

INFORME N.º 0180-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

1. Se plantea el caso de un contribuyente que presenta su declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas en la que consigna un determinado tributo, siendo que posteriormente presenta una primera declaración rectificatoria en la que declara un mayor tributo al consignado en su declaración original, por lo que esta surte efectos inmediatamente, cumpliendo con cancelar el tributo omitido y la multa correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario más los intereses moratorios respectivos.

Asimismo, el mencionado contribuyente presenta una segunda declaración rectificatoria en la que declara un menor tributo al consignado en la primera declaración rectificatoria, tributo que es igual al que declaró en su declaración original, siendo que dicha segunda declaración surtió efectos dentro de los 45 días hábiles siguientes a su presentación, al no haber la Administración Tributaria emitido pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de los datos contenidos en esta declaración. Posteriormente, la Administración fiscaliza al citado contribuyente y determina un mayor tributo que el consignado en la segunda declaración rectificatoria, tributo que es igual al declarado por aquel en la primera declaración rectificatoria.

Al respecto, se consulta si se incurre nuevamente en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario cuando producto de una fiscalización, la Administración Tributaria determina un mayor tributo al declarado por el contribuyente en su segunda declaración rectificatoria, tributo que es igual al que declaró en su primera declaración rectificatoria, teniendo en cuenta que, con ocasión de esta, cumplió con pagar la multa respectiva.

2. De otro lado, se plantea el caso de un contribuyente que presenta su declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas en la que consigna un determinado tributo y que presenta una declaración rectificatoria en la que declara un menor tributo, siendo que esta declaración surte efectos dentro de los 45 días hábiles siguientes a su presentación, al no haber la Administración Tributaria emitido pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de los datos contenidos en esta declaración. Posteriormente, la Administración fiscaliza a dicho contribuyente y determina un mayor tributo que el declarado en su declaración rectificatoria.

Al respecto, se consulta:

- a) ¿El monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario debe calcularse tomando como base la diferencia entre el tributo determinado por la Administración producto de la fiscalización y: (i) el tributo consignado por el contribuyente en su declaración original; o, (ii) el tributo consignado por el contribuyente en su declaración rectificatoria?

- b) ¿El interés diario aplicable a la referida multa debe computarse desde la fecha en que el contribuyente presentó: (i) su declaración original; o, (ii) su declaración rectificatoria?

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”).

ANÁLISIS:

1. El numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario establece 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 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.

Al respecto, en el Informe N.º 037-2003-SUNAT/2B0000⁽¹⁾ se ha señalado que *estando a que la determinación de la obligación tributaria es única por tributo y período, la aludida infracción se configurará por cada determinación incorrecta efectuada por el deudor, aun cuando la misma esté contenida en una declaración que, al amparo de lo establecido en el artículo 88º del Código Tributario, haya sido rectificadora por el deudor en una o varias oportunidades. Vale decir, sin perjuicio que dicha determinación resulte de una sola declaración (la declaración original) o de varias (la declaración original y una o diversas declaraciones rectificatorias).*

Agrega que *la presentación de una declaración rectificatoria no podrá configurar la infracción materia de análisis en forma independiente a la que se configura cuando el deudor presenta su declaración original determinando incorrectamente su obligación tributaria.*

De lo anterior fluye que, toda vez que la determinación de la obligación tributaria es única por tributo y período, y que, por ende, la presentación de una declaración rectificatoria no puede configurar la infracción bajo análisis en forma independiente a la que se configura cuando el deudor presenta su declaración original determinando incorrectamente su obligación tributaria; y siendo que, además, 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⁽²⁾; con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

² Esto es, solo prueba la certeza o realidad de la comisión de la infracción, que acaece siempre en el momento en que el deudor presenta su declaración original determinando incorrectamente su obligación tributaria.

se determina una mayor obligación que la determinada en la declaración original, no se incurre, por ella misma, en la infracción en cuestión.

Así pues, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario presenta su declaración original determinando incorrectamente su obligación tributaria y no con la presentación de una o varias declaraciones rectificatorias.

En tal sentido, en cuanto a la pregunta del numeral 1 del rubro “materia” del presente informe, se puede afirmar que tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas determinando una mayor obligación tributaria, habiendo cumplido con cancelar el tributo omitido y la multa correspondiente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario más los intereses moratorios respectivos y, que posteriormente presentó una segunda declaración rectificatoria en la que determinó la misma obligación tributaria que en su declaración original, no incurre nuevamente en la mencionada infracción cuando producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una mayor obligación tributaria que la consignada en su segunda declaración rectificatoria, pero igual a la determinada en su primera declaración rectificatoria.

2. En cuanto al monto de la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es pertinente indicar que de acuerdo con lo previsto en las Tablas I⁽³⁾ y II⁽⁴⁾ de Infracciones y Sanciones del citado código, dicha infracción se encuentra 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.

Asimismo, para efecto del cálculo de la sanción de multa aplicable a la referida infracción, según la Nota 21 de las mencionadas Tablas I y II, 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 período 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 período o ejercicio; siendo que 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⁽⁵⁾.

Sobre el particular, en el Informe N.° 037-2003-SUN AT/2B0000 antes citado, se ha señalado que *cuando las Tablas de Infracciones y Sanciones establecen que la sanción aplicable a la infracción materia de análisis es una*

³ Aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría.

⁴ Aplicable, entre otros, a personas acogidas al Régimen Especial de Renta.

⁵ Dicha nota señala, además, que se entiende por “tributo resultante”.

multa equivalente al 50% del tributo omitido, éste debe calcularse teniendo en cuenta la obligación tributaria declarada originalmente por el deudor, independientemente que éste, posteriormente, haya modificado dicha obligación mediante la presentación de una declaración rectificatoria.

En tal virtud, tratándose del supuesto planteado en el numeral 2 del rubro "materia" del presente informe, respecto a la pregunta a que se refiere el literal a) del mencionado numeral, se tiene que en el supuesto en que el deudor tributario rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas reduciendo el importe de su obligación tributaria, tras lo cual producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determinó una mayor obligación que la determinada por dicho contribuyente en su declaración rectificatoria, el monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (50% del tributo omitido) se determinará considerando la diferencia entre el tributo determinado por la Administración producto de la fiscalización y el tributo consignado por el contribuyente en su declaración original.

3. Por su parte, el primer párrafo del artículo 33° del Código Tributario señala que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior, y que la SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

De otro lado, el artículo 181° del mencionado código 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.

Como se aprecia de las citadas normas, las multas deben actualizarse aplicando la TIM fijada por la SUNAT, y devengan intereses moratorios desde la fecha en que se incurrió en la infracción.

Así pues, en el supuesto del numeral 2 del rubro "materia" del presente informe, a efecto de establecer desde cuándo debe computarse el interés moratorio aplicable por la comisión infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, corresponde de terminar la fecha en que se incurrió en dicha infracción.

Al respecto, es pertinente indicar que en el Informe N.° 037-2003-SUNAT/2B0000 se ha señalado que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario presenta la declaración original referida a la determinación de la obligación tributaria, consignando información que no se ajusta a la realidad.

En tal virtud, en relación con la pregunta a que se refiere el literal b) del numeral 2 del rubro "materia" del presente informe, se puede afirmar que el interés diario aplicable a la multa por la comisión de la infracción tipificada en

el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, debe computarse desde la fecha en que el contribuyente presentó su declaración original.

CONCLUSIONES:

1. Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas determinando una mayor obligación tributaria, habiendo cumplido con cancelar el tributo omitido y la multa correspondiente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario más los intereses moratorios respectivos y, que posteriormente presentó una segunda declaración rectificatoria en la que determinó la misma obligación tributaria que en su declaración original, no incurre nuevamente en la mencionada infracción cuando producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una mayor obligación tributaria que la consignada en su segunda declaración rectificatoria, pero igual a la determinada en su primera declaración rectificatoria.
2. Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas reduciendo el importe de su obligación tributaria, tras lo cual producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determinó una mayor obligación que la determinada por dicho contribuyente en su declaración rectificatoria:
 - a) El monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (50% del tributo omitido) se calculará tomando como base la diferencia entre el tributo determinado por la Administración Tributaria producto de la fiscalización y el tributo consignado por el contribuyente en su declaración original.
 - b) El interés diario aplicable a la referida multa debe computarse desde la fecha en que el contribuyente presentó su declaración original.

Lima, 17 de Diciembre de 2015.

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

rmh

CT0757-2015/CT0758-2015

CT0759-2015/CT0760-2015

CT0761-2015

CÓDIGO TRIBUTARIO: Aplicación de la multa correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.