



Tribunal Fiscal

N° 04435-4-2003

EXPEDIENTE N° : 3242-2003
INTERESADO :
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de agosto de 2003

VISTA la apelación de puro de derecho interpuesta por contra las Resoluciones de Multa N°s 021-02-0042967 y 021-02-0042968 emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que con fecha 24 de abril de 2003 presentó rectificatorias de sus declaraciones del Impuesto a la Renta de los meses de enero y febrero de 2003, mediante las cuales incrementó las bases imponibles del referido tributo y consecuentemente, los pagos a cuenta correspondientes a los referidos meses, dado que debido a un error involuntario presentó las declaraciones originales con valor cero, sin embargo, luego de comparar el monto resultante conforme al Impuesto Mínimo a la Renta y el Régimen General, determinó que por los citados meses correspondía abonar los pagos a cuenta según el Régimen del Impuesto Mínimo a la Renta, presentando las indicadas declaraciones rectificatorias, lo que motivó la emisión de las resoluciones de multa impugnadas;

Que sostiene que los pagos a cuenta no constituyen obligaciones tributarias sino anticipos u obligaciones legales y podrían ser calificadas como "obligaciones tributarias adjetivas", que no tienen como objeto el pago de un tributo sino que pretenden el pago adelantado del Impuesto a la Renta cuyo hecho imponible ocurre al 31 de diciembre de cada año, por lo que su pago en defecto no implica la existencia de un tributo omitido, resultando imposible la aplicación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al no poderse liquidar la sanción basándose en una omisión en el cálculo de los pagos a cuenta;

Que agrega que los pagos a cuenta no se encuentran comprendidos en la clasificación de tributos contenida en el Código Tributario, toda vez que sólo corresponde incluir en ella, al Impuesto a la Renta definitivo, además los citados pagos a cuenta a diferencia de los tributos en general, son susceptibles de ser devueltos o compensados contra el tributo que se determinará en períodos futuros;

Que indica que el carácter de prestación pecuniaria de los pagos a cuenta no determina que se esté ante un tributo, así como tampoco el hecho que tal obligación sea establecida por una Ley, sino mas bien el que los pagos a cuenta sean susceptibles de ser devueltos o compensados contra pagos futuros determina una especie de empréstito forzoso para los contribuyentes, por lo que dichos pagos no constituyen obligación tributaria (tributo), no resultando procedente la aplicación de la sanción del 50% del tributo omitido, habida cuenta que ello sólo puede darse una vez que se verifique el nacimiento del Impuesto a la Renta, precisando que la infracción impuesta está referida únicamente a la omisión de obligaciones tributarias que tienen por objeto el tributo, por lo que alega que dicha sanción resulta violatoria del principio de legalidad;

Que finalmente señala que de conformidad con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley, por lo que la sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° debe aplicarse en función de un monto de tributo omitido, por lo que no resulta factible determinar la misma;



Tribunal Fiscal

N° 04435-4-2003

Que de conformidad con lo establecido por el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando la impugnación sea de puro derecho, podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas, debiendo el Tribunal Fiscal para conocer de la apelación, previamente calificar la impugnación como de puro derecho, en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación;

Que teniendo en cuenta que la controversia se centra en determinar si resulta procedente la aplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los que según afirma la recurrente no constituyen obligaciones tributarias sino anticipos de pago del Impuesto a la Renta definitivo, y estando a que no existe reclamación en trámite ni hechos que probar, procede calificar la presente apelación como de puro derecho;

Que mediante Formulario 621 de fecha 20 de febrero de 2003 (folios 16 a 20), la recurrente presentó su declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de enero de 2003, consignando como base imponible y pago a cuenta del citado mes el monto de S/0.00;

Que con fecha 24 de abril de 2003, la recurrente rectificó la indicada declaración (folio 6 a 10), modificando la base de cálculo de la suma de S/0.00 a S/68'082,760.00, determinando un pago a cuenta de S/115,741.00, que canceló en dicha oportunidad;

Que de otro lado, mediante Formulario 621 de fecha 21 de marzo de 2003 (folios 11 a 15), la recurrente presentó su declaración del Impuesto a la Renta del mes de febrero de 2003, en la que consignó como base imponible y pago a cuenta del referido dicho mes la suma de S/0.00;

Que con fecha 24 de abril de 2003, la recurrente rectificó la citada declaración (folios 1 a 5), modificando la base de cálculo de la suma de S/0.00 a S/68'082,760.00, estableciendo por tanto un pago a cuenta de S/115,741.00, suma que canceló en dicha oportunidad;

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados, o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria;

Que este Tribunal mediante Resolución N° 196-1-98 del 24 de abril de 1998, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha dejado establecido que la presentación de la declaración rectificatoria evidencia la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y no exime de la sanción de multa;

Que en tal sentido, con la presentación de las declaraciones rectificatorias de los meses de enero y febrero de 2003, efectuada con fecha 24 de abril de 2003, mediante las cuáles la recurrente incrementó las bases imponibles inicialmente declaradas - hecho que además no es discutido por aquélla - y estando a que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 88° del Texto Único Ordenado Código Tributario, dichas declaraciones surtieron efectos con su presentación al determinar una mayor deuda tributaria, se encuentra acreditada la comisión de la infracción imputada y por tanto las resoluciones de multa impugnadas resultan arregladas a ley;



Tribunal Fiscal

N° 04435-4-2003

Que con respecto al argumento de la recurrente sobre la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe señalar que el artículo 114° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, establece que los pagos a cuenta de los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría no podrán ser inferiores a un dozavo del impuesto mínimo que les corresponda pagar por el ejercicio por dichas rentas, debiendo comparar mensualmente el monto determinado de acuerdo a las normas del Régimen General y el monto determinado por aplicación de las normas del Impuesto Mínimo, abonando el que resulte mayor, siendo que el Impuesto Mínimo a considerar para estos efectos será el dozavo ajustado del 1.5% del valor de sus activos netos, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor experimentada desde la fecha a que corresponde al balance ajustado que contiene dichos activos, hasta el mes anterior al del vencimiento de la obligación, debiendo en los meses de enero y febrero tomar en cuenta el activo que conste en el balance ajustado al 31 de diciembre del año precedente al anterior y en los meses siguientes el balance del año anterior;

Que por su parte, el artículo 85° de la precitada Ley, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, cuotas mensuales que determinarán de acuerdo a los sistemas regulados en el citado artículo, esto es, mediante el sistema de aplicar un coeficiente o el porcentaje (2%) sobre los ingresos netos del mes, según sea el caso;

Que asimismo, el artículo 81° de la referida ley dispone que la determinación y pago a cuenta mensual tienen carácter de declaración jurada;

Que de las normas glosadas se aprecia que los pagos a cuenta (sea en virtud del Impuesto Mínimo o del Régimen General) constituyen un anticipo de la obligación principal, esto es, del Impuesto a la Renta que se devengará al final del ejercicio;

Que es así que mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003 del 22 de julio de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que los pagos a cuenta "... son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco";

Que asimismo, mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 2600-5-2003 del 16 de mayo de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, y haciendo referencia a lo señalado en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 796-2-2001 del 28 de junio de 2001, se ha establecido que los pagos a cuenta "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio y autores como Juan Roque García Mullin, han señalado que los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período)...";

Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que el mismo constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período;



Tribunal Fiscal

N° 04435-4-2003

Que no constituyendo los pagos a cuenta la obligación principal, como es el pago del Impuesto a la Renta que se determina al final del ejercicio, sino un anticipo de dicha obligación principal, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario -la Administración- el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo, cual es en este caso el Impuesto a la Renta, establecidas por la Ley que regula el mismo -artículos 85° ó 114° del Decreto Legislativo N° 774-, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos como es, el ingreso neto de tercera categoría del mes;

Que asimismo, es preciso mencionar que la obligación de efectuar pagos a cuenta es independiente de la determinación anual, toda vez que el cumplimiento de la misma debe ser anterior y se produce aún cuando finalmente en la determinación del Impuesto Anual el tributo a pagar en definitiva sea menor o incluso no haya existido renta imponible, lo que se evidencia con el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido en los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal;

Que asimismo, respecto de la base imponible, ésta se encuentra constituida en el caso de los pagos a cuenta, por los ingresos percibidos por el sujeto pasivo en el período tributario establecido para los pagos a cuenta, delimitándose la misma en base a un porcentaje o coeficiente obtenido por los resultados del ejercicio anterior, o determinados expresamente por la ley, siendo además la periodicidad establecida para los pagos a cuenta la mensual, y no la anual como se establece respecto del Impuesto a la Renta;

Que de lo expuesto se concluye que los pagos a cuenta, además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias, resultándoles de aplicación el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que establece que constituye infracción el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria;

Que cabe indicar que la sanción que se establece para la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (una multa del 50% del tributo omitido), en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se encuentra referida al monto de la "obligación tributaria", teniendo en cuenta las consideraciones expuestas y en tanto, la tipificación de la infracción hace expresa referencia a la "obligación tributaria";

Que el mismo criterio ha sido adoptado por este Tribunal en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones N°s 3572-1-2003 del 24 de junio de 2003, 2495-3-2003 del 13 de mayo de 2003, 2236-2-2003 del 25 de abril de 2003, 144-5-2003 del 15 de enero de 2003 y 56-4-2003 del 9 de enero de 2003, al haberse confirmado las Resoluciones de Multa interpuestas por la comisión de la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario referidas a pagos a cuenta del Impuesto a la Renta;

Que con fecha 23 de julio de 2003 se llevó a cabo la diligencia de informe oral conforme la constancia que obra a folios 59 del expediente;



Tribunal Fiscal

N° 04435-4-2003

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

RESUELVE:

DECLARAR INFUNDADA la apelación de puro derecho.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL

CALLER FERREYROS
VOCAL

Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
FT/SG/mgp