



EXPEDIENTE Nº : 6555-02
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de noviembre de 2004

Que el artículo 19° de la Ley señala que están exoneradas del impuesto, las rentas que las sociedades o instituciones religiosas destinen a la realización de sus fines específicos en el país.

1



Tribunal Fiscal

Nº 09050-5-2004

Que el Acuerdo suscrito por la Santa Sede con el Perú, ratificado el 19 de julio de 1980 mediante Decreto Ley N° 23211, establece que la Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios.

Que con relación a lo señalado por la Administración, debe precisarse que el reparo por no retener y pagar rentas de quinta categoría comprende tanto al personal religioso como no religioso del recurrente, conforme se desprende del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 990021126820-1-SUNAT, ocurriendo este último caso sólo en el mes de diciembre de 1998 (folio 85). En ese sentido, dado que el beneficio tributario referido a las "asignaciones personales" se encuentra establecido a favor de las personas naturales que pertenecen a la Iglesia Católica y no en favor de Centros Educativos, corresponde determinar si los importes pagados al personal religioso como retribución a sus servicios en el dictado de clases, se encuentran comprendidos en el citado beneficio.

Que el referido Acuerdo tiene como marco garantizar a la Iglesia Católica en el Perú la colaboración conveniente del Estado Peruano en la realización de los servicios religiosos que presta a la comunidad nacional, conforme se deja establecido en el Artículo I del mencionado documento.

Que teniendo en consideración lo expuesto, puede señalarse que cuando el Artículo VIII del citado Acuerdo además de indicar que el sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica "*seguirá como hasta ahora*", establece que "las asignaciones personales" no tienen el carácter de sueldo ni de honorarios, por tanto no constituyen renta sujeta a tributación, se refiere a las dotaciones o cantidades que se destinan a la asistencia de las personas que son parte de la Iglesia Católica en el Perú y que son pagadas en razón de dicha condición.

Que interpretar en otro sentido lo establecido por el Artículo VIII del Acuerdo, es decir, que en dicho supuesto se encuentran comprendidas todas y cualquier tipo de retribución que perciban los miembros de la Iglesia Católica como consecuencia de la prestación de servicios o del desarrollo de actividades inclusive distintas de las de carácter religioso, significaría desnaturalizar el marco que sustenta el Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Peruano.

Que en ese sentido, las retribuciones que pagan a miembros de la Iglesia Católica como los sacerdotes miembros de la Orden de San Agustín, Provincia de Nuestra Señora de la Gracia (folio 113), por la prestación de servicios de carácter subordinado distintos al de su oficio religioso, deben ser consideradas rentas de quinta categoría por encontrarse comprendidas dentro del supuesto previsto por el inciso a) del artículo 34° de la Ley.

Que el carácter laboral de los servicios de los sacerdotes miembros de la Orden de San Agustín, Provincia de Nuestra Señora de la Gracia, se encuentra acreditado con el libro de planillas llevado por el recurrente, en el que consignaba la remuneración que pagaba a su personal religioso como consecuencia de las labores de docencia realizadas, conforme lo constatado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización (folio 86 vuelta).

Que en ese orden de ideas, correspondía al recurrente efectuar la retención correspondiente y pagar el Impuesto a la Renta de quinta categoría que afectaba a las remuneraciones que abonó a su personal religioso durante los meses de enero a diciembre de 1998, por concepto del dictado de clases de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 71° de la Ley.

Que con mayor razón dicha retención debía efectuarse respecto del personal no religioso, sujetos ajenos al ámbito regulatorio del Acuerdo de la Santa Sede.

C *BE*

C *BE*



Tribunal Fiscal

Nº 09050-5-2004

Que ahora bien, el numeral 2) del artículo 18º del Código Tributario, según el texto vigente en el periodo materia de acotación, señalaba que eran responsables solidarios con el contribuyente los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados.

Que sin embargo el numeral 2) del citado artículo ha sido modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, vigente desde el 6 de febrero de 2004, que establece lo siguiente:

"Artículo 18º.- RESPONSABLES SOLIDARIOS

Son responsables solidarios con el contribuyente:

...

2. Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados, por las deudas tributarias del contribuyente relativas al mismo tributo y hasta por el monto que se debió retener o percibir. La responsabilidad cesará al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria".

Que tal como se aprecia, con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo Nº 953 se ha fijado un plazo, vencido el cual, cesa la responsabilidad de dichos agentes de retención o percepción¹, el que sin embargo ha suscitado la discusión de diversos temas.

Que en efecto, respecto al plazo señalado por el numeral 2) del artículo 18º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo Nº 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, existen dos interpretaciones: una que se trata de un plazo de prescripción y la otra que es un plazo de caducidad, siendo el criterio contenido en esta última el que ha sido aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2004-19, según consta en el Acta suscrita el 18 de noviembre de 2004.

Que esta interpretación se fundamenta en lo siguiente:

- a. La legislación tributaria no contiene una definición propia acerca de las instituciones jurídicas de la prescripción y caducidad, por lo que de acuerdo con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (que establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen), corresponde aplicar supletoriamente las normas del Código Civil que definen tales conceptos jurídicos.
- b. Previamente, cabe resaltar que el propio Código Civil, en el Artículo IX de su Título Preliminar, estipula que *"las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza"*.

¹ Debe resaltarse que la responsabilidad que cesa en el plazo introducido por el Decreto Legislativo Nº 953 es de los omisos a las retenciones o percepciones. En el caso de los agentes de retención o percepción que sí han efectuado las retenciones o percepciones de tributos, pero que no han cumplido con su pago, es de aplicación el último párrafo del numeral 2) del artículo 18º del Código Tributario, que establece que *"efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria"*, y el segundo párrafo de su artículo 43º, según el cual la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones *"prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido"*.

C. A.  C. 



Tribunal Fiscal

Nº 09050-5-2004

- c. Tanto la prescripción como la caducidad producen determinados efectos jurídicos como consecuencia del transcurso del tiempo, de acuerdo con los plazos fijados por ley (artículos 2000° y 2004° del Código Civil), aunque tienen características particulares que las diferencian, como podrá apreciarse de la revisión de los artículos del Código Civil que las regulan.

Así, el artículo 1989° del Código Civil establece que la prescripción (extintiva)² extingue la acción pero no el derecho mismo, a diferencia de la caducidad, que según el artículo 2003° del referido Código, extingue el derecho y la acción correspondiente.

Por otro lado, la prescripción no puede ser declarada de oficio (artículo 1992°), mientras que la caducidad puede ser declarada de oficio o a petición de parte (artículo 2006°).

Asimismo, la prescripción puede ser interrumpida o suspendida si se incurre en las causales señaladas por ley, a diferencia de la caducidad que, como regla general, no admite interrupción ni suspensión (artículo 2005°).

- d. Por otro lado, a nivel de la doctrina, en la Enciclopedia Jurídica OMEBA³ se define a la caducidad como la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efectividad o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser.

Según Adriana Martín Cáceres⁴, *"es necesario hacer referencia a la distinción que existe entre caducidad y prescripción extintiva ya que ambas figuras son un exponente de la influencia que el tiempo ejerce sobre las situaciones jurídicas, en ese sentido caducidad y prescripción, conceptos que responden a la finalidad de que no permanezcan inciertos los derechos, ofrecen la nota diferencial de que mientras la prescripción es renunciable, por lo que sólo cuando se alega puede ser estimada, la caducidad no requiere su alegación y opera por sí misma, obligando al juzgador a declararla de oficio. Asimismo, la caducidad, a diferencia de la prescripción, no es susceptible de interrupción y mientras la prescripción es definida como la extinción de un derecho subjetivo por la inercia prolongada por su titular o la ausencia de reconocimiento del deudor, la caducidad es la extinción provocada por el transcurso del término fijo señalado por ley y transcurrido dicho término, no puede ya ser ejercitado"*.

Por su parte, Fernando Vidal⁵ señala que *"tratándose de la caducidad el orden público es más acentuado que en la prescripción, puesto que su elemento más importante es el plazo previsto en la ley de cada caso en que se origine un derecho susceptible de caducidad. En este instituto, más que en la prescripción, se aprecia el imperativo de la ley por definir o resolver una situación jurídica o su cambio. Por ello, refiriéndose a los plazos de caducidad, Josserand dice que funcionan como una guillotina, sin tener en cuenta ninguna consideración, porque son completamente extraños a toda idea de prueba y de presunción; instituyen una realidad, no*

² Además de la prescripción extintiva, el Código Civil regula la prescripción adquisitiva de dominio (artículos 950° al 953°), en virtud de la cual un sujeto adquiere la propiedad de bienes muebles o inmuebles cuando éstos han estado en su posesión en forma continua, pacífica y pública por un determinado periodo.

³ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Tomo II. Driskill S.A. Buenos Aires 2000. Pág. 481 y 482.

⁴ MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. La Prescripción del Crédito Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Madrid 1994. Pág. 19 a 25.

⁵ VIDAL RAMIREZ, Fernando. La Prescripción y la Caducidad en el Código Civil Peruano con un estudio de su relación jurídica. Cultural Cuzco S.A. Editores. Lima 1985. Pág. 204.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 09050-5-2004

consagran un cálculo de probabilidades; van directamente al fin sin que nada pueda hacer que se desvíen; son verdaderas medidas de policía jurídica, libres de toda aleación”.

- e. De lo expuesto y de la lectura del numeral 2) del artículo 18° del Código Tributario se advierte que el plazo que regula es uno de caducidad, pues el transcurso del mismo tiene como efecto que desaparece la responsabilidad del agente de retención o percepción que no cumplió con retener o percibir el tributo respectivo, es decir, se le excluye de la relación jurídico tributaria, no contemplándose supuesto alguno de interrupción o suspensión, ni existiendo impedimento para que pueda ser declarada directamente por la Administración (de oficio).

El citado numeral contiene un mandato del legislador para que transcurrido el plazo, la responsabilidad del agente retenedor o perceptor cese, constituyendo más bien un plazo perentorio para la actuación de la Administración.

Esto significa que vencido dicho plazo, la Administración pierde la facultad de realizar el cobro de la deuda tributaria, por lo que si éste se efectuara, constituiría un cobro indebido.

Que asimismo con relación al cómputo del plazo de un año para el cese de la responsabilidad solidaria se han considerado dos interpretaciones: la primera que se mantiene hasta el mismo día y mes del año siguiente en que debió efectuarse la retención o percepción, y la otra que se mantiene hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando el cese de dicha responsabilidad al día siguiente, siendo el criterio contenido en esta última interpretación el que ha sido aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2004-19, el cual se fundamenta en lo siguiente:

- a. Según se ha reseñado líneas arriba, conforme con el citado artículo 18°, *“la responsabilidad cesará al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción”.*

Como la norma hace mención a *“vencimiento del año siguiente...”*, debe entenderse que se refiere al *“último día del siguiente año calendario”*, es decir, al 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que se debió hacer la retención o percepción.

- b. En el caso de la prescripción, el cómputo inicial de la misma se hace en base a años calendarios. Así, el artículo 44° del Código Tributario regula el cómputo del plazo prescriptorio, pudiendo apreciarse que en todos los casos se inicia el 1 de enero del año siguiente a aquél en que se produjeron los hechos expresamente señalados por la referida norma, lo que podría estar orientado a facilitar el control de la Administración Tributaria, de manera que ésta pueda controlar mejor los plazos prescriptorios aplicables respecto de las obligaciones tributarias comprendidas en un determinado periodo, lo que se dificultaría si los plazos de prescripción, originalmente, se comenzaran a computar al día siguiente de ocurridos los hechos señalados por las normas como relevantes a efectos de iniciar el cómputo de la prescripción.

- c. Bajo el mismo fundamento, tratándose el supuesto analizado de un plazo de caducidad, igualmente debe computarse considerando años calendarios, para facilitar el control de los plazos por parte de la Administración Tributaria.

En tal sentido, la responsabilidad solidaria se mantendrá hasta el 31 de diciembre del año calendario siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando el cese de dicha responsabilidad al día siguiente.

Que el tercer y último tema a dilucidar es la aplicabilidad del plazo fijado en el numeral 2) del artículo 18° del Código Tributario en el caso de agentes de retención o percepción que omitieron retener o percibir el

Cx [Firma] 5 [Firma]



impuesto, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 953, es decir, antes del 6 de febrero de 2004.

Que al respecto, se han suscitado tres interpretaciones: la primera, que considera que el plazo incorporado por el Decreto Legislativo N° 953 al numeral 2) del artículo 18° del Código Tributario no es aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo; la segunda, que sí es aplicable, en cuyo caso se computa desde la fecha en que se incurrió en la omisión; y la tercera, que es aplicable pero que el referido plazo de un año se computa desde su entrada en vigencia, es decir, desde el 6 de febrero de 2004, habiendo sido aprobada la segunda de las interpretaciones mediante el referido Acuerdo de Sala Plena N° 2004-19, con los fundamentos siguientes:

- a. Conforme con lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política de 1993, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el Artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos tanto retroactivos como ultractivos, adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, es decir, ésta es aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia.
- b. En efecto, Marcial Rubio⁶ señala que *“(...) cuando los hechos, situaciones o relaciones hayan ocurrido o tenido inicio antes de “Q” para tener consecuencias luego de dicho momento, regirá el principio de aplicación inmediata, es decir, las consecuencias previstas para momentos posteriores a “Q” se rigen por las nuevas normas”* y *“cuando se iniciaron durante la vigencia de la normatividad anterior y siguen existiendo o produciendo efectos durante la nueva, rige la teoría de los hechos cumplidos lo que equivale a decir: lo ocurrido con anterioridad a “Q” se ha regido por la normatividad anterior y no procede aplicación retroactiva de la nueva; lo que ocurre de “Q” en adelante, se rige por el principio de la aplicación inmediata de la nueva normatividad (...)”*.
- c. En el caso materia de análisis, se está ante hechos que empezaron con una normatividad que posteriormente es modificada.

