

INFORME N.º 019-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula las siguientes consultas relacionadas con lo señalado en el Informe N.º 072-2017-SUNAT/5D0000⁽¹⁾ respecto del supuesto de pérdida del derecho a reintegro tributario por un año, establecido en el cuarto párrafo del artículo 48º de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC):

1. ¿La pérdida del derecho a reintegro tributario, prevista en el cuarto párrafo del artículo 48º de la Ley del IGV e ISC, constituye una sanción tributaria?
2. En los casos de agentes de retención, cuyas omisiones representen importes mínimos del total de operaciones en un período ¿resulta dable imponer la prohibición del reintegro por un año? Máxime si se subsanaron las situaciones, pagándose las retenciones y las multas dentro de un proceso de fiscalización, previo a la emisión de la resolución que resuelve la solicitud de devolución. En ese supuesto, ¿son aplicables los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración Tributaria?
3. ¿Se deniega la solicitud de reintegro tributario en el supuesto que el contribuyente subsane las retenciones omitidas y pague las multas correspondientes antes de la emisión de la resolución que resuelve su solicitud?
4. ¿La pérdida del derecho a reintegro tributario debe aplicarse a la totalidad de adquisiciones comprendidas en un año cuando solo se incumplió con retener a determinados clientes?
5. ¿Se produce la pérdida del derecho a reintegro tributario por un año en el caso que el contribuyente subsane las retenciones omitidas y pague las multas correspondientes antes de la emisión de la resolución que resuelve la solicitud de reintegro tributario?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, el Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, la Ley del IGV).

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i072-2017.pdf>).

- Reglamento de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. En principio, corresponde señalar que el beneficio tributario del reintegro tributario para la Región Selva⁽²⁾ actualmente no se encuentra vigente en los departamentos que conforman esta región⁽³⁾, por lo que partimos de la premisa que las consultas formuladas están circunscritas a solicitudes de reintegro presentadas durante la vigencia de dicho beneficio.

En cuanto a la primera consulta, el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede definir las infracciones y establecer sanciones.

En concordancia con ello, el artículo 164º del Código Tributario señala que constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Título I del Libro Cuarto del Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

Adicionalmente, el artículo 165º del mismo Código establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Por su parte, el artículo 180º del Código Tributario señala que la Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del mismo Código.

² De acuerdo con el artículo 45º de la Ley del IGV, se denominaba "Región", para efectos del reintegro tributario, al territorio comprendido por los departamentos de Loreto, Ucayali, San Martín, Amazonas y Madre de Dios.

³ El departamento de San Martín fue excluido del ámbito de aplicación de este beneficio mediante el artículo 2º de la Ley N.º 28575, publicada el 6.7.2005 y norma modificatoria. Igualmente, los departamentos de Amazonas, Ucayali, Madre de Dios y la Provincia de Alto Amazonas del Departamento de Loreto fueron excluidos del ámbito de aplicación del reintegro tributario para la Región Selva conforme con lo dispuesto en el artículo 6º del Decreto Legislativo N.º 978, publicado el 15.3.2007. Finalmente, el inciso a) del artículo 2º de la Ley N.º 30897, publicada el 28.12.2018, dispuso que se deje sin efecto el referido beneficio para el departamento de Loreto a partir del 1.1.2019.

Como se aprecia de las normas antes glosadas, la sanción tributaria es una consecuencia jurídica gravosa impuesta por la Administración Tributaria a un sujeto determinado para reprimir una conducta ilícita prevista previamente como infracción tributaria.

Estas consecuencias jurídicas gravosas se encuentran taxativamente señaladas en el artículo 180º del Código Tributario, pudiendo distinguirse entre sanciones pecuniarias y no pecuniarias. En cuanto a las primeras, el citado artículo solo contempla la multa, mientras que respecto de aquellas de carácter no pecuniario se ha previsto el comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos, el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y la suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Además, es preciso indicar que, en mérito del principio de legalidad contenido en la precitada Norma IV, tanto la infracción como la sanción deben encontrarse previamente establecidas por ley o decreto legislativo, en caso de delegación.

En efecto, si bien las infracciones tributarias se configuran por el incumplimiento de una obligación formal o sustancial, no toda contravención al ordenamiento tributario califica como infracción tributaria, pues debe previamente encontrarse tipificada como tal en una norma con rango de ley.

En igual sentido, no toda consecuencia jurídica desfavorable originada por el incumplimiento de una norma tributaria califica como sanción toda vez que dicha consecuencia debe encontrarse prevista como tal en una norma con rango de ley a fin de reprimir una conducta tipificada como infracción.

