

INGRESO EN RECAUDACIÓN: A PROPÓSITO DE LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Aprueban el Reglamento de Ley N° 30056 en lo referido al crédito por gastos de capacitación, gastos de investigación científica, tecnológica o de innovación tecnológica y pronto pago.

A partir del 1 de Julio del 2012, mediante Decreto Legislativo N° 1110, se modificó el numeral 9.3 del artículo 3° del Decreto Legislativo 940, con la finalidad de incluir, como causal para el ingreso en recaudación de los fondos depositados en las cuentas de detracciones del Banco de la Nación, incurrir en la infracción contenida en el Numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario ¹.

El tema es delicado, si se toma en consideración que absolutamente todas las empresas en algún momento han rectificado sus declaraciones juradas - en forma inducida o voluntaria - por lo que, si dichas empresas realizan operaciones sujetas a detracción, potencialmente estarán sujetas al procedimiento de ingreso en recaudación- como viene sucediendo los últimos meses -, sin aparente argumento de defensa alguno, pues la infracción es de carácter objetivo ².

Consideramos, por el contrario, que existen suficientes argumentos jurídicos para rechazar la posición de la SUNAT en este extremo, los mismos que desarrollaremos a continuación:

1. En primer lugar, debemos indicar que la SUNAT no ha regulado el procedimiento de ingreso en recaudación por la comisión de la infracción del Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

¹ 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.

² El procedimiento se inicia con una Comunicación de Intendencia de la SUNAT dándole un plazo de diez días hábiles al contribuyente para que "presente documentos, declaraciones o hechos que a su juicio acrediten no haber cometido la infracción", lo cual, como es obvio, es imposible de desvirtuar, pues si se notifica dicha comunicación es porque, efectivamente, el contribuyente ha rectificado sus declaraciones juradas y por lo tanto cometió la infracción del Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

INGRESO EN RECAUDACIÓN: A PROPÓSITO DE LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En efecto, nótese que el numeral 9.3 del Artículo 9) del Decreto Legislativo N) 940, dispone que el Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3.
 - b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
 - c) No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.
 - d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174, numeral 1 del artículo 175, numeral 1 del artículo 176, numeral 1 del artículo 177 o numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario ³.
 - e) Se hubiera publicado la resolución que dispone la difusión del procedimiento concursal ordinario o preventivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley N) 27809 – Ley General del Sistema Concursal.”
2. Ahora bien, en virtud de lo dispuesto por la citada norma, en el artículo 26) de la Resolución de Superintendencia N) 183-2004/SUNAT la Administración Tributaria estableció, como correspondía, el procedimiento a seguir para el ingreso como recaudación de los montos depositados en cada una de las causales del Numeral 9.3 del artículo 3° del Decreto Legislativo 940.

A continuación citamos lo dispuesto por el referido artículo:

“Artículo 26°.- Causales y procedimiento de ingreso como recaudación

26.1 Los montos depositados serán ingresados como recaudación cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las situaciones previstas en el numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, para lo cual se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- b) El titular de la cuenta incurrirá en la situación prevista en el inciso a) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley cuando se verifiquen las siguientes inconsistencias, salvo que éstas sean subsanadas mediante la presentación de una declaración rectificatoria, con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT sobre el particular:
 - b.1) El importe de las operaciones gravadas con el IGV que se consigne en las declaraciones de dicho impuesto, sea inferior al importe de las operaciones de venta y/o prestación de servicios respecto de las cuales se hubiera efectuado el depósito.
 - b.2) El importe de los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta que se consigne en las declaraciones de dicho impuesto, sea inferior al importe de las operaciones de venta y/o prestación de servicios por los cuales se hubiera efectuado el depósito.
- c) La situación prevista en el inciso b) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, se presentará cuando el titular de la cuenta tenga la condición de domicilio fiscal no habido a la fecha de la verificación de dicha situación por parte de la SUNAT.

³ El texto anterior al 1 de julio de 2012, era el siguiente:

d) Haber incurrido en las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 173, numeral 1 del artículo 174, numeral 1 del artículo 175, numeral 1 del artículo 176, numeral 1 del artículo 177 y el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario

INGRESO EN RECAUDACIÓN: A PROPÓSITO DE LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

- d) Tratándose de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario a la que se refiere el inciso d) numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, se considerará la omisión a la presentación de las declaraciones correspondientes a los siguientes conceptos, salvo que el titular de la cuenta subsane dicha omisión hasta la fecha de verificación por parte de la SUNAT.
- e) Tratándose de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario a la que se refiere el inciso d) numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, se considerarán los siguientes libros y registros;
3. Como puede verse, de la lectura de la norma reglamentaria citada en el numeral anterior, cada una de las causales contenidas en el Numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 ha sido desarrollada por la SUNAT, en virtud de su potestad discrecional, pues si bien la infracción en materia tributaria se determina en forma objetiva⁵, la ley obliga a la Administración a reglamentar en qué casos y bajo qué condiciones la comisión de la infracción dará lugar al ingreso en recaudación. Sin embargo, hasta la fecha, la SUNAT no ha regulado
- el procedimiento que debe seguir para el ingreso como recaudación de los montos depositados en caso que el contribuyente incurra en la infracción del numeral 1 del Artículo 178) del Código Tributario, lo que ocasiona que este supuesto de recaudación devenga en inaplicable.
4. Recuérdese que lo dispuesto por el numeral 9.3 del Artículo 9) del Decreto Legislativo N) 940, es imperativo, por lo que, la falta de reglamentación del procedimiento, denota la ausencia de regulación de un aspecto sin el cual la SUNAT no puede ingresar como recaudación el dinero de la cuenta de detracciones de un contribuyente. Es por este motivo que, en el caso de las otras causales, la Administración ha detallado en qué casos se está incurrido en las mismas, lo que no ha sucedido hasta la fecha respecto del numeral 1 del artículo 178°.

Así por ejemplo, no resulta razonable ni proporcional que se ingrese en recaudación los depósitos del contribuyente en su cuenta de detracciones, cuando ha subsanado voluntariamente la omisión y pagado por lo tanto el tributo omitido y la multa correspondiente, pues en estos casos no hay perjuicio fiscal.

Como bien señala la Defensoría del Contribuyente en el Oficio N° 0493-2013-EF/10.04, si el contribuyente cumplió con subsanar la infracción materia de análisis y con pagar la multa respectiva, en aplicación del principio de razonabilidad, según el cual, debe existir una adecuada proporción entre el medio a emplear (el ingreso como recaudación) y el fin público a tutelar (asegurar la recaudación), no resulta procedente que la Administración Tributaria invoque dicha infracción como causal para el ingreso en recaudación, toda vez que a dicha fecha no existiría un defecto que remediar o un daño que resarcir.

Tampoco resulta razonable, ni proporcional, que se otorgue el mismo tratamiento a contribuyentes que, habiendo cometido la infracción del Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se encuentran en diferentes situaciones de hecho o de derecho. Así por ejemplo, se tiene casos de contribuyentes sujetos a los regímenes de retención, percepción y detracción, a la vez, lo que implica que sus ingresos sufren una importante disminución producto de la aplicación de estos tres regímenes, por lo que, entendemos no es posible aplicar a dichos contribuyentes el mismo tratamiento que el otorgado a un contribuyente que sólo está sujeto a detracción, o a detracción y retención.

Se han presentado casos de contribuyentes que han omitido ingresos o aumentado indebidamente un crédito fiscal en importes que no representan ni el 10 del importe depositado en sus cuentas de detracciones; sin embargo, la SUNAT ordena el ingreso de todo el dinero en recaudación; sin considerar en absoluto la proporcionalidad.

INGRESO EN RECAUDACIÓN: A PROPÓSITO DE LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

5. También resulta manifiestamente ilegal que la Administración Tributaria incluya en el Anexo de la Comunicación de Intendencia, con la que se inicia el procedimiento de ingreso en recaudación, infracciones cometidas antes del 1 de julio de 2012. Como se sabe, la inclusión de la infracción contenida en el Numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, como causal de ingreso en recaudación, recién produjo como consecuencia de la publicación del Decreto Legislativo N) 1110, vigente a partir del 01.07.2012. Siendo esto así, aun cuando se hubiera detectado, en el mes de octubre, la omisión parcial del IGV del mes de mayo 2012, debemos entender que la infracción se cometió en el mes de junio de 2012; es decir, cuando dicha omisión no constituía una causal para ingreso en recaudación.
6. Otro aspecto que debe tomarse en cuenta es que la Administración Tributaria no es absolutamente discrecional, al extremo de decidir no reglamentar un procedimiento cuando la Ley expresamente la obliga a hacerlo, pues como bien señala el Tribunal Constitucional⁴:

“Cuando la Administración ejerce un poder discrecional, como en este caso, para que este no se convierta en arbitrario, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. En esta dirección, “El único poder que la Constitución acepta como legítimo, en su correcto ejercicio, es, pues, el que se presenta como resultado de una voluntad racional, es decir, de una voluntad racionalmente justificada y, por lo tanto, susceptible de ser entendida y compartida por los ciudadanos y, en esa misma medida, de contribuir a renovar y reforzar el consenso sobre el que descansa la convivencia pacífica del conjunto social” (Tomas - Ramón Fernández, De la Arbitrariedad del legislador. Una crítica a la jurisprudencia constitucional, Madrid, 1998, pp. 95-96)”

La discrecionalidad, así entendida, implica entonces que, ante mismo supuesto de hecho, la Administración pueda elegir o determinar, entre varias opciones o soluciones igualmente válidas, la que considere más conveniente, aplicando los principios de Igualdad, Legalidad, Proporcionalidad y Razonabilidad.

En el caso que nos ocupa, no se puede señalar que absolutamente todos los contribuyentes incurso en las diferentes causales de ingreso en recaudación se encuentran en la misma situación, y en el caso específico de la infracción contenida en el Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es preciso que se reglamente el

procedimiento de ingreso en recaudación - lo que a la fecha no ha ocurrido - teniendo en cuenta las situaciones jurídicas de los contribuyentes afectados con esta decisión.

Finalmente, es cuestionable que pese a la existencia de una sentencia del Poder Judicial⁵ que ordenó a la Administración Tributaria liberar los fondos de la cuenta de detracciones a un contribuyente al que se le había ingresado en recaudación sus depósitos - que habían cubierto con exceso la multa impuesta - se prosiga con esta conducta de negar dicha liberación, bajo el argumento que el monto ingresado en recaudación puede y debe ser aplicado a obligaciones tributarias.

Como ha señalado el Supremo Tribunal:

“dicho argumento se contradice con el numeral 9.2 del artículo 9° del Decreto Legislativo 940, que faculta al titular de la cuenta de detracción solicitar la libre disposición de su cuenta, en tanto no señala de manera expresa y concreta las obligaciones tributarias que además de la resolución de multa, se encuentran pendientes de pago, para oponerse a la disposición del saldo, careciendo de legalidad

⁴ Sentencia recaída en el Exp. N) 274-99-AA/ TC

⁵ Casación 3419-2009-LIMA, 14 Junio 2011

INGRESO EN RECAUDACIÓN: A PROPÓSITO DE LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

la postura unilateral de la administración de suponer que el saldo pendiente puede ser aplicado a obligaciones tributarias futuras o posteriores, cuando no existe obligación tributaria pendiente (;) hecho que denota arbitrariedad en la actuación administrativa al sobrepasar los límites del ejercicio de su potestad, no sólo por la cuantía del monto del fondo, que en este caso es cuantiosa, sino por rebasarlos principios de razonabilidad y proporcionalidad”

Es decir que, una vez ingresado el dinero en recaudación y satisfecha que sea la deuda pendiente de pago del contribuyente, la Administración Tributaria no tiene la facultad sino la obligación de liberar los fondos no aplicados, en tanto el contribuyente lo haya solicitado, cumpliendo los plazos y requisitos establecidos.

Urge pues una reforma al Régimen de Deduciones y una corrección de la actuación de la Administración Tributaria, bajo parámetros de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad; en caso contrario, la recaudación “a toda costa” se impondrá a la labor técnica y profesional que la SUNAT debe practicar.



Para el siguiente Boletín.
Si tiene alguna noticia o
información que le gustaría
compartir, sírvase contactar a :

David Bravo
Tax Associate Consultant
Estela Alviz
Tax Senior Manager

T: (511) 372 6262
consultas.tax@rsmperu.com

RSM International Oficina Ejecutiva

Jean Stephens
Chief Executive Officer
Kevin Chowdhay
Technical Manager
Mark Pullen
Technical Manager

RSM Panez, Chacaliza & Asociados

Julio Panez, Chairman

RSM Perú

Marcos Chacaliza,
Chairman
Virgilio Castro,
International Contact Partner
T: (511) 372 6262



Sponsored by



El objeto de esta publicación no es brindar una asesoría específica de impuestos, negocios o inversiones. Ni los autores de esta publicación ni Panez, Chacaliza & Asociados, aceptarán responsabilidad alguna por cualquier error u omisión o por las pérdidas ocasionadas a toda persona u organización que actúe o se abstenga de actuar como resultado del material vertido en esta publicación. Todas las opiniones expresadas son aquellas de los autores de esta publicación y no necesariamente la opinión de Panez, Chacaliza & Asociados. Usted debe solicitar una asesoría específica independiente antes de tomar cualquier decisión de impuestos, negocios o inversiones.

RSM International es la marca usada por una red de Firmas independientes de auditoría, contabilidad y consultoría. Cada miembro de la red es una Firma legalmente separada e independiente. La marca pertenece a RSM International Association. La red es administrada por RSM International Limited. Ni RSM International Limited ni RSM International Association brindan servicios de auditoría, contabilidad o consultoría. La red que usa la marca RSM International no es, por sí misma, una persona jurídica separada de ningún tipo en ninguna jurisdicción.