



Tribunal Fiscal

Nº 06046-3-2004

EXPEDIENTE N° : 2483-02
INTERESADO : ANA LUCILA LAURA QUISPE
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Juliaca
FECHA : Lima, 20 de agosto de 2004

VISTA la apelación de puro derecho interpuesta por **ANA LUCILA LAURA QUISPE** contra la Resolución de Determinación N° 214-03-0001040 y Resoluciones de Multa N°s. 214-02-0001177 a 214-02-0001180, giradas por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre de 2000, y por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175° y numeral 6 del artículo 176° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que no cuestiona los resultados de la fiscalización practicada por la Administración, sino la norma aplicable para el cambio del Régimen Especial al Régimen General del Impuesto a la Renta, por lo que considera que no existiendo hechos que probar su impugnación califica como de puro derecho;

Que manifiesta que hasta el mes de octubre de 2000 se encontraba acogida al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, habiendo la Administración determinado su cambio al Régimen General a partir del mes de agosto de 2000, amparándose en lo establecido en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF;

Que sostiene que la citada norma reglamentaria excede lo previsto en el artículo 122° de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que esta última norma sólo exige para el cambio de régimen que los ingresos del contribuyente superen el monto referencial a que se refiere el artículo 118° multiplicado por doce, mientras que el reglamento contempla que se efectúe el promedio de los ingresos netos del contribuyente de los últimos seis meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, debiéndose cambiar del Régimen Especial al Régimen General cuando sea superior al indicado monto referencial;

Que agrega que el monto de sus ingresos en los meses de enero a octubre de 2000, no supera el monto referencial multiplicado por doce, que sería el requisito para el cambio del Régimen Especial al Régimen General previsto en el artículo 122° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que de conformidad con el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, procede calificar la presente apelación como de puro derecho;

Que en el presente caso, de acuerdo con la Cédula de Determinación del Régimen Especial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, que obra en autos, se tiene que la Administración determinó que la recurrente debía ingresar al Régimen General del Impuesto a la Renta a partir del mes de agosto de 2000, al establecer que el promedio de sus ingresos netos de los últimos seis meses, incluido el citado mes, era superior al monto referencial previsto en el artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta;

SJS Que en ese sentido, a efecto de determinar el cambio de la recurrente del Régimen Especial al Régimen General del Impuesto a la Renta, la Administración ha observado lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del citado artículo 83° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF;

MA