

EXPEDIENTE N° : 6557-95
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de noviembre de 1998

Vista la apelación interpuesta por E.I.R.L. representada por Luis Alberto Pérez Cuéllar, contra la Resolución de Intendencia N° 025-4-05650/SUNAT de fecha 30 de junio de 1995 expedida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N° 021-1-14822 emitida por omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de enero de 1995.

CONSIDERANDO :

Que en el caso materia de autos, la controversia se centra en determinar el sistema de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta aplicable al mes de enero del ejercicio gravable 1995, tratándose de una empresa individual de responsabilidad limitada;

Que al respecto cabe indicar que el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría y que en el ejercicio anterior hubieran obtenido impuesto calculado deben efectuar sus pagos a cuenta con arreglo al sistema de coeficientes, fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos del mes un coeficiente determinado en función al impuesto calculado del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, y los ingresos gravables de dichos ejercicios;

Que en caso que el contribuyente no hubiera tenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, el pago a cuenta por los meses de enero y febrero se determina aplicando la tasa del 2% a los ingresos netos del mes, pudiendo modificar dicho porcentaje de acuerdo al balance mensual;

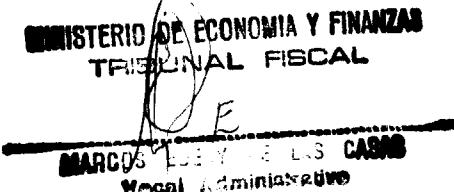
Que en el presente caso, la recurrente debía aplicar el sistema de pagos a cuenta previsto en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, procediendo a determinar únicamente si en el ejercicio precedente al anterior tuvo "impuesto calculado" que le permitiera abonar el pago a cuenta correspondiente al mes de enero en base al coeficiente, caso contrario en aplicación de la norma expuesta en el párrafo anterior, debía efectuar el pago a cuenta correspondiente aplicando el 2% a los ingresos netos de dicho mes;

Que cabe señalar que durante el ejercicio gravable 1993, que sería el ejercicio precedente al anterior en este caso, la recurrente por tratarse de una empresa individual de responsabilidad limitada no era considerada persona jurídica y por lo tanto, si bien estaba obligada a determinar la renta neta obtenida en cada ejercicio, debía atribuirla a su titular, quien debía sumarla a sus otras rentas;

Que al monto así determinado, una vez deducidas las pérdidas, se le aplicaba las tasas progresivas del Impuesto, las que a diferencia de la de las personas jurídicas, variaban entre el 6% y el 37%, de acuerdo al total de la renta imponible del ejercicio, constituyendo el monto resultante el impuesto calculado del titular de la empresa individual de responsabilidad limitada;

Que el Impuesto a la Renta así establecido difería del aplicado a las personas jurídicas pues no era establecido únicamente en función a los ingresos obtenidos por la empresa individual, sino en base a la totalidad de las rentas de su titular;

...///



- 2 -

Que en consecuencia, de determinarse un coeficiente en función a dichos conceptos, éste no establecería necesariamente un ratio similar al de las personas jurídicas donde sí corresponden impuesto calculado e ingresos gravables del ejercicio y permiten que el coeficiente determine la relación existente entre el impuesto calculado y los ingresos gravables del ejercicio, estableciendo un ratio en función al margen de utilidad que puede tener una empresa, si consideramos que a su vez el impuesto calculado se determina aplicando la tasa del impuesto (30%) a la renta imponible de la empresa;

Que de lo expuesto puede indicarse que el impuesto calculado por el titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, difiere del determinado por las personas jurídicas, aún en condiciones similares, por lo que no es posible aplicar dicho concepto en casos como el presente, no pudiendo asimismo, determinarse el impuesto calculado aplicando a la renta imponible de la una empresa individual la tasa del Impuesto a la Renta vigente para las personas jurídicas durante el ejercicio 1993, por cuanto se requeriría de norma expresa que así lo estableciera;

Que por tanto, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, por los meses de enero y febrero de 1995 la recurrente debió determinar los pagos a cuenta en función al 2% de los ingresos netos;

Que sin embargo, habiendo vencido el plazo para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1995, no procede el cobro del pago a cuenta no efectuado oportunamente;

Que en cuanto a la aplicación de intereses, cabe indicar que en casos como el de autos, en los que se hubiera determinado renta imponible en el ejercicio gravable 1993, es de aplicación el criterio de duda razonable por cuanto contribuyentes como el recurrente podían presumir la existencia del concepto de "impuesto calculado" para la determinación del pago a cuenta de los meses de enero y febrero, al haber determinado la referida renta imponible en el ejercicio precedente al anterior;

Que de acuerdo a las razones expuestas y de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, texto recogido también el Decreto Legislativo N° 816, no procede la aplicación de intereses al pago a cuenta de enero de 1995, por la diferencia entre el pago no efectuado de acuerdo con el sistema b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el que correspondía de acuerdo al inciso a) del mismo;

De acuerdo con el dictamen de la Vocal Chau Quispe, cuyos fundamentos se reproduce;

Con las vocales Flores Talavera, Chau Quispe y Pinto de Aliaga, a quien se llamó para completar Sala;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 025-4-05650/SUNAT de fecha 30 de junio de 1995, conforme al criterio expuesto.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia Regional Lima de la SUNAT, para sus efectos.

Flores Talavera
FLORES TALAVERA
 Vocal

 Picón González
 Secretario Relator
 CHQ/PG/mgp

Chau Quispe
CHAU QUISPE
 Vocal

Pinto de Aliaga
PINTO DE ALIAGA
 Vocal

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

TERRITORIAL FEDERAL

MARZO DE 1995
 MARZO DE 1995

EXPEDIENTE N° : 6557-95
DICTAMEN N° : 0291 - Vocal Chau Quispe
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de noviembre de 1998

Señor:

representada por Luis Alberto Pérez Cuéllar, apela de la Resolución de Intendencia N° 025-4-05650/SUNAT de fecha 30 de junio de 1995, expedida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N° 021-1-14822, emitida por omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de enero de 1995.

Argumentos de la Administración :

La Orden de Pago impugnada, fue emitida por encontrarse a la recurrente omisa al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al mes de enero de 1995.

Debe señalarse que a partir del 1 de enero de 1994, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada son consideradas sujetos del Impuesto a la Renta como personas jurídicas obteniendo rentas de tercera categoría, según lo establecido en el inciso g) del artículo 14° del Decreto Legislativo N° 774.

El artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece dos sistema de pagos a cuenta para los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría, siendo el primero, aquél que aplica a los ingresos netos del mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable precedente al anterior para los meses de enero y febrero o anterior (para los meses de marzo a diciembre), entre el total de los ingresos netos de los mismos ejercicios, y el segundo el que aplica la tasa del 2% a los ingresos netos del mes.

Por el ejercicio 1994, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada debían de efectuar sus pagos a cuenta en función del sistema b) previsto en el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, el cual no podía ser inferior al pago a cuenta del Impuesto Mínimo a la Renta que le correspondiera, según la Cuarta Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta y la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Por los meses de enero y febrero de 1995, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada también debían de calcular sus pagos a cuenta de acuerdo a lo previsto en el inciso b) del artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, en tanto que el tercer párrafo del inciso a) del artículo 85° de la referida norma, establece expresamente que de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo.

En este sentido, cabe precisar que el sistema a) de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no resulta aplicable, toda vez que de acuerdo a lo señalado en las normas antes citadas, este sistema se determina en función al coeficiente resultante de dividir el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior o el del anterior entre los ingresos netos de dichos ejercicios, según se trate de pagos a cuenta de los meses de enero y febrero o marzo a diciembre, respectivamente, y estando a que el mismo artículo 85° establece que el impuesto calculado es aquél obtenido de aplicar a la renta neta de tercera categoría la tasa del 30%, debe concluirse que durante 1993 y los ejercicios gravables anteriores, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada al no ser consideradas personas jurídicas, atribuían la renta de tercera categoría a la persona natural titular de la empresa, quien determinaba el impuesto aplicando la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 60° de dicha norma a su Renta Neta Global Anual, desprendiéndose de tal razonamiento que dichos contribuyentes carecían de un elemento para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

...///

R.T.F. N° 657-4-98

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

T. D. I. C. F. D. A. L.

E

Si bien es cierto de acuerdo a lo establecido en el inciso c) del artículo 54° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta aplicando el sistema previsto en el inciso b) del artículo 85° de la Ley, pueden modificar el porcentaje en base a un balance acumulado al 31 de enero, cabe señalar que de acuerdo a los resultados del Requerimiento N° 0073-95-R, se verificó que la recurrente no ha variado el porcentaje del 2%, por lo que deberá mantenerse el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en el porcentaje antes indicado, resultando de dicho cálculo un monto mayor al determinado conforme las reglas del Impuesto Mínimo.

Respecto de los demás argumentos, debe señalarse que no resulta aplicable el inciso 2 del artículo 109° del Código Tributario, por cuanto la Orden de Pago reclamada ha sido emitida de acuerdo a los dispositivos legales pertinentes. Asimismo, el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, no sólo es aplicable a los contribuyentes que inicien actividades en el ejercicio, sino también para aquéllos que no hayan obtenido renta imponible en el ejercicio anterior al precedente al anterior y que la alusión que hace la recurrente a los coeficientes no se encuentra contemplado en la norma.

Argumentos de la Recurrente :

A través del artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, se establecieron los sistemas para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siendo uno de ellos el de coeficientes, el mismo que tardíamente fue objeto de regulación precisa por el Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Debe tenerse presente al respecto, que el sistema previsto por el artículo 85° de la norma en referencia es aplicable sólo para aquellos contribuyentes que inicien actividades en el ejercicio correspondiente y también en el caso que no hubieran obtenido renta imponible.

En virtud a lo expuesto, si bien es cierto que en las declaraciones respectivas la empresa ha considerado el sistema del 2% para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin embargo el impuesto pagado se ha efectuado bajo el sistema a) del artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774.

Análisis :

La Orden de Pago impugnada fue emitida por la Administración como consecuencia de la omisión parcial al pago a cuenta del Impuesto a la Renta a cargo de la recurrente correspondiente al mes de enero de 1995. Conforme consta en la Declaración Pago N° 391282 presentada por la recurrente por el mes de enero de 1995, ésta determinó el pago a cuenta conforme al sistema previsto en el inciso b) del artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, no obstante lo cual, pagó un monto menor. Según la recurrente el monto pagado corresponde al monto determinado según el inciso a) del artículo 85° citado, por ser el que le corresponde.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, 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 con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

..///

R.T.F. N° 657-4-98

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDUARDO CASAS
Vocal Administrativo

En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.

- b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual.

Por su parte, el inciso c) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que tratándose de contribuyentes que determinen su pago a cuenta aplicando el sistema a que se refiere el inciso b) del artículo 85° de la Ley, podrán modificar el porcentaje en base al balance acumulado al 31 de enero o al 30 de junio. Los contribuyentes que hubieren modificado el porcentaje con el balance acumulado al 31 de enero, podrán aplicar dicho porcentaje, a partir del pago a cuenta correspondiente a dicho mes, hasta el correspondiente al mes de junio, debiendo incrementar o disminuir, según corresponda, dicho porcentaje de acuerdo al balance acumulado al 30 de junio. Los contribuyentes que no hubieren modificado su porcentaje durante el primer semestre podrán hacerlo a partir del pago a cuenta correspondiente al mes de julio, en base al balance acumulado al 30 de junio.

De las normas antes citadas, fluye que los sujetos del Impuesto a la Renta de tercera categoría que han obtenido renta neta imponible en el ejercicio precedente, deben efectuar sus pagos a cuenta correspondientes al ejercicio, según el sistema de coeficiente. No obstante, si en el ejercicio precedente al anterior no tuvieron impuesto calculado, deben efectuar sus pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, de acuerdo al sistema previsto en el inciso b) del artículo 85° de la Ley del citado impuesto aprobada por el Decreto Legislativo N° 774; obedeciendo ello a la falta de uno de los elementos para aplicar el coeficiente a que se refiere el inciso a) del citado artículo por los meses antes indicados.

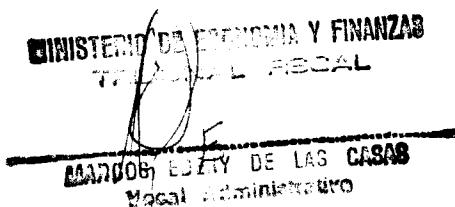
Según la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1994, signada con el N° de Orden 00678786, cuya copia simple obra en el expediente, la recurrente obtuvo en dicho ejercicio renta imponible, por lo que en el ejercicio 1995 debió efectuar sus pagos a cuenta, según el sistema de coeficiente. Sin embargo, teniendo en cuenta que en el ejercicio 1993, la recurrente no tuvo impuesto calculado debido a que en dicho ejercicio, como empresa individual de responsabilidad limitada calculaba el Impuesto a la Renta, según las normas del Régimen General aplicable a las personas naturales, es decir, de acuerdo al sistema de renta neta global; en los meses de enero y febrero de 1995 debió efectuar sus pagos a cuenta del citado impuesto aplicando el dos por ciento sobre sus ingresos netos.

No obstante lo señalado, es de precisar que habiendo vencido el plazo para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1995, sólo procede el cobro de los intereses adeudados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 y modificado por la Ley N° 26414.

En cuanto a la aplicación de intereses, cabe indicar que en casos como el de autos, en los que se hubiera determinado renta imponible en el ejercicio gravable 1993, es de aplicación el criterio de duda razonable, por cuanto contribuyentes como la recurrente podrían presumir la existencia del concepto de "impuesto calculado" para la determinación del pago a cuenta de los meses de enero y febrero, al haber determinado la referida renta imponible en el ejercicio precedente al anterior.

..///

R.T.F. N° 657-4-98



Por las razones expuestas, y de conformidad con el numeral 1 del artículo 170º del Decreto Legislativo N° 773 - Código Tributario, norma vigente al momento del vencimiento del pago a cuenta del mes de enero, no procedería la aplicación de intereses a dicho pago a cuenta, por la diferencia entre el monto abonado y el que debió ser calculado conforme a lo dispuesto por el inciso b) del artículo 85º del Decreto Legislativo N° 774.

Conclusión :

Por lo expuesto soy de opinión porque este Tribunal acuerde **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 025-4-05650/SUNAT de fecha 30 de junio de 1995, conforme al criterio expuesto.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL


LOURDES ROCIO CHAU QUISPE

Vocal Informante


MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDDY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

CHQ/BV/mgp