

INFORME N.º 180-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si para la determinación de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría, cometida antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311 a dicho artículo, deberá considerarse los montos efectivamente pagados por el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) en la parte que hayan sido aplicados contra el pago de regularización del referido Impuesto a la Renta.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento").
- Ley N.º 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "Ley del ITAN").
- Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, Reglamento del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicado el 16.2.2005 (en adelante, "Reglamento del ITAN").
- 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, "Código Tributario").

ANÁLISIS:

1. El inciso b) del artículo 88º de la LIR dispone que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones del Impuesto a la Renta, deducirán de su impuesto, entre otros, los créditos contra dicho tributo.

Asimismo, el inciso a) del artículo 52º del Reglamento señala que al impuesto a la renta determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, según el orden que establece, los créditos indicados en dicho artículo, siendo uno de estos, los créditos con derecho a devolución.

Por su parte, el artículo 8º de la Ley del ITAN indica que el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del ITAN podrá utilizarse como crédito:

- a) Contra los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto, y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta⁽¹⁾.
- b) Contra el pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable al que corresponda⁽²⁾.

Agrega que solo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, el impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago.

Adicionalmente, el artículo 10º del Reglamento del ITAN indica que, si luego de acreditar el ITAN contra los pagos a cuenta mensuales y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio por el cual este se pagó, quedara un saldo no aplicado, tal saldo podrá ser devuelto de acuerdo con lo señalado en el tercer párrafo del artículo 8º de la Ley del ITAN, sin que pueda aplicarse contra futuros pagos del Impuesto a la Renta.

Como se aprecia, el ITAN efectivamente pagado por los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta puede ser utilizado a opción de aquellos como crédito contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta y/o contra el pago de regularización de dicho impuesto, siendo que, en caso resulte un saldo no aplicado, podrá solicitarse su devolución, tratándose, por lo tanto, de un crédito con derecho a devolución que puede ser aplicado contra el Impuesto a la Renta.

2. Ahora bien, en relación con la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, es preciso indicar que este numeral, antes de la vigencia del artículo 4º del Decreto Legislativo N.º 1311⁽³⁾, 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

¹ Acorde con ello, el inciso d) del artículo 9º del Reglamento del ITAN señala que, para efecto de la aplicación del crédito por ITAN a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sólo se considerará el impuesto efectivamente pagado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta contra el cual podrá ser aplicado. Añade que el impuesto efectivamente pagado con posterioridad al referido vencimiento sólo podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no hayan vencido y hasta el pago a cuenta correspondiente al período tributario diciembre del mismo ejercicio.

² El inciso e) del artículo 9º del Reglamento del ITAN señala que el impuesto efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero, en la parte que no haya sido aplicada como crédito contra los pagos a cuenta de dicho impuesto, constituirá el crédito a aplicarse contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, a que se refiere el inciso b) del artículo 8º de la ley.

³ Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario, publicado el 30.12.2016.

deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares⁽⁴⁾⁽⁵⁾.

A su vez, según lo previsto en la Tabla I⁽⁶⁾ de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, antes de su modificación por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.º 1311, la referida infracción, se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o el 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.

Para el cálculo de la indicada multa, el inciso a) de la Nota 21 de la mencionada Tabla I establecía 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; siendo que para estos efectos no se tomaría 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.

Adicionalmente, la citada nota señalaba que, tratándose del Impuesto a la Renta, debía entenderse por tributo resultante, al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior, y que, si los referidos créditos excedieran el impuesto calculado, el resultado será considerado saldo a favor.

Fluye de las citadas normas que, tratándose del Impuesto a la Renta, se ha establecido una regla especial para la determinación de la multa aplicable a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.º 1311, la cual expresamente reconoce que para tales efectos debe considerarse los créditos con y sin derecho a devolución aplicados contra dicho Impuesto, con excepción del saldo a favor del período anterior.

⁴ Es del caso indicar que este texto fue introducido por el Decreto Legislativo N.º 981, publicado el 15.3.2007 y vigente desde el 1.4.2007.

⁵ A partir del 31.12.2016, con la vigencia del artículo 4° del Decreto Legislativo N.º 1311, 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.

⁶ Aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría.

Así pues, dado que los montos efectivamente pagados por el ITAN constituyen créditos con derecho a devolución, tales créditos, en la parte que hayan sido aplicados contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría, deberán ser considerados para la determinación de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta, cometida antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311.

CONCLUSIÓN:

Para la determinación de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta, cometida antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311 a dicho artículo, deberá considerarse los montos efectivamente pagados por el ITAN en la parte que hayan sido aplicados contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente.

Lima, 21 NOV. 2019

Original firmado por:

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

ncf

CT0117-2018

CÓDIGO TRIBUTARIO: Determinación de la multa correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario – Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.