOT realizadas y devengadas hasta

¹ La Primera Disposición Final de la referida ley estableció que su Segunda Disposición Complementaria Derogatoria entraba en vigencia el primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.

² Cabe indicar que en el inciso a) del artículo 29º del TUO del Código Tributario se alude a los tributos de determinación anual que se devengan al término del año gravable.

el 31.12.2007, en lo que atañe a su deducción como costo o gasto por dicho ejercicio, considerando que respecto de dichas operaciones no se ha efectuado hasta la referida fecha el depósito de la detracción correspondiente y que existen notificaciones efectuadas por la SUNAT a partir del 2.1.2008 respecto del cumplimiento de estas obligaciones.

Al respecto, el artículo 103° de la Constitución establece que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley; y también queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

Por su parte, el artículo 109° de la referida Constitución dispone que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

De otro lado, el artículo III del Título Preliminar del Código Civil establece que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes; y que no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

Asimismo, el primer párrafo de la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario señala que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Al respecto, la doctrina nacional señala⁽³⁾ que *“estas disposiciones constitucionales y legales recogen en el Perú el principio de aplicación inmediata de la ley, inclusive para las consecuencias derivadas de los hechos, relaciones y situaciones anteriores a la vigencia de la segunda ley, lo que significa la adopción en nuestro país de la teoría de los hechos cumplidos y el abandono de la teoría de los derechos adquiridos que había sido recogida por el artículo 1824 del Código Civil de 1936.”*

En ese sentido, con relación a la aplicación de la norma en el tiempo, la Constitución, el Código Civil y el TUO del Código Tributario establecen como regla general la irretroactividad, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos⁽⁴⁾ o de aplicación inmediata de la norma⁽⁵⁾.

³ ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. “El hecho imponible y su relación con la cuestión de la ley aplicable en función del tiempo en el caso del Impuesto a la Renta peruano”. En: *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. IPDT, Lima, 2010, pág. 59.

⁴ Que según Mario Alzamora Valdez expresa lo siguiente: *La teoría del hecho cumplido afirma que los hechos cumplidos durante la vigencia de la antigua ley se rigen por ésta; los cumplidos después de su promulgación por la nueva.*

Así, se tiene que a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas concluidas totalmente antes de la entrada en vigencia de la nueva norma, esta no les resultaría aplicable, en aplicación del principio de irretroactividad, lo que guarda correlato con la teoría de los hechos cumplidos.

Por otro lado, a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas ocurridas y concluidas durante la vigencia de la nueva norma, esta les resulta de aplicación inmediata.

Ahora bien, si a partir de la entrada en vigencia de la nueva norma existen consecuencias de hechos, relaciones y situaciones jurídicas ocurridas durante la vigencia de la antigua norma, por aplicación inmediata de aquella norma, estas consecuencias se regularán por la nueva norma⁽⁶⁾.

En consecuencia, la nueva norma es de aplicación inmediata para todos los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen bajo su imperio y para las consecuencias pendientes de los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron bajo el imperio de la norma anterior.

4. En ese sentido, toda vez que antes de la derogación del numeral 2 de la Primera Disposición Final del TUO del SPOT, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encargaban la construcción, obligados a efectuar la detracción, en principio, podían deducir los gastos y/o costos respectivos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta; si al 31.12.2007 no hubiera habido alguna notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, a esa fecha el contribuyente tenía derecho a la deducción en cuestión por dicho ejercicio.

Ahora bien, considerando que a partir del 1.1.2008 la norma vigente a esa fecha ya no disponía que la validez de dicha deducción se encontraba supeditada a que, si hubiera habido cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, se hubiera cumplido

(Citado por RUBIO CORREA, Marcial. *Para Leer el Código Civil*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Fondo Editorial, 1985, p. 31.).

⁵ Según el principio de aplicación inmediata de las normas, éstas se aplican a los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen o tienen existencia mientras tales normas se encuentran vigentes. Por lo tanto, ante un supuesto de sucesión de normas en el tiempo, el principio de aplicación inmediata determina que las normas que reemplazan a otras se apliquen no sólo a los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produzcan o existan a partir de su vigencia; sino también a las consecuencias que sigan proyectando los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se hubieran producido o tenido existencia bajo la vigencia de las normas anteriores.

(VALLE BILLINGHURST, Andrés. "Breves comentarios acerca de la estabilidad tributaria en el Perú". En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores, Lima, 2006, págs. 255-256).

⁶ Refuerza lo dicho lo señalado por la doctrina nacional en el sentido que "La aplicación ultractiva de una norma derogada o modificada, debe ser prevista expresa e indubitablemente en una norma posterior, dado que se trata de un supuesto de excepción al principio de aplicación inmediata de las normas."

(Ibíd., pág. 256.)

con efectuar, con anterioridad a tales notificaciones, el depósito respectivo de la detracción realizada, no corresponde atribuirle a las notificaciones acaecidas cuando ya no estaba vigente el numeral 2 de la Primera Disposición Final del TUO del SPOT, el efecto de invalidar la deducción del costo y/o gasto correspondientes al ejercicio 2007 por las operaciones sujetas al SPOT realizadas y devengadas hasta el 31.12.2007, más aun cuando a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, considerando la situación a esa fecha, los gastos y/o costos en cuestión cumplían las condiciones necesarias para que se admita su deducción.

En ese sentido, los contribuyentes que no cumplieron con efectuar el depósito de la detracción por operaciones sujetas al SPOT realizadas durante el periodo 2007, y que fueron notificados por la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de estas obligaciones a partir del 2.1.2008, tenían derecho a deducir costo o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

CONCLUSIÓN:

Los contribuyentes que no cumplieron con efectuar el depósito de la detracción por operaciones sujetas al SPOT realizadas durante el periodo 2007, y que fueron notificados por la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de estas obligaciones a partir del 2.1.2008, tenían derecho a deducir costo o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Lima, 18 de marzo de 2013

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