Esta finalidad represiva de una conducta tipificada como ilícita permite distinguir la sanción administrativa de aquellas otras consecuencias jurídicas gravosas o desfavorables derivadas del incumplimiento del ordenamiento jurídico, tales como las multas coercitivas, las medidas correctivas, provisionales y de seguridad, la atribución de responsabilidad, entre otras⁽⁴⁾.

Por tanto, se colige de lo antes expuesto que para distinguir la sanción tributaria de aquellas otras consecuencias jurídicas gravosas previstas en nuestro ordenamiento jurídico es preciso analizar por un lado si dicha consecuencia tiene como presupuesto la comisión de una conducta previamente tipificada como infracción y, por otro lado, si tiene una finalidad represiva de esta conducta ilícita.

⁴ En esa línea, a título ilustrativo resulta conveniente citar lo expuesto por el Tribunal Constitucional Español en el fundamento jurídico 9 de la STC N° 48/2003 (disponible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/docs/BOE/BOE-T-2003-5300.pdf>) en el sentido que: *“para determinar si una consecuencia jurídica tiene o no carácter punitivo habrá que atender, ante todo, a la función que tiene encomendada en el sistema jurídico. De modo que si tiene una función represiva y con ella se restringen derechos como consecuencia de un ilícito, habremos de entender que se trata de una pena en sentido material; pero si en lugar de la represión concurren otras finalidades justificativas deberá descartarse la existencia de una pena, por más que se trate de una consecuencia gravosa”*.

2. Ahora bien, en cuanto al reintegro tributario, tenemos que el primer párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV establece que los comerciantes de la Región que compren bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N.° 21503 y los especificados y totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938, provenientes de sujetos afectos del resto del país, para su consumo en la misma, tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del impuesto que estos le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en la Ley del IGV, en lo que corresponda.

Para tal efecto, el inciso e) del artículo 46° de la referida ley señala que uno de los requisitos que los comerciantes de la Región deberán cumplir para el goce del reintegro es efectuar y pagar las retenciones en los plazos establecidos, en caso hubieran sido designados como agentes de retención.

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 48° de la misma ley precisa que tratándose de comerciantes de la Región que hubieran sido designados agentes de retención, el reintegro solo procederá respecto de las compras por las cuales se haya pagado la retención correspondiente, según las normas sobre la materia.

Agrega el cuarto párrafo del mismo artículo que el agente que solicite el reintegro sin haber efectuado y pagado la retención o sin haber cumplido con pagar la retención efectuada, correspondiente al período materia de la solicitud, dentro de los plazos establecidos, no tendrá derecho a dicho beneficio por las adquisiciones comprendidas en un (1) año calendario contado desde el mes de la fecha de presentación de la mencionada solicitud.

Tal como se aprecia de las normas antes citadas, el reintegro tributario previsto en el artículo 48° de la Ley del IGV constituye un beneficio tributario otorgado a los comerciantes de la Región que cumplan con los requisitos y condiciones previstos en los artículos 46° y 48° de la Ley del IGV, el cual les permite recuperar el monto equivalente al IGV pagado en las compras de determinados bienes, realizadas a sujetos afectos del resto del país, para su consumo en la Región.

Dicho beneficio, como lo señala el Tribunal Fiscal⁽⁵⁾, tiene por objetivo que el impuesto trasladado en las compras y que no puede ser aplicado como crédito fiscal por los comerciantes de la Región, no forme parte del costo de los bienes.

Por otro lado, se observa que la limitación para el acceso al referido beneficio, prevista en el cuarto párrafo del precitado artículo 48°, surge como

⁵ Criterio expuesto en las RTFs N.°s 10087-2-2010, 00492-10-2011 y 02602-1-2012.

consecuencia de la presentación de una solicitud de reintegro tributario respecto de comprobantes de pago por los cuales no se efectuó ni pagó la retención correspondiente o no se cumplió con pagar la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, conducta que no se encuentra tipificada como infracción tributaria en el Título I del Libro Cuarto del Código Tributario ni en otras leyes o decretos legislativos.

Al respecto, cabe precisar que el solo hecho de no efectuar la retención⁽⁶⁾ o no pagar los tributos retenidos dentro de los plazos establecidos⁽⁷⁾, no produce la pérdida del derecho a reintegro tributario, pues de acuerdo con lo señalado en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV se requiere que se solicite el reintegro tributario por aquella operación en la que se incurrió en tales omisiones, lo cual reiteramos no constituye propiamente una infracción tributaria.