En efecto, es el caso del sujeto que omitió efectuar la retención o percepción que correspondía y en consecuencia se convirtió en responsable solidario, durante la vigencia del artículo 18° del Código Tributario antes de la modificatoria dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, cuyo texto no establecía un plazo especial para que respondiera ante la Administración Tributaria, por lo que debían aplicarse los plazos de prescripción generales, previstos en el artículo 43° del Código Tributario; sin embargo, manteniendo aún la calidad de responsable solidario se modifica el citado artículo, incorporando un plazo específico (un año) para el cese de la responsabilidad solidaria del agente de retención o percepción.

- d. Tal y como se establece en nuestro ordenamiento jurídico y en doctrina, de acuerdo al principio de aplicación inmediata, dicho plazo debe aplicarse inclusive a los sujetos que incurrieron en la omisión de efectuar la retención o percepción que le correspondía antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, por lo que al no haberse establecido normas transitorias que regulen la situación iniciada con la legislación anterior, debe entenderse que si a la fecha de la entrada en vigencia del referido decreto legislativo ya había transcurrido el plazo de un año, la responsabilidad solidaria del sujeto cesó.

⁶ RUBIO CORREA, Marcial. Biblioteca "Para Leer el Código Civil III". Volumen III, Título Preliminar. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Lima 2001. Pág. 76 y 77.

⁷ Entendido como el punto de quiebre en que la nueva disposición entra en vigencia y deroga la anterior.

C, ~~PO~~ C NO 6



Tribunal Fiscal

Nº 09050-5-2004

Cabe resaltar que si bien el Código Civil de 1984 dispuso reglas para la prescripción y caducidad⁸ iniciada antes de la vigencia del citado Código, dado su carácter transitorio (norma temporal que regula un hecho concreto), no podría desde el punto de vista jurídico extenderse o aplicarse supletoriamente a una situación distinta.

Que en el caso de autos, el recurrente omitió efectuar retenciones del Impuesto a la Renta por quinta categoría de los meses de enero a diciembre de 1998, esto es incurrió en omisión antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, la que sin embargo, como se ha señalado en el considerando anterior, le resulta de aplicación por el principio de aplicación inmediata, razón por la cual al haber transcurrido el plazo de un año dispuesto por el numeral 2) del artículo 18° del Código Tributario, según el texto modificado por el citado decreto legislativo, su responsabilidad ha cesado, procediendo levantar los reparos efectuados y dejar sin efecto los valores emitidos como consecuencia de ello.

Que cabe indicar que los criterios recogidos en el Acuerdo de Sala Plena citado tienen carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002, en base al cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, al estar interpretando de modo expreso y con carácter general lo dispuesto por el numeral 2) del artículo 18° del Código Tributario, según el texto modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

Que cabe señalar sin embargo que al no haber efectuado el recurrente en su oportunidad las retenciones a las que se encontraba obligado, de conformidad con el inciso a) del artículo 71° de la Ley, la infracción prevista por el numeral 13) del artículo 177° del Código Tributario se encuentra acreditada, correspondiendo por tanto mantener las resoluciones de multa impugnadas sustentadas en dicha infracción.

Que el informe oral solicitado por el recurrente se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, según Constancia N° 0305-2004-EF/TF.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 025-4-17748/SUNAT de 31 de mayo de 2002, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 022-03-0001324 a 022-03-0001335 y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

⁸ El artículo 2122° del Código Civil, ubicado en el Capítulo II "Disposiciones Transitorias" del Título Final, establece que:

"La prescripción iniciada antes de la entrada en vigencia de este código, se rige por las leyes anteriores. Empero, si desde que entra en vigencia, transcurre el tiempo requerido en él para la prescripción, ésta surte efecto, aunque por dichas leyes se necesitare un lapso mayor. La misma regla se aplica a la caducidad".

C-1



Tribunal Fiscal

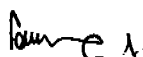
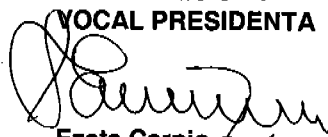
Nº 09050-5-2004

“El plazo de un año señalado por el numeral 2) del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo Nº 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, es un plazo de caducidad”.

“La responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, se mantendrá hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando el cese de dicha responsabilidad al día siguiente”.

“El plazo incorporado por el Decreto Legislativo Nº 953 al numeral 2) del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF es aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computa desde la fecha en que se incurrió en la omisión”.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA

Ezeta Carpio
Secretario Relator
OS/EC/njt.


OLANO SILVA
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL