

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2004-12

TEMA : DETERMINAR SI EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 83º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF Y MODIFICADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 194-99-EF, EXCEDE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 122º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF, CUANDO REGULA EL CAMBIO OBLIGATORIO DEL RÉGIMEN ESPECIAL AL RÉGIMEN GENERAL.

FECHA : 24 de junio de 2004

HORA : 5.00 p.m.

LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES	: Ana María Cogorno P.	Mariella Casalino M.	Oswaldo Lozano B.
	Marina Zelaya V.	Renée Espinoza B.	Silvia León P.
	Juana Pinto de Aliaga	José Manuel Arispe V.	Gabriela Márquez P.
	Doris Muñoz G.	Lourdes Chau Q.	Zoraida Olano S.
	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	María Eugenia Caller F.

NO ASISTENTES : Ada Flores T. (descanso médico: fecha de votación)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

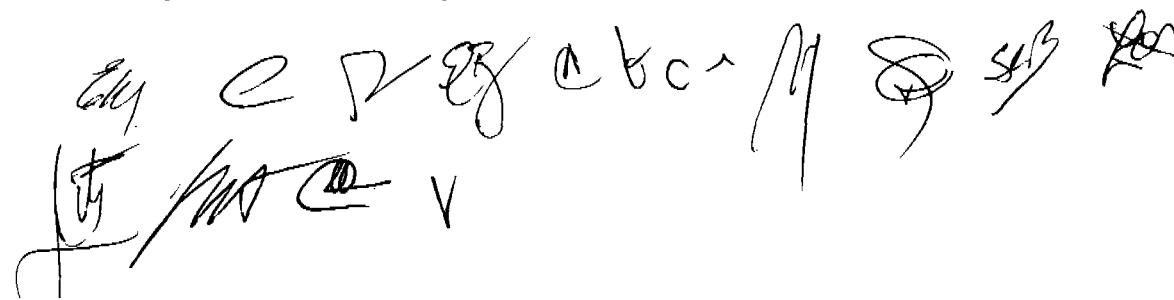
II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, al establecer reglas distintas por las cuales opera el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.

Dado que la exigencia establecida en el segundo párrafo del inciso a) del citado artículo 83º, ha podido llevar a una interpretación equivocada sobre los alcances del artículo 122º del referido Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede la aplicación de intereses ni sanciones de conformidad con lo establecido en el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."



TEMA: DETERMINAR SI EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 83º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF Y MODIFICADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 194-99-EF, EXcede LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 122º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF, CUANDO REGULA EL CAMBIO OBLIGATORIO DEL RÉGIMEN ESPECIAL AL RÉGIMEN GENERAL.

PROPIEDAD 1		PROPIEDAD 2		PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
				PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2
El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, al establecer reglas distintas por las cuales opera el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.		El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, no excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando regula el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General		El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Dado que la exigencia establecida en el segundo párrafo del inciso a) del citado artículo 83º, ha podido llevar a una interpretación equivocada sobre los alcances del artículo 122º del referido Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede la aplicación de intereses ni sanciones de conformidad con lo establecido en el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953.		Fundamento: ver propuesta 2 del informe.			
Fundamento: ver propuesta 1 del informe.					
Vocales					
Dra. Calleri	X			X	
Dra. Cogorno	X			X	
Dra. Casalino	X			X	
Dr. Lozano	X			X	
Dra. Zelaya	X			X	
Dra. Espinoza		X(*)		X	
Dra. León	X			X	
Dra. Pinto	X			X	
Dr. Arispe	X			X	
Dra. Flores	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Márquez	X			X	
Dra. Muñoz	X			X	
Dra. Chau	X			X	
Dra. Olano	X			X	
Dr. Huamán	X			X	
Dra. Winstanley	X			X	
Total	14	1		15	

(*) Voto Singular. El artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no desnaturaliza el artículo 122º de la Ley, pues al establecer un promedio de las ventas entre los últimos 6 meses, elimina el elemento estacional que se presenta en determinados meses (ventas por Navidad, Fiestas Patrias, etc.), otorgándole razonabilidad a la medida prevista en la Ley, objetivo que se busca con el Régimen Especial de Renta.

... e 88 a x c a y d s e s l o s J f u s ⑩ 1

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

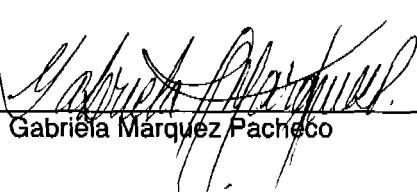
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.


Ana María Cogorno Prestinoni

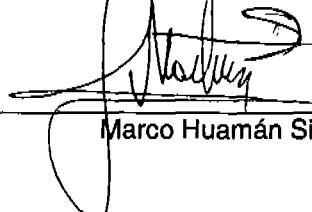

Oswaldo Lozano Byrne


Renée Espinoza Bassino


Juana Pinto de Aliaga


Gabriela Márquez Pacheco

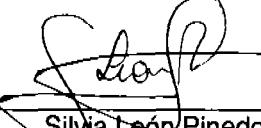

Lourdes Chau Quispe


Marco Huamán Sialer


María Eugenia Caller Ferreyros


Mariella Casalino Mannarelli


Marina Zelaya Vidal


Silvia León Pinedo


José Manuel Arispe


Doris Muñoz García


Zoraida Olano Silva


Elizabeth Winstanley Patio

TEMA : DETERMINAR SI EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 83º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF Y MODIFICADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 194-99-EF, EXCDE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 122º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF, CUANDO REGULA EL CAMBIO OBLIGATORIO DEL RÉGIMEN ESPECIAL AL RÉGIMEN GENERAL.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando regula el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.

El caso que suscita el presente tema, es el de un contribuyente que se acogió al régimen especial del Impuesto a la Renta el 1 de enero de 2000 y tributó de acuerdo a dicho régimen hasta octubre de 2000. No obstante, la Administración Tributaria, en mérito de lo dispuesto en el artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, consideró que en julio del 2000, el promedio de ingresos del contribuyente durante los últimos seis meses había excedido el monto referencial de ingresos previsto en el artículo 118º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, determinó que dicho contribuyente debió haber tributado desde agosto de 2000 conforme al régimen general.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

En el Anexo I, adjunto al presente informe, se acompaña el marco normativo.

2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF No. 4533-2-2003 (12.08.03)

Se confirma la apelada en cuanto a la omisión al pago de regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio de 1999 en mérito de los reparos efectuados en la fiscalización por ventas omitidas producto de la diferencia de inventarios y por el cambio del Régimen Especial del Impuesto a la Renta al Régimen General por sobrepasar el límite permitido. Se señaló que el artículo 122º de la Ley del Impuesto a la Renta estableció que los contribuyentes cuyos ingresos netos superen el monto referencial a que se refiere el artículo 118º de la ley multiplicado por 12, deberán ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente de ocurrido este hecho, y el artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, estableció que si en un mes determinado el promedio de los ingresos netos de los seis (6) últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el artículo 118º de la ley, deberán ingresar al Régimen General del impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho. Se indicó que, producto de la aplicación de la presunción de ventas omitidas analizada en los puntos anteriores, los ingresos del mes de noviembre de 1999 se incrementaron a S/. 65,853.39, suma que promediada con los ingresos de los últimos 6 meses (de junio a noviembre) supera el monto límite para permanecer en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, por lo que en aplicación de la normatividad antes citada, a partir del período diciembre de 1999, la recurrente se encontraba obligada a tributar en el Régimen General.



3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, al establecer reglas distintas por las cuales opera el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.

Dado que la exigencia establecida en el segundo párrafo del inciso a) del citado artículo 83º, ha podido llevar a una interpretación equivocada sobre los alcances del artículo 122º del referido Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede la aplicación de intereses ni sanciones de conformidad con lo establecido en el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

FUNDAMENTO

Tratándose de rentas de tercera categoría el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y que en adelante denominaremos TUO, en sus artículos 117º y siguientes¹, establece, como una opción para la determinación del impuesto a las rentas provenientes de determinadas actividades, un Régimen Especial al cual pueden acogerse voluntariamente determinados contribuyentes que hayan tenido en el ejercicio anterior un nivel de ingresos netos que no haya superado un *monto referencial* multiplicado por doce, así como aquellos que en el transcurso del ejercicio inicien actividades y presuman que no superarán el *monto referencial* multiplicado por el número de meses transcurridos entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del ejercicio².

Debe indicarse que los contribuyentes acogidos al Régimen Especial pagarán con carácter definitivo y mensualmente el Impuesto a la Renta de tercera categoría, el cual se determinará mensualmente sobre los ingresos netos que obtengan los contribuyentes

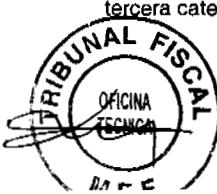
¹ Debe señalarse que los artículos 117º al 123º fueron modificados por el Decreto Legislativo N° 938, publicado el 14 de noviembre de 2003.

² Lo señalado se encuentra expresamente regulado en el artículo 117º del Decreto Supremo N° 054-99-EF que señala: "Podrán acogerse al Régimen Especial del Impuesto a la Renta... las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de la venta de los bienes que adquieran, produzcan o manufacturen, así como la de aquellos recursos naturales que extraigan, incluidos la cría y el cultivo; siempre que sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría en el ejercicio gravable anterior no hubieran superado el monto referencial contenido en el artículo 118º multiplicado por 12 (doce). Se encuentra incluida dentro de las actividades que pueden acogerse al Régimen Especial la fabricación de bienes por encargo. No pueden acogerse al presente Régimen las actividades que sean calificadas como servicios y contratos de construcción según las normas del Impuesto General a las Ventas, aún cuando no se encuentren gravadas con el referido Impuesto."

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 117º permite que los contribuyentes que adicionalmente a los ingresos a los que alude el primer párrafo, perciban otros ingresos que constituyan rentas de tercera categoría, podrán acogerse al régimen especial, siempre que la participación de estos últimos en el total de ingresos netos de tercera categoría obtenidos en el ejercicio anterior no excedan el veinte por ciento (20%).