Adicionalmente, la pérdida o limitación para el goce de un beneficio tributario no constituye una consecuencia jurídica gravosa para el contribuyente, toda vez que ello no supone la imposición de cargas u obligaciones adicionales para este, sino el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en las condiciones previstas para la generalidad de los contribuyentes.

Asimismo, la pérdida o limitación para el goce de un beneficio tributario, como el reintegro tributario, no se encuentra dentro de la lista taxativa de sanciones prevista en el artículo 180° del Código Tributario.

En tal sentido, la pérdida del reintegro tributario prevista en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV no califica propiamente como una sanción tributaria por cuanto no se origina en la comisión de una conducta tipificada como infracción tributaria ni mucho menos tiene por finalidad reprimir esta clase de conducta.

3. Respecto de la segunda consulta, entendemos que la misma está referida a establecer si en determinadas circunstancias y por aplicación de los principios que limitan la potestad sancionadora de la Administración Tributaria es posible exceptuar o atenuar la pérdida del derecho a reintegro tributario, prevista en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado en el ítem 3 del rubro análisis del Informe N.° 072-2017-SUNAT/5D0000 que, de acuerdo a lo establecido expresamente en el cuarto párrafo del artículo 48° de la referida Ley, se producirá la pérdida del derecho a reintegro tributario cuando el comerciante de la Región que hubiera sido designado agente de

⁶ El numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario prevé como infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

⁷ El numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario establece como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

retención solicite el reintegro respecto de comprobantes de pago por los cuales, no efectuó ni pagó la retención correspondiente, o no cumplió con pagar la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos.

En el precitado informe también se concluyó que no se configura la causal de pérdida del derecho a reintegro tributario prevista en el cuarto párrafo del precitado artículo 48°, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando un contribuyente solicite el reintegro tributario solo respecto de los comprobantes de pago de las adquisiciones por las cuales efectuó y pagó la retención del IGV dentro del plazo, sin presentar ni solicitar el reintegro respecto de los cuales no cumplió esta condición.
- b) Cuando un contribuyente solicite el reintegro tributario respecto de los comprobantes de pago de las adquisiciones por los que no efectuó ni pagó la retención dentro de plazo, si posteriormente presenta un desistimiento de aquella solicitud y este es aceptado por la Administración Tributaria.

Conforme con ello, solo es determinante para que se configure el supuesto establecido en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV que el comerciante de la Región que hubiera sido designado agente de retención solicite el reintegro tributario y continúe con el trámite de dicha solicitud respecto de comprobantes de pago por los cuales, no efectuó ni pagó la retención correspondiente, o no cumplió con pagar la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, por lo cual para que se configure dicho supuesto no resulta relevante el importe de la retención ni la cantidad de operaciones en las que se incurrió en tal omisión.

En el mismo sentido, habiéndose comprobado el pago extemporáneo de la retención, tampoco será relevante para establecer la configuración del supuesto de pérdida del derecho a reintegro tributario el hecho de si el contribuyente subsanó el pago de la retención y efectuó el pago de la multa por tal omisión antes de la emisión de la resolución que resuelve la solicitud de reintegro tributario.

Asimismo, en la medida que la pérdida del derecho a reintegro tributario no constituye una sanción tributaria, conforme lo hemos señalado en el ítem anterior, no resultan aplicables los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, tales como el principio de non bis idem y proporcionalidad, previstos en el artículo 171° del Código Tributario.

En consecuencia, no es posible exceptuar o atenuar la pérdida del derecho a reintegro tributario por la totalidad de adquisiciones comprendidas en un año calendario contados desde el mes de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro tributario, cuando, de acuerdo a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV, el contribuyente solicitó el reintegro

tributario respecto de adquisiciones por las cuales, no efectuó ni pagó la retención correspondiente, o no cumplió con pagar la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, no siendo de aplicación los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración Tributaria contemplados en el artículo 171° del Código Tributario.

4. En cuanto a la tercera consulta, conforme se indicó en el ítem 1 del rubro análisis del mencionado Informe N.° 072-2017-SUNAT/5D0000, de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 46° de la Ley del IGV, en concordancia con el tercer párrafo del artículo 48° de la misma ley, los comerciantes de la Región que tengan la calidad de agentes de retención tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del IGV trasladado en sus adquisiciones comprendidas en el beneficio, consignado en los comprobantes de pago respecto de los cuales hayan cumplido con efectuar y pagar la retención en el plazo legalmente establecido.

En concordancia con ello, el numeral 7.2 del artículo 11° del Reglamento de la Ley del IGV, que regula lo relativo a la presentación de la solicitud de reintegro, dispone que en caso se trate de agentes de retención, la solicitud de reintegro deberá ser presentada luego de haber efectuado y pagado en los plazos establecidos el íntegro de las retenciones correspondientes a los comprobantes de pago registrados en el mes por el que se solicita el reintegro tributario.

En ese sentido, no otorgarán derecho a reintegro tributario, aquellas adquisiciones respecto de las cuales no se cumplió con efectuar y pagar el íntegro de la retención en los plazos establecidos, no habiéndose contemplado normativamente la posibilidad de subsanación de tal incumplimiento para la procedencia del reintegro tributario, razón por la cual corresponderá que se declare improcedente la solicitud en la parte referida a tales comprobantes de pago aun cuando pudiera haberse efectuado la subsanación del pago de la retención antes de la emisión de la Resolución que resuelve la solicitud de reintegro tributario. Ello, como se desarrolló en el rubro análisis del Informe N.° 072-2017-SUNAT/5D0000, no impedirá que proceda el reintegro tributario respecto de los comprobantes de pago que sustentan las adquisiciones por las que se efectuó y pagó oportunamente la retención del IGV, en la medida que se cumplan los demás requisitos previstos para el goce del reintegro.

5. En relación con la cuarta consulta, como lo hemos desarrollado en el ítem 2 del presente informe, aun cuando la omisión de retener o de pagar la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, se hubiera producido respecto de algunos clientes del total de operaciones comprendidas en la solicitud de reintegro tributario, la pérdida del derecho a reintegro tributario se producirá por la totalidad de adquisiciones comprendidas en un (1) año calendario contado desde el mes de la fecha de presentación de la referida solicitud, no siendo posible atenuar dicha consecuencia.

6. Respecto de la quinta consulta, de acuerdo con lo expuesto en el ítem 2 del presente informe, se producirá la pérdida del derecho a reintegro tributario por la totalidad de adquisiciones comprendidas en un (1) año calendario, contado desde el mes de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro tributario, cuando se verifique que dicha solicitud comprendía adquisiciones por las cuales no se efectuó la retención o no se pagó la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, aun cuando el contribuyente realice extemporáneamente el pago de la retención omitida y las multas correspondientes antes de la emisión de la resolución que resuelve su solicitud.

CONCLUSIONES:

En relación a las solicitudes de reintegro tributario de la Región Selva presentadas durante la vigencia de dicho beneficio:

1. La pérdida del derecho al reintegro tributario prevista en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV no constituye una sanción tributaria.
2. No son de aplicación los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración Tributaria contemplados en el artículo 171° del Código Tributario a la pérdida del derecho a reintegro tributario prevista en el cuarto párrafo del artículo 48° de la Ley del IGV, por lo que se producirá dicha consecuencia aun cuando la omisión de retener se haya verificado respecto de operaciones que representen importes mínimos del total de las adquisiciones objeto de la solicitud o se haya efectuado el pago de las retenciones omitidas y de las multas correspondientes antes de la emisión de la resolución que resuelva la solicitud de reintegro tributario.
3. En caso que un comerciante de la Región que tiene la calidad de agente de retención presente una solicitud de reintegro tributario, tanto respecto de comprobantes de pago por adquisiciones por las que efectuó y pagó la retención del IGV dentro del plazo, como por las que no cumplió con tal condición, corresponderá que se declare improcedente la solicitud en la parte referida a estos últimos comprobantes de pago, aun cuando se hubiera subsanado el pago de la retención antes de la emisión de la resolución que resuelve la solicitud de reintegro tributario, procediendo el reintegro respecto de los comprobantes de pago que sustentan las adquisiciones por las que se efectuó y pagó oportunamente la retención del IGV en la medida que se cumplan los demás requisitos previstos para el goce del reintegro.
4. La pérdida del derecho a reintegro tributario se producirá por la totalidad de adquisiciones comprendidas en un (1) año calendario contado desde el mes de la fecha de presentación de la referida solicitud, aun cuando la omisión de retener o de pagar la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, se hubiera producido respecto de algunos clientes del total de operaciones comprendidas en una solicitud de reintegro tributario.

5. Se producirá la pérdida del derecho a reintegro tributario por la totalidad de adquisiciones comprendidas en un (1) año calendario, contado desde el mes de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro tributario, cuando se verifique que dicha solicitud comprendía adquisiciones por las cuales no se efectuó la retención o no se pagó la retención efectuada, dentro de los plazos establecidos, aun cuando el contribuyente realice extemporáneamente el pago de la retención omitida y las multas correspondientes, antes de la emisión de la resolución que resuelve su solicitud.

Lima, 25 FEB. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS