

INFORME N.º 022-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con la facultad de determinación de la Administración Tributaria y la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Corresponde la emisión de una resolución de determinación si como consecuencia de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas (IGV) mayor a la consignada en la última declaración rectificatoria presentada por el contribuyente antes del 31.12.2016, cuya eficacia, con posterioridad a dicha fecha y antes de la fiscalización, le permitió solicitar y obtener una nota de crédito (devolución) o la compensación de la diferencia entre el monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en dicha rectificatoria?
2. En el caso anterior, si en la declaración original se hubiera consignado un IGV menor al determinado por la Administración Tributaria ¿El contribuyente incurre nuevamente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario con la presentación de la declaración rectificatoria que, habiendo surtido efecto, le permitió obtener la referida devolución o compensación, de forma independiente a la infracción incurrida con la presentación de la declaración original?
3. En el supuesto planteado en la primera consulta, si en la declaración original se hubiera consignado un IGV igual al determinado por la Administración Tributaria ¿El contribuyente incurre en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario con la presentación de la declaración rectificatoria que, habiendo surtido efecto, le permitió obtener la referida devolución o compensación?
4. En el caso de que resulten afirmativas las respuestas a la segunda y tercera consulta:
 - 4.1. ¿Cómo se debe efectuar el cálculo de la multa?
 - 4.2. ¿Desde cuándo corresponde computar el interés diario aplicable a la multa?
 - 4.3. ¿Cuál sería el régimen de gradualidad aplicable?

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).

- Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las 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, el Reglamento de Gradualidad).

ANÁLISIS:

1. El artículo 60º del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Por su parte, el numeral 88.1 del artículo 88º del citado Código señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La mencionada norma también indica que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria y que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Asimismo, el numeral 88.2 del precitado artículo 88º establece que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Precisa además que transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Añade que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efecto si dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Por otro lado, el artículo 61º del anotado Código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Adicionalmente, el artículo 76º del mismo Código define la resolución de determinación como el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

De las normas antes glosadas, se puede apreciar que el deudor tributario, en aquellos tributos en los que deba efectuar la determinación de la obligación tributaria, se encuentra obligado a presentar la declaración que contenga dicha determinación de forma correcta y sustentada. Esta declaración no tiene carácter definitivo en tanto puede ser modificada, dentro del respectivo plazo de prescripción, por el propio deudor tributario, antes o después del vencimiento del plazo para su presentación, así como por la Administración Tributaria, luego de un procedimiento de fiscalización.

Así, tenemos que aquella declaración que modifique la declaración original hasta el vencimiento del plazo para su presentación se denominará declaración sustitutoria, considerándose para todo efecto tributario a la última declaración que haya sido presentada hasta dicho término como si fuera la declaración original, independientemente de si determina igual, mayor o menor obligación tributaria a la consignada previamente.

En cambio, si la declaración que modifica la determinación de la obligación tributaria es presentada con posterioridad al plazo de vencimiento se le denominará declaración rectificatoria, siendo relevante el monto determinado en esta, puesto que surtirá efecto inmediatamente en caso determine igual o mayor obligación tributaria a la consignada previamente, o luego de transcurrido el plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación si determina una menor obligación tributaria y, en dicho plazo, la Administración Tributaria no hubiera emitido pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de sus datos.

A su vez, la determinación efectuada por el deudor tributario también puede ser modificada por la Administración Tributaria como resultado de un procedimiento de fiscalización a través de la correspondiente resolución de determinación, en la cual se establecerá la existencia de crédito o deuda tributaria. En este supuesto, a través de la resolución de determinación se modificará la determinación efectuada por el deudor tributario contenida en la última declaración tributaria que haya surtido efecto respecto del tributo y periodo fiscalizado.

En ese sentido, en el caso de que un deudor tributario modifique la determinación del IGV a través de una declaración rectificatoria que haya surtido efecto, y luego, en un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria determine que el monto de la obligación tributaria del IGV de dicho periodo asciende a un monto mayor al consignado por el contribuyente en tal declaración rectificatoria, corresponderá que se emita la respectiva resolución de determinación por el tributo omitido y los intereses correspondientes.

Por consiguiente, en cuanto a la primera consulta, al verificarse en un procedimiento de fiscalización que la obligación tributaria del IGV determinada por la Administración Tributaria asciende a un monto mayor al consignado por el contribuyente en la última declaración rectificatoria que surtió efecto, corresponde que la Administración Tributaria modifique la

determinación contenida en esta declaración, emitiendo la respectiva resolución de determinación que establezca la deuda tributaria por el tributo omitido y los intereses correspondientes, incluso si en base a dicha rectificatoria se hubiera solicitado y obtenido, con posterioridad al 31.12.2016 y antes de la fiscalización, la devolución o compensación de la diferencia entre el monto declarado y pagado originalmente y el tributo determinado en dicha rectificatoria.

2. En relación con las consultas vinculadas a la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es preciso indicar que este numeral, antes del 31.12.2016, tipificaba como 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.

A partir del 31.12.2016, con la vigencia del artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1311⁽¹⁾, se modificó el precitado numeral 1 del artículo 178°, estableciéndose 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 y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Como se aprecia, la infracción materia de análisis, tanto en su texto anterior como después de la citada modificación, busca sancionar el incumplimiento del deber formal previsto en el numeral 88.1 del artículo 88° del Código Tributario relativo a declarar de forma correcta y sustentada la determinación de la obligación tributaria⁽²⁾, por lo cual se mantiene como primer elemento del tipo infractor aquellas acciones u omisiones que constituyen una contravención a este deber, las cuales, incluso, pueden presentarse de forma concurrente en una misma declaración. Estas conductas son:

¹ Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario, publicado el 30.12.2016.

² El Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 12988-1-2009, publicada el 16.12.2009 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señaló que: *"el deber de declarar referido a la determinación de la obligación tributaria es definido como el deber jurídico a cargo del administrado que consiste en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho – integrantes del hecho imponible – que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y quantum de la obligación tributaria"*.

- a) 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.
- b) Aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos.
- c) Declarar cifras o datos falsos en las declaraciones.
- d) Omitir circunstancias en las declaraciones.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que no todo incumplimiento del deber de declarar correcta y verazmente constituye la infracción materia de análisis, puesto que el precitado numeral exige, adicionalmente, como segundo elemento del tipo infractor que las conductas antes mencionadas produzcan un perjuicio fiscal, determinado por las siguientes consecuencias, las cuales también pueden presentarse de forma concurrente:

- a) Influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o
- b) Generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor; y/o
- c) Generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

En este segundo elemento del tipo infractor se advierte el cambio legislativo, ya que hasta el 30.12.2016 bastaba para incurrir en la citada infracción que la omisión o inexactitud de la información contenida en la declaración influya en la determinación de la obligación tributaria, no siendo relevante que el pago del tributo hubiera sido efectuado en el monto debido⁽³⁾.

3. Ahora bien, otro aspecto que se debe tener en cuenta es el relativo a la aplicación de las normas tributarias sancionadoras. Al respecto, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario establece 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.

³ Sobre el particular, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 03392-4-2005, publicada en el diario oficial El Peruano el 8.6.2005 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, afirmó que el hecho que el pago del tributo pudiera haberse efectuado en el monto debido y dentro del plazo establecido legalmente, no enerva la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario ni la determinación de la multa correspondiente, toda vez que la obligación de pagar el tributo debido es distinta e independiente de la obligación de declarar incluyendo información fidedigna y veraz. Considerando ello, el Tribunal Fiscal estableció como criterio de observancia obligatoria que resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

Adicionalmente, el artículo 168° del Código Tributario dispone que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

En relación a ello, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 2000-4-1996, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señaló que cuando el citado artículo 168° establece que las normas tributarias que suprimen o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución, se refiere a que las infracciones cometidas durante un determinado régimen jurídico serán sancionadas conforme lo establecía dicho régimen, aun cuando la sanción no hubiere sido aplicada.

De lo anterior, se tiene que la modificación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, introducida por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1311, no es aplicable para aquellas infracciones cometidas con anterioridad al 31.12.2016⁽⁴⁾.

4. Siendo esto así y que en los supuestos materia de consulta se proponen hechos ocurridos antes y después de la modificación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, dispuesta por el Decreto Legislativo N.° 1311, resulta relevante determinar en qué momento se configura la infracción materia de análisis a fin de establecer la norma aplicable.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria señaló en el Informe N.° 037-2003-SUNAT/2B0000⁽⁵⁾ que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se incurre una sola vez por tributo y periodo atendiendo a que la determinación de la obligación tributaria es única por tributo y periodo.

Ello resulta consustancial con el principio non bis ídem previsto como un límite a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria en el artículo 171° del Código Tributario, el cual garantiza que un mismo hecho no sea sancionado más de una vez en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

En esa línea, en el Informe N.° 303-2002-SUNAT/K00000⁽⁶⁾ se concluyó que debe considerarse como fecha de comisión de esta infracción, la fecha en la que el contribuyente presentó su declaración-pago original conteniendo cifras o datos falsos. A partir de dicha fecha deberá actualizarse la sanción de multa respectiva, sea que tal declaración haya sido presentada antes del

⁴ Cabe señalar que la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.° 1311 dispuso la extinción de las multas correspondientes a la comisión de la infracción tipificada en numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, cometidas desde el 6.2.2004 hasta el 30.12.2016 debido, total o parcialmente, a un error de transcripción en las declaraciones, siempre que se cumpla concurrentemente con las condiciones establecidas en dicha disposición.

⁵ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i0372003.htm>).

⁶ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i3032002.htm>).

día de vencimiento, en dicha fecha o después, salvo que el contribuyente haya sustituido la misma dentro del plazo establecido para tal efecto.

Por otra parte, en el Informe N.º 180-2015-SUNAT/5D0000⁽⁷⁾ se estableció que, en la medida que la determinación de la obligación tributaria es única por tributo y periodo, la presentación de una declaración rectificatoria no puede configurar la infracción bajo análisis en forma independiente a la que se comete cuando el deudor presenta su declaración original determinando incorrectamente su obligación tributaria⁽⁸⁾, siendo que la presentación de una declaración rectificatoria en la que se determina una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario solo acredita la comisión de la infracción en cuestión⁽⁹⁾.

Cabe precisar que los informes antes citados parten de la premisa que la declaración original presentada por el deudor tributario contiene una determinación incorrecta de la obligación tributaria, por lo que en todos ellos se concluye que se incurre en la comisión de la infracción materia de análisis con la presentación de la declaración original.

Sin embargo, debe recordarse que esta infracción busca sancionar el incumplimiento del deber formal de declarar de forma veraz y fidedigna la determinación de la obligación tributaria, el cual es exigible en todo acto de determinación que presente el deudor tributario, sea este una declaración original o rectificatoria, por lo que tal incumplimiento puede configurarse incluso con la presentación de una declaración rectificatoria incorrecta que surtió efecto, si la declaración original que esta modificó hubiera sido efectuada correctamente.

En consecuencia, lo expuesto en los informes antes mencionados no significa que solo se incurra en la infracción materia de análisis con la presentación de la declaración original, sino más bien que los hechos que configuran la comisión de esta infracción, cometidos en la presentación de las declaraciones rectificatorias presentadas por el mismo tributo y periodo, quedarán subsumidos en el primer acto de determinación presentado por el deudor tributario con el que se incurrió en esta infracción, el cual será la declaración original en el supuesto que esta declaración haya sido realizada incorrectamente⁽¹⁰⁾ o la primera declaración rectificatoria incorrecta que haya surtido efecto, en caso se corrobore que la declaración original contenía información veraz y fidedigna.

⁷ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i180-2015.pdf>).

⁸ Similar criterio ha sido asumido en el Informe N.º 037-2003-SUNAT/2B0000 (precitado en la nota 5) y en el Informe N.º 037-2016-SUNAT/5D0000, este último disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i037-2016.pdf>).

⁹ Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 12988-1-2009, publicada en el diario oficial El Peruano el 16.12.2009, estableció como criterio de observancia obligatoria que la presentación de una declaración rectificatoria en la que se determina una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

¹⁰ Ello resulta coherente con lo señalado en los informes antes citados, puesto que en todos ellos, la declaración original contenía una determinación incorrecta, siendo este el primer acto de determinación con el que se incurrió en esta infracción.

De lo antes señalado, fluye que la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se configura con la presentación del primer acto de determinación del deudor tributario que, habiendo surtido efecto, contenga una determinación inexacta o no conforme con la realidad, aunque posteriormente el deudor tributario modifique dicha declaración, considerándose como fecha de comisión de esta infracción aquella en la que se presentó la primera declaración incorrecta.

En cuanto a las circunstancias previstas como segundo elemento del tipo infractor en el numeral 1 del citado artículo 178° es preciso indicar que estas deben ser consecuencia de la acción u omisión que configura el primer elemento del tipo, aunque no necesariamente se produzcan en el momento de presentación de la declaración, como ocurre en el caso de la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

En ese sentido, tales consecuencias deben ser evaluadas de acuerdo con el primer acto de determinación presentado por el deudor tributario con el que se incurrió en esta infracción, independientemente del mayor o menor perjuicio fiscal que originen los actos posteriores presentados por el contribuyente que modifiquen tal determinación⁽¹¹⁾.

Finalmente, en este punto es necesario anotar que la comisión de esta infracción se acreditará con un acto formal de determinación posterior que modifique la determinación efectuada por el contribuyente, permitiendo establecer el tributo omitido y/o el saldo o pérdida tributaria o crédito indebidamente declarado u obtenido, pudiendo ser este acto una declaración rectificatoria que haya surtido efecto o la emisión de una resolución de determinación⁽¹²⁾.

5. Considerando lo antes expuesto, en cuanto a la segunda consulta, se puede concluir que en el supuesto que se haya incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con la presentación de la declaración original, la presentación de una declaración rectificatoria por el mismo tributo y periodo que originó la obtención de una nota de crédito o la compensación por el pago en exceso sustentado en aquella no configurará la referida infracción de forma independiente a la incurrida con ocasión de la presentación de la declaración original, ni será tomada en cuenta a fin de determinar la multa aplicable a esta infracción.

¹¹ Así, en el citado Informe N.° 037-2016-SUNAT/5D0000 se afirmó que para efectos del cálculo de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario solo debe considerarse la diferencia entre lo determinado por la SUNAT y lo consignado por el deudor tributario en su declaración original, sin considerar las declaraciones rectificatorias que hubieran surtido efectos, en el supuesto que la referida infracción hubiera sido cometida con la presentación de la declaración original.

¹² Como se mencionó en la nota 9 del presente informe, el Tribunal Fiscal en la citada Resolución N.° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, estableció que la acreditación de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine una mayor obligación tributaria se realiza, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de modificar posteriormente dicha determinación a través del respectivo procedimiento de fiscalización o verificación. En tal caso, según los resultados de dicho procedimiento la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar la resolución de multa emitida por la infracción que se comprobó con la referida declaración rectificatoria, de conformidad con lo establecido por el artículo 108° del mismo Código.

Cabe señalar que el hecho que la solicitud y obtención de la devolución o compensación se produzca con posterioridad al 31.12.2016 tampoco tiene mayor incidencia en la configuración de la infracción y determinación de la multa correspondiente en el supuesto planteado pues, como lo hemos señalado, la normativa aplicable para la configuración de la infracción y la determinación de la multa será aquella que estuvo vigente al momento de incurrirse en la comisión de la infracción, lo cual ocurrió antes del 31.12.2016 con la presentación de la declaración original.

6. En relación con la tercera consulta, como lo hemos indicado precedentemente, se configurará la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con el primer acto de determinación del deudor tributario que, habiendo surtido efecto, contenga una determinación inexacta o no conforme con la realidad y produzca una o varias de las consecuencias establecidas en el referido numeral, de acuerdo al texto vigente al momento de comisión de la infracción, el cual será la primera declaración rectificatoria incorrecta en caso se corrobore que la declaración original contenía información veraz y fidedigna.

Ahora bien, en el supuesto planteado, como consecuencia del procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determinó que la obligación tributaria del IGV ascendía a un monto mayor al consignado en la declaración rectificatoria que surtió efecto, pero igual al determinado en la declaración original, con lo cual se verifica que el primer elemento del tipo de la infracción se concretó con la presentación de la referida declaración rectificatoria.

En cuanto al segundo elemento del tipo infractor, corresponde reiterar que aun cuando la devolución o compensación se hubiera solicitado y obtenido con posterioridad al 31.12.2016, tales hechos deben ser evaluados de acuerdo con el texto del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1311, puesto que el acto de determinación que originó tales circunstancias se presentó antes del 31.12.2016.

Al respecto, como hemos anotado, el citado numeral 1 del artículo 178°, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.° 1311, contemplaba como segundo elemento de la infracción que la declaración de cifras o datos falsos hubiera influido en la determinación de la obligación tributaria; y/o generado aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o generado la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

En el supuesto planteado, relativo a la devolución de la diferencia entre el tributo declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en la declaración rectificatoria que surtió efecto, se verifica la comisión de la anotada infracción en tanto que la referida declaración no solo influyó en la determinación de la obligación tributaria sino que además permitió la obtención de una nota de crédito negociable por tal devolución, la cual

devino en indebida al haberse sustentado en información que no se ajustaba a la realidad.

Por otra parte, también se verifica el segundo elemento del tipo infractor en el supuesto que se hubiera solicitado la compensación, pues, aunque esta circunstancia no se encontraba prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, ni siquiera después de su modificación, esta norma sí establecía como un elemento de la infracción que la declaración incorrecta haya influido en la determinación de la obligación tributaria, situación que se produjo con la declaración rectificatoria que habiendo surtido efecto determinó un tributo menor al que realmente correspondía.

7. Respecto de la cuarta consulta, solo cabe emitir pronunciamiento respecto de aquellas preguntas vinculadas al supuesto contemplado en la tercera consulta, puesto que en el caso de la segunda interrogante se ha concluido que no se aplicará una nueva multa independiente a la originada con la presentación de la declaración original.

Ahora bien, en cuanto al cálculo de la multa correspondiente, debe recordarse que esta se aplicará en función de la norma sancionatoria vigente al momento de comisión de la infracción, esto es, antes del 31.12.2016.

Sobre el particular, el primer ítem del rubro 6 de las Tablas I⁽¹³⁾ y II⁽¹⁴⁾ de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, antes de su modificación por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1311, establecía que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Asimismo, para el cálculo de la sanción de multa aplicable a la referida infracción, el inciso a) de la Nota 21 de las mencionadas Tablas I y II indicaba 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 periodo 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 periodo o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos 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

¹³ Aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría.

¹⁴ Aplicable, entre otros, a personas acogidas al Régimen Especial de Renta.

fiscal del período. En caso, el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.

A su vez, 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.

Como se aprecia de las normas antes citadas, la multa correspondiente al contribuyente que incurre en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario antes del 31.12.2016, es el 50% del tributo omitido en el supuesto que la declaración hubiera influido en la determinación de la obligación tributaria, el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente en caso la declaración hubiera generado aumentos indebidos de saldos o créditos a favor del deudor tributario, el 15% de la pérdida indebidamente declarada si la declaración incorrecta hubiera generado una pérdida y el 100% del monto devuelto indebidamente si en mérito de la declaración incorrecta se hubiera obtenido notas de crédito negociables u otros valores similares, habiéndose establecido adicionalmente reglas especiales en los supuestos que concurran más de una circunstancia.

En relación a ello, esta Administración Tributaria ha señalado en el Informe N.º 167-2010-SUNAT/2B0000⁽¹⁵⁾ que en el supuesto que concurran dos circunstancias que configuren la comisión de la infracción y no exista regla especial sobre tales supuestos, deberá calcularse la multa correspondiente mediante la adición de las multas aplicables por cada circunstancia⁽¹⁶⁾.

Así pues, en el supuesto que la declaración incorrecta que configura la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes del 31.12.2016, influya en la determinación de la obligación tributaria y, adicionalmente, genere la obtención indebida de una nota de crédito, la multa aplicable debe calcularse mediante la adición del 50% del tributo omitido y el 100% del monto indebidamente devuelto.

De otro lado, en el caso de que en mérito de la declaración incorrecta el contribuyente hubiera solicitado y obtenido una compensación, la multa aplicable será el 50% del tributo omitido puesto que en este supuesto la infracción se configuró porque tal declaración influyó en la determinación de la obligación tributaria.

¹⁵ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i167-2010.pdf>).

¹⁶ Debe tenerse presente que ello no infringe el principio de "no concurrencia de infracciones" a que alude el artículo 171° del Código Tributario, pues, de acuerdo con el numeral 6 del artículo 248° del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General (aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-MINJUS, publicado el 25.1.2019), dicho principio supone que una misma conducta califique como más de una infracción, lo cual no ocurre en el supuesto analizado en el cual una misma conducta, esto es, la declaración incorrecta ha conllevado a la omisión de un tributo y la obtención indebida de nota de crédito negociable, hecho que configura una sola infracción.

Por su parte, respecto del cómputo de intereses moratorios, tenemos que el artículo 181° del TUO del Código Tributario establece que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere su artículo 33° y que dicho interés se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

En el supuesto de la tercera consulta, tanto en el caso que se hubiera solicitado y obtenido la devolución como la compensación, la comisión de la infracción materia de análisis se produjo con la presentación de la declaración rectificatoria que, habiendo surtido efecto, determinó un menor tributo al que realmente correspondía, por lo que, de acuerdo con la precitada norma, corresponderá la aplicación de intereses moratorios desde la presentación de la referida declaración rectificatoria.

Finalmente, en cuanto al régimen de gradualidad aplicable, el numeral 1 del artículo 13°-A del Reglamento de Gradualidad señala que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa:

- a) Será rebajada en un noventa y cinco por ciento (95%) si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.
- b) Será rebajada en un setenta por ciento (70%) si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que:
 - b.1) Se cumpla con la cancelación del tributo en cuyo caso la rebaja será de noventa y cinco por ciento (95%).
 - b.2) Se cuente con un fraccionamiento aprobado, en cuyo caso la rebaja será de ochenta y cinco por ciento (85%).
- c) Será rebajada en un sesenta por ciento (60%) si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efecto la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario respecto de la resolución de 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 146° del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Como se aprecia del artículo antes mencionado, en el supuesto que luego de un procedimiento de fiscalización se hubiera notificado la correspondiente resolución de determinación estableciendo el tributo omitido así como la respectiva resolución de multa por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, solo cabe aplicar el régimen de gradualidad previsto en los precitados incisos c) y d), según corresponda.

En tal sentido, en el supuesto contemplado en la tercera consulta, luego de notificadas las respectivas Resoluciones de Determinación y de Multa, solo resulta aplicable el régimen de gradualidad previsto en los incisos c) y d) del precitado numeral 1 del artículo 13°-A del Reglamento de Gradualidad, según corresponda.

CONCLUSIONES:

1. Corresponde la emisión de una resolución de determinación si como consecuencia de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una obligación tributaria del IGV mayor a la consignada en la última declaración rectificatoria presentada por el contribuyente, respecto del tributo y periodo fiscalizado, cuya eficacia le permitió al contribuyente con posterioridad al 31.12.2016 y antes de la fiscalización, solicitar y obtener la devolución o compensación de la diferencia entre monto el declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en dicha rectificatoria.
2. En el supuesto que un contribuyente antes del 31.12.2016 hubiera presentado una declaración rectificatoria del IGV de un determinado periodo, declarando un menor tributo al consignado en la declaración original, y luego de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria a través de una resolución de determinación establezca una obligación tributaria mayor a la consignada en la declaración original y en la declaración rectificatoria, no se incurre nuevamente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con la presentación de la referida declaración rectificatoria, de forma independiente a la infracción incurrida con la presentación de la declaración original, ni será tomada en cuenta a fin de determinar la multa aplicable a esta infracción, aun cuando dicha rectificatoria hubiera sustentado, con posterioridad al 31.12.2016 y antes de la fiscalización, la obtención de una nota de crédito o la compensación del monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en dicha rectificatoria.

3. En el supuesto que un contribuyente antes del 31.12.2016 hubiera presentado una declaración rectificatoria del IGV de un determinado periodo, declarando un menor tributo al consignado en la declaración original y, luego de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria a través de una resolución de determinación establezca una obligación tributaria mayor a la determinada en la declaración rectificatoria e igual a la consignada en la declaración original, se configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.º 1311, con la presentación de la referida declaración rectificatoria.
4. En el caso anterior:
- a) Si el contribuyente, con posterioridad al 31.12.2016 y antes del procedimiento de fiscalización, hubiera solicitado la devolución y obtenido una nota de crédito por la diferencia entre el monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en la referida rectificatoria, el monto de la multa aplicable corresponderá a la adición del 50% del tributo omitido y el 100% del monto indebidamente devuelto.
 - b) Si el contribuyente, con posterioridad al 31.12.2016 y antes del procedimiento de fiscalización, hubiera solicitado y obtenido la compensación de la diferencia entre el monto declarado y pagado originalmente y el menor tributo consignado en la referida rectificatoria, el monto de la multa aplicable corresponderá al 50% del tributo omitido.
 - c) En los supuestos a) y b), la infracción se comete con la presentación de la citada declaración rectificatoria, correspondiendo la aplicación de intereses moratorios desde dicha fecha.
 - d) En los supuestos a) y b), el régimen de gradualidad aplicable, en el caso de que se haya notificado las respectivas resolución de determinación y resolución de multa por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, será el previsto en los incisos c) y d) del artículo 13°-A del Reglamento de Gradualidad, según corresponda.

Lima, 25 FEB. 2019

Original firmado por:

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

rga
CT0476-2017/CT0481-2017/CT0482-2017/
CT0483-2017CT0484-2017/CT0485-2017/CT0486-2017
CÓDIGO TRIBUTARIO – Determinación de la Obligación Tributaria – Aplicación de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.