El artículo 119º de la mencionada Ley posibilita el acogimiento de contribuyentes que inician actividades en el ejercicio gravable, siempre que presuman que el total de sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría en dicho ejercicio, no superará el monto referencial mensual señalado en el artículo 118º, multiplicado por el número de meses transcurridos entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del ejercicio".

Además, el segundo párrafo del citado artículo señala que los contribuyentes que, adicionalmente a los ingresos que se refiere el párrafo anterior, perciban otros ingresos que constituyan rentas de tercera categoría, podrán acogerse al régimen especial, siempre que presuman que la participación de estos últimos en el total de los ingresos netos de tercera categoría obtenidos en el ejercicio, no excederá del veinte por ciento (20%).



cada mes³, pudiendo ingresar al Régimen General voluntariamente en cualquier mes del ejercicio; u, obligatoriamente cuando superen el límite de ingresos netos que la ley ha establecido en el artículo 122º (monto referencial multiplicado por doce).

Sobre el monto referencial, el artículo 118º de la citada Ley establece que aquél es el *máximo monto de ventas mensuales* previsto en la Tabla de Categorías del Decreto Legislativo N° 777, que aprobó el Régimen Único Simplificado, y sus normas modificatorias, que se encuentre vigente a partir del 1 de enero del ejercicio gravable.

En cuanto al cambio del Régimen Especial al General, el artículo 122º de la mencionada Ley dispone que los contribuyentes que opten por el Régimen Especial podrán ingresar al Régimen General del Impuesto a la Renta en *cualquier mes del ejercicio*, precisando dicha norma que *“si sus ingresos netos superasen el monto referencial a que se refiere el Artículo 118º de esta ley, multiplicado por 12 (doce), deberán ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente de ocurrido este hecho. En este caso, los pagos efectuados según lo dispuesto por el Régimen Especial tendrán carácter cancelatorio, debiendo tributar según las normas del Régimen General a partir del cambio de régimen.”*

De la norma citada se advierte que el cambio obligatorio del régimen especial al general se produce cuando el contribuyente supera el *límite de ingresos* equivalente al monto referencial multiplicado por doce, aplicándose el régimen especial a los ingresos obtenidos hasta el mes en que acontece tal hecho, y gravándose los ingresos del mes siguiente con las reglas del régimen general.

Debe señalarse que el límite de ingresos a que se refiere el artículo 122º comprende los ingresos que obtenga el contribuyente a lo largo de un ejercicio que no puede ser otro que el ejercicio comercial (1 de enero y 31 de diciembre), regulado en el artículo 57º de la Ley como ejercicio gravable. Ello se desprende de lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 117º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dispositivo según el cual en el caso de contribuyentes que realizaron actividades en el ejercicio gravable anterior, éstos por disposición legal sólo pueden acogerse al régimen especial hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del mes de enero, *surtiendo efecto dicho acogimiento a partir del 1 de enero de “cada ejercicio gravable”*.

Por tanto, tratándose de contribuyentes acogidos al Régimen Especial desde el 1 de enero de un ejercicio gravable, bastará que durante el transcurso del citado ejercicio los ingresos netos obtenidos superen el límite de ingresos netos (consistente en el monto referencial del artículo 118º multiplicado por doce), para que al mes siguiente de ocurrido tal hecho opere el cambio de régimen.

Consecuentemente, cuando el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que al determinarse en un mes que “el promedio de los ingresos netos de los seis (6) últimos meses, incluido el mes por el que se efectúe el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el artículo 118º de la Ley, se deberá ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho”, dicha norma establece una regla distinta a la prevista en el artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para el cambio obligatorio del régimen especial al régimen general.

³ Lo anterior ha sido señalado en el artículo 121º de la Ley que establece que “los contribuyentes que se acojan al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, *pagarán por concepto de Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, con carácter de pago definitivo, el 2,5% (dos y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de rentas de tercera categoría*”



En efecto, mientras en el citado artículo 122º se establece dicho cambio cuando los ingresos netos obtenidos desde el 1º de enero del ejercicio gravable (ingresos netos acumulados) superen el monto referencial del artículo 118º multiplicado por doce; el reglamento condiciona tal cambio cuando el promedio de los ingresos de los seis últimos meses, incluido el mes por el que el contribuyente realice el pago mensual del impuesto, exceda el monto referencial del artículo 118º.

Así, la disposición contenida en el Reglamento podría llevar a los contribuyentes a ingresar al Régimen General en un mes diferente a aquél que resulte de la aplicación del artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dispositivo éste último según el cual el cambio al Régimen General operará al mes siguiente de verificarse la superioridad de los ingresos netos acumulados desde el inicio del ejercicio comercial sobre el monto referencial del artículo 118º multiplicado por doce.

En el ejemplo siguiente, se puede apreciar la diferencia que se presenta respecto de la situación de un contribuyente, según se aplique el artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta o, de ser el caso, el artículo 83º contenido en la norma reglamentaria. Para efecto del ejemplo, consideramos los datos siguientes:

- (i) Monto referencial a enero de 2000, según el artículo 118º de la Ley del Impuesto a la Renta es el máximo monto de ventas mensuales previsto en la Tabla de Categorías del Decreto Legislativo N° 777⁴ = S/. 18,000.
 Límite de ingresos, artículo 122º de la Ley del Impuesto a la Renta.
 $S/. 18,000 \times 12 = S/. 216,000$
- Acogimiento al Régimen Especial: 1 de enero de 2000
- (iii) Ingresos netos mensuales en el año 2000, que se señalan a continuación:

Ejercicio 2000	Ingresos Netos
enero	20,000
febrero	25,000
marzo	30,000
abril	10,000
mayo	15,000
junio	17,000
julio	16,000
agosto	20,000
septiembre	19,000
octubre	20,000
noviembre	25,000
diciembre	30,000

⁴ Texto Único Ordenado de la Ley del Régimen Único Simplificado, aprobado por el Decreto Supremo N° 057-99-EF, publicado el 16 de abril de 1999, señaló: "Artículo 6º.- Los sujetos del presente Régimen abonarán una cuota mensual cuyo importe se determinará aplicando la tabla siguiente:

CATEGORÍAS	Monto de ventas y/o Servicios mensuales (hasta S/.)	Impuesto bruto (S/.)	Crédito máximo deducible (hasta S/.)	Cuota mensual (S/.)
A	2,200	80	60	20
B	4,600	255	205	50
C	7,000	560	450	110
D	8,600	910	740	170
E	9,700	1,190	950	240
F	12,000	1,520	1,200	320
G	15,000	2,040	1,630	410
H	18,000	2,700	2,160	540

Debe señalarse que esta Ley fue derogada por el Decreto Legislativo N° 937, que aprobó el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado, publicado el 14 de noviembre de 2003.



Cambio Obligatorio del Régimen Especial al Régimen General – Ley del Impuesto a la Renta:

“Artículo 122º.- Los contribuyentes que opten por el presente Régimen podrán ingresar al Régimen General en cualquier mes del ejercicio. Sin embargo, si sus ingresos netos superasen el monto referencial a que se refiere el Artículo 118º de esta ley, multiplicado por doce (12), deberán ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente de ocurrido este hecho”.

El Límite de ingresos: (Monto Referencial: S/. 18,000) x 12 = S/. 216,000, es superado en el mes de noviembre, por lo que, **el ingreso obligatorio al Régimen General opera en el mes de diciembre.**

Ejercicio 2000	Ingresos Netos	Ingresos Acumulados
Enero	20,000	20,000
Febrero	25,000	45,000
Marzo	30,000	75,000
Abril	10,000	85,000
Mayo	15,000	100,000
Junio	17,000	117,000
Julio	16,000	133,000
Agosto	20,000	153,000
Septiembre	19,000	172,000
Octubre	20,000	192,000
Noviembre	25,000	217,000
Diciembre	30,000	Régimen General

Cambio del Régimen Especial al Régimen General – Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo Nº 194-99-EF:

“Artículo 83º, inc. a), segundo párrafo.- Sin embargo, si en un mes determinado el promedio de los ingresos netos de los seis (6) últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el Artículo 118º de la Ley, deberán ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho”.

El monto referencial = S/. 18,000; es superado en marzo, dado que el promedio de ingresos netos de los seis últimos meses, incluyendo el mes de marzo, excede los S/. 18,000. Por tanto, **el ingreso obligatorio al Régimen General opera en el mes de julio de 2000.**

Ejercicio 2000	Ingresos Netos	Promedio de Ingresos de los seis últimos meses
Enero	20,000	
Febrero	25,000	
Marzo	30,000	
Abril	10,000	
Mayo	15,000	
Junio	17,000	19500 ⁵⁾
Julio	16,000	Régimen General

⁵ Para efectos del presente ejemplo, se ha considerado que el promedio de ingresos a que se refiere el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento comprende los ingresos obtenidos desde enero de cada ejercicio, por lo que sólo a partir del mes de junio podría ser efectiva la comparación del promedio de los seis últimos meses con el monto referencial del artículo 118º de la Ley, tal como lo exigiría la norma reglamentaria. Debe señalarse que dicha interpretación ha sido seguida por la Administración Tributaria en el expediente que suscita el presente tema; sin perjuicio de que, por otro lado, pueda interpretarse válidamente que el promedio de ingresos de los seis últimos meses, a que se refiere la norma reglamentaria pueda comprender ingresos de meses del ejercicio anterior, tal como ocurriría en el caso que se promediaran los ingresos de los seis últimos meses, desde el mes de enero de cada ejercicio, para lo cual se considerará el promedio de los ingresos de los meses de agosto a diciembre del ejercicio anterior así como los de enero del ejercicio, toda vez que el reglamento no precisa que los ingresos de los seis últimos meses deban corresponder necesariamente a un mismo ejercicio.



Del ejemplo anterior se advierte que el reglamento modifica las reglas del cambio obligatorio del régimen especial al general previstas en la ley, es decir, excede lo dispuesto en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular debe señalarse que de acuerdo a lo previsto por el inciso 8) del artículo 118º de la Constitución Política de 1993, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones; sobre la base de dicho contexto, debe entenderse que la disposición reglamentaria contenida en el inciso a) del artículo 83º del Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, introdujo una disposición distinta a la expresamente establecida en el artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, quebrando de esta manera su carácter de subordinación, pues regula de manera diferente las reglas del cambio obligatorio del régimen especial al general previstas en la Ley.

De otro lado, el Principio de Legalidad que tiene su expresión legislativa en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, y por la cual sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede, crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; conceder exoneraciones y otros beneficios, entre otros elementos propios de la relación jurídica tributaria, principio que se encuentra establecido en el artículo 74º de la citada Constitución Política del Perú de 1993. Lo expuesto nos lleva a considerar que sólo por ley se podría establecer las reglas por las cuales se produce el cambio obligatorio del régimen especial al general, tal como lo ha considerado el legislador cuando las regula en el artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que con ellas se define el momento a partir del cual los ingresos de un contribuyente calificarán como rentas de tercera categoría afectas al régimen especial y cuando se encontrarán gravadas por el régimen general (aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria que sólo por ley podría ser objeto de modificación, y no mediante una disposición reglamentaria).

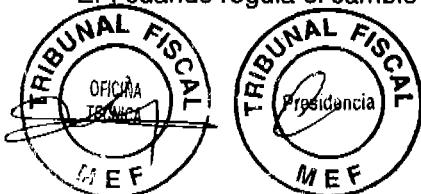
En tal sentido, la norma reglamentaria transgrede lo dispuesto en la ley, por lo que este Tribunal, de conformidad con lo establecido en el artículo 102º del Código Tributario, deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, es decir, el artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Finalmente, dado que la exigencia establecida en la norma reglamentaria ha podido llevar a los contribuyentes a cambiar de régimen en un mes distinto al considerado en el artículo 122º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, ha podido suscitar una interpretación equivocada sobre los alcances del citado artículo 122º y, como consecuencia de ello, la omisión al pago de sus obligaciones tributarias o la comisión de infracciones, no corresponderá la aplicación de intereses ni sanciones al amparo del numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, no excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando regula el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.



FUNDAMENTO

El Régimen Especial fue creado como un régimen alternativo al Régimen General, y como opción para contribuyentes con ingresos no superiores al monto referencial del artículo 118º de la Ley (que es el máximo monto de ventas por mes previsto en la Tabla de Categorías del Régimen Único Simplificado) multiplicado por doce; estableciéndose una determinación simplificada del Impuesto a la Renta basada en la aplicación de una tasa del 2.5% sobre los ingresos netos mensuales, y el beneficio de la inafectación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

En cuanto al monto referencial, el artículo 118º de la citada Ley establece que el monto referencial es el máximo monto de ventas mensuales que señale la Tabla de Categorías del Decreto Legislativo N° 777, que aprobó el Régimen Único Simplificado, y sus normas modificatorias, que se encuentre vigente a partir del 1 de enero del ejercicio gravable.

En relación al cambio del Régimen Especial al Régimen General, el artículo 122º del Decreto Supremo N° 054-99-EF, que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, señaló que los contribuyentes que opten por el Régimen Especial podrán ingresar al Régimen General en cualquier mes del ejercicio; precisando que si sus ingresos netos superasen el monto referencial a que se refiere el artículo 118º de la ley, multiplicado por 12 (doce), deberán ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente de ocurrido este hecho.

Sobre el cambio de régimen, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que si en un mes determinado el promedio de los ingresos netos de los seis (6) últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el artículo 118º de la Ley, deberán ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho.

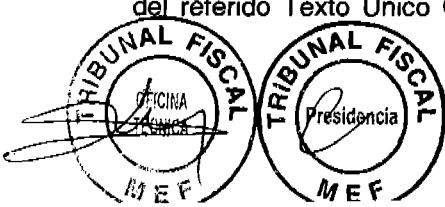
Atendiendo la finalidad del régimen, cual es dirigirse a un sector de contribuyentes con un nivel de ingresos netos que no superen el límite establecido por la Ley (monto referencial del artículo 118º multiplicado por doce), se dispuso mediante el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, que cuando el promedio de los seis últimos meses, incluyendo el mes del pago, supere el monto referencial del artículo 118º de la Ley operará el cambio de régimen, resultando tal hecho, entre otros, un indicador razonable de que los contribuyentes no cumplirán con el límite de ingresos establecido por la ley, por tanto, dado que la disposición reglamentaria cumple los fines del citado régimen, ésta no excedería los alcances de las normas contenidas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, al establecer reglas distintas por las cuales opera el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.

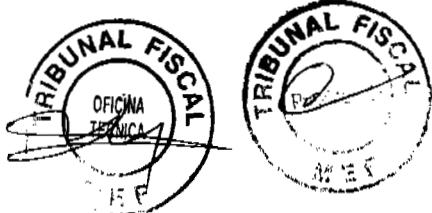
Dado que la exigencia establecida en el segundo párrafo del inciso a) del citado artículo 83º, ha podido llevar a una interpretación equivocada sobre los alcances del artículo 122º del referido Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede la



aplicación de intereses ni sanciones de conformidad con lo establecido en el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

4.2 PROPUESTA 2

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, no excede lo dispuesto en el artículo 122º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando regula el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.



ANEXO

ANTECEDENTES NORMATIVOS

RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO A LA RENTA: EJERCICIO GRAVABLE

Decreto Supremo N° 054-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 14 de abril de 1999.

Artículo 57º.- A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Esta norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

- Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Ley N° 27804, publicada el 02-08-2002, disposición que entró en vigencia a partir del 01 de enero de 2003

Artículo 19º.- Imputación de rentas

Sustitúyase el primer párrafo e incorpórase un último párrafo al inciso a) del Artículo 57º de la Ley, por el siguiente texto:

“a) (Primer párrafo)

Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, salvo lo establecido en el último párrafo de este inciso.”

(Último párrafo)

En caso de utilidades, rentas o ganancias de capital que se efectúen provenientes de Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, así como de Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, incluyendo las que resulten de redención o rescate de valores mobiliarios, la imputación se producirá en el ejercicio en que se perciban.”

Artículo 24º.- Vigencia

Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigencia el 1 de enero de 2003, salvo el Artículo 18º en la parte que modifica el inciso a) del Artículo 56º de la Ley, que rige a partir del día siguiente al de la publicación de la presente Ley.



Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003

Artículo 35º.- Imputación de rentas

Sustitúyase el Artículo 57º de la Ley, por el siguiente texto:

“Artículo 57º.- A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

- b) Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- c) Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país, provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- d) Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre”.

RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

Decreto Supremo N° 054-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 14 de abril de 1999.

(48) CAPITULO XV: DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

(48) Capítulo incorporado por el Artículo 7º de la Ley N° 26415, publicada el 30 de diciembre de 1994.

(49) Artículo 117º.- Podrán acogerse al Régimen Especial establecido en el presente Capítulo, las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de la venta de los bienes que adquieran, produzcan o manufacturen, así como la de aquellos recursos naturales que extraigan, incluidos la cría y el cultivo; siempre que sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría en el ejercicio gravable anterior no hubieran



superado el monto referencial contenido en el siguiente artículo, multiplicado por 12 (doce). Se encuentra incluida dentro de las actividades que pueden acogerse al Régimen Especial la fabricación de bienes por encargo. No pueden acogerse al presente Régimen las actividades que sean calificadas como servicios y contratos de construcción según las normas del Impuesto General a las Ventas, aún cuando no se encuentren gravadas con el referido Impuesto.

(49) Artículo sustituido por el Artículo 13º del Decreto Legislativo N° 799, publicado el 31 de diciembre de 1995. Primer párrafo sustituido por el Artículo 18º de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.

Los contribuyentes que, adicionalmente a los ingresos a que se refiere el párrafo anterior, perciban otros ingresos que constituyan rentas de tercera categoría, podrán acogerse al presente régimen, siempre que la participación de estos últimos en el total de los ingresos netos de tercera categoría obtenidos en el ejercicio anterior, no excedan del veinte por ciento (20%).

Los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades durante el ejercicio gravable anterior, considerarán como ingresos netos anuales señalados en los párrafos anteriores a los que resulten de dividir el total de ingresos netos obtenidos en dicho ejercicio entre el número de meses transcurridos entre la fecha en que inició actividades y la correspondiente al cierre del ejercicio, multiplicados por doce (12).

Para efecto de este Régimen, se entenderá como ingreso neto, al establecido como tal en el cuarto párrafo del Artículo 20º de esta ley incluyendo la renta neta a que se refiere el inciso h) del Artículo 28º, de ser el caso.

El acogimiento a este Régimen, se ejercerá hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta correspondiente al mes de enero, surtiendo efecto a partir del 1 de enero de cada ejercicio gravable.

La SUNAT establecerá la forma y condiciones de acogimiento al presente Régimen.

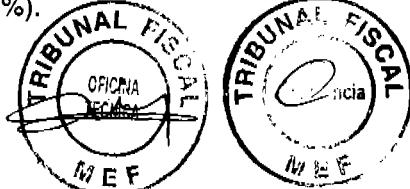
(50) Artículo 118º.- Se considera como monto referencial para los efectos del presente Régimen Especial, al máximo monto de ventas mensuales previsto en la Tabla de las categorías del Decreto Legislativo N° 777 y normas modificatorias, vigente a partir del 1 de enero del ejercicio gravable.

(50) Artículo sustituido por el Artículo 19º de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.

Artículo 119º.- (51) Podrán acogerse al presente Régimen, los contribuyentes a que se refiere el Artículo 117º de esta ley, que inicien actividades en el ejercicio, siempre que presuman que el total de sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría en dicho ejercicio, no superará el monto referencial mensual señalado en el artículo anterior, multiplicado por el número de meses transcurridos entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del ejercicio.

(51) Párrafo sustituido por el Artículo 20º de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.

Los contribuyentes que, adicionalmente a los ingresos a que se refiere el párrafo anterior, perciban otros ingresos que constituyan rentas de tercera categoría, podrán acogerse al presente régimen, siempre que presuman que la participación de estos últimos en el total de los ingresos netos de tercera categoría obtenidos en el ejercicio, no excederá del veinte por ciento (20%).



(52) Artículo 121º.- Los contribuyentes que se acojan al presente Régimen Especial del Impuesto a la Renta, pagarán por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría, con carácter de pago definitivo, el 2,5% (dos y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de rentas de tercera categoría.

Los contribuyentes de este régimen se encuentran sujetos a lo dispuesto por las normas del Impuesto General a las Ventas. No están gravados con el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

(52) Artículo sustituido por el Artículo 21º de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.

(53) Artículo 122º.- Los contribuyentes que opten por el presente Régimen podrán ingresar al Régimen General en cualquier mes del ejercicio. Sin embargo, si sus ingresos netos superasen el monto referencial a que se refiere el Artículo 118º de esta ley, multiplicado por doce (12), deberán ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente de ocurrido este hecho.

(53) Artículo sustituido por el Artículo 16º del Decreto Legislativo N° 799, publicado el 31 de diciembre de 1995. Primer párrafo sustituido por el Artículo 22º de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.

En este caso, los pagos efectuados según lo dispuesto por el Régimen Especial tendrán carácter cancelatorio, debiendo tributar según las normas del Régimen General a partir del cambio de régimen.

Decreto Supremo N° 194-99-EF, incorporó el Capítulo XV en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 31 de diciembre de 1999.

Artículo 37º.- Incorpórese el Capítulo XV del Reglamento denominado "Del Régimen Especial del Impuesto a la Renta - RER", el cual consta de los siguientes artículos:

Artículo 83º.- Cambio del Régimen Especial al General

a) Los contribuyentes que hubieran optado por acogerse al Régimen Especial podrán acogerse al Régimen General del Impuesto en cualquier mes del ejercicio gravable.

Sin embargo, **si en un mes determinado el promedio de los ingresos netos de los seis (6) últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el Artículo 118º de la Ley, deberán ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho.**

Asimismo, si la participación de las otras rentas de tercera categoría en el promedio mensual a que hace referencia el párrafo anterior es superior al porcentaje referencial señalado en el segundo párrafo del Artículo 117º de la Ley, deberán ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores es aplicable a todos los sujetos del Régimen Especial, incluso a aquéllos que provengan del Régimen Único Simplificado.

b) A fin de aplicar lo dispuesto en el segundo y tercer párrafo del inciso anterior, los contribuyentes que inicien operaciones y no cuenten con seis (6) meses de actividad, promediarán mensualmente sus ingresos netos obtenidos desde el inicio de actividades, comparándolo con el monto referencial establecido en el Artículo 118º de la Ley. Asimismo, verificarán que la participación de los ingresos provenientes de otras actividades de tercera categoría en el ingreso promedio antes indicado no exceda del porcentaje referencial a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 117º de la Ley.



Decreto Legislativo N° 938, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta en lo referido al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, publicado el 14 de noviembre de 2003

Artículo 1º.- Sustitución del Capítulo XV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.- Sustitúyase el Capítulo XV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias, denominado "Del Régimen Especial del Impuesto a la Renta", por los siguientes textos:

Artículo 117º.- Sujetos comprendidos

- a) Podrán acogerse al Régimen Especial las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de las actividades señaladas en los acápite i. y ii. siguientes, siempre que sus ingresos netos correspondientes al ejercicio gravable anterior no hubieran superado el monto referencial contenido en el artículo 119º de esta Ley multiplicado por 12 (doce):
 - i. Actividades de comercio y/o industria, entendiéndose por tales a la venta de los bienes que adquieran, produzcan o manufacturen, así como la de aquellos recursos naturales que extraigan, incluidos la cría y el cultivo.
 - ii. Actividades de servicios, entendiéndose por tales a cualquier otra actividad no señalada expresamente en el acápite anterior.
- b) Los sujetos que hubieran iniciado sus actividades durante el ejercicio gravable anterior, considerarán como ingresos netos anuales a los que resulten de dividir el total de ingresos netos obtenidos en dicho ejercicio entre el número de meses transcurridos desde la fecha en que inició actividades y la fecha correspondiente al cierre del ejercicio, multiplicados por doce (12).

Para efecto de este Régimen se entenderá como ingreso neto, al establecido como tal en el cuarto párrafo del Artículo 20º de esta Ley incluyendo la renta neta a que se refiere el inciso h) del Artículo 28º de la misma norma, de ser el caso.

La SUNAT podrá dictar las normas que resulten necesarias para la mejor aplicación del presente Régimen.

...

Artículo 119º.- Monto referencial mensual

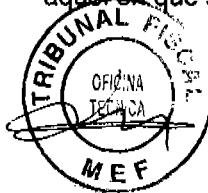
Se considera como monto referencial mensual para los efectos del presente Régimen Especial, a la cantidad de S/. 20,000 (Veinte mil y 00/100 Nuevos Soles).

Artículo 120º.- Acogimiento

- a) Tratándose de sujetos que hubieran iniciado actividades antes del 1 de enero de cada año:

El acogimiento se realizará únicamente con ocasión de la declaración y pago de la cuota correspondiente al período enero de cada ejercicio gravable y siempre que se efectúen hasta la fecha de su vencimiento, de acuerdo con lo señalado en el artículo 121º de esta Ley.

Adicionalmente, los sujetos que provengan del Régimen General, deberán haber declarado y pagado hasta la fecha de vencimiento del período citado en el párrafo anterior, sus obligaciones tributarias por concepto de Impuesto General a las Ventas y pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes al período diciembre del ejercicio gravable anterior a aquél en que se acogerán a este Régimen.



De cumplirse lo señalado, el acogimiento surtirá efecto a partir del 1 de enero de cada ejercicio gravable, fecha a partir de la cual estos sujetos deberán cumplir con los requisitos establecidos para este Régimen.

- b) Tratándose de sujetos que inicien actividades en el transcurso del ejercicio:

Podrán acogerse siempre que presuman que el total de sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría en dicho ejercicio, no superará el monto referencial señalado en el artículo anterior, multiplicado por el número de meses transcurridos entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del ejercicio.

En este caso, el acogimiento al presente Régimen se podrá efectuar únicamente con ocasión de la declaración y pago de la cuota del Régimen correspondiente al período en que iniciaron sus operaciones, y siempre que se efectúe hasta la fecha de su vencimiento. Dicho acogimiento surtirá efecto a partir del primer día calendario del período en el cual iniciaron sus actividades, fecha a partir de la cual estos sujetos deberán cumplir con los requisitos establecidos para este Régimen.

Artículo 121º.- Cuota aplicable

- a) Los contribuyentes que se acojan al Régimen Especial y cuyas rentas de tercera categoría provengan exclusivamente de la realización de las actividades de comercio y/o industria, pagarán una cuota ascendente al 2.5% (dos y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de sus rentas de tercera categoría.

Tratándose de aquellos contribuyentes cuyas rentas de tercera categoría provengan exclusivamente de la realización de actividades de servicios, la cuota a pagar ascenderá a 3.5% (tres y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de sus rentas de tercera categoría.

Tratándose de sujetos cuyas rentas de tercera categoría provengan de la realización conjunta de las actividades de comercio y/o industria y actividades de servicios, el porcentaje que aplicarán será el de 3.5% (tres y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de todas sus rentas de tercera categoría.

- b) El pago de las cuotas realizado como consecuencia de lo dispuesto en el presente artículo, tiene carácter cancelatorio. Dicho pago deberá efectuarse en la oportunidad, forma y condiciones que la SUNAT establezca.
- c) Los contribuyentes de este Régimen se encuentran sujetos a lo dispuesto por las normas del Impuesto General a las Ventas.

Artículo 122º.- Cambio de Régimen

- a) Los contribuyentes que opten por el Régimen Especial podrán ingresar al Régimen General en cualquier mes del ejercicio.
- b) No obstante, deberán ingresar al Régimen General a partir del primer día calendario del mes siguiente a aquél en que se produjo cualquiera de los siguientes hechos:
- Cuando sus ingresos netos en el transcurso del ejercicio gravable superasen el monto referencial a que se refiere el Artículo 119º de esta Ley, multiplicado por 12 (doce); o,
 - Cuando incurran en cualquiera de los supuestos contemplados en los incisos a) y b) del artículo 118º de la presente Ley¹.

¹ El artículo 118º del Decreto Legislativo N° 938 regula los sujetos no comprendidos en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta.



En este caso, los pagos efectuados según lo dispuesto por el Régimen Especial tendrán carácter cancelatorio, debiendo tributar según las normas del Régimen General a partir del cambio de régimen.

Artículo 123º.- Rentas de otras categorías

En caso que los sujetos del presente Régimen perciban adicionalmente a las rentas de tercera categoría, ingresos de cualquier otra categoría, estos últimos se regirán de acuerdo a las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta.

Artículo 124º.- Libros y registros contables

Mediante Resolución de Superintendencia se establecerá los libros y registros contables que los sujetos de este Régimen se encuentran obligados a llevar.”

Decreto Supremo N° 018-2004-EF, publicado el 27-01-2004, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 4º.- Sustitúyase el artículo 83º del Reglamento, por el siguiente texto:

“Artículo 83º.- CAMBIO DEL RÉGIMEN ESPECIAL AL GENERAL

Los contribuyentes que hubieran optado por acogerse al Régimen Especial podrán acogerse voluntariamente al Régimen General del Impuesto en cualquier mes del ejercicio gravable.

Sin embargo, si en un mes determinado el promedio de los ingresos netos de los seis (6) últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el artículo 119º de la Ley, deberán ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del primer día calendario del mes siguiente a aquél en que se suscitó dicho hecho. A tal fin, los contribuyentes que inicien actividades y no cuenten con seis (6) meses de actividad, promediarán mensualmente sus ingresos netos obtenidos desde el inicio de actividades, comparándolo con el monto referencial establecido en el artículo 119º de la Ley.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes es aplicable a todos los sujetos del presente Régimen, incluso a aquellos que provengan del Nuevo Régimen Único Simplificado”.

Decreto Legislativo N° 953 (modificó el TUO del Código Tributario) publicado el 5 de febrero de 2004

Artículo 170º.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACION DE INTERESES Y SANCIONES

No procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno por concepto de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154º.

Los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial “El Peruano”. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado.

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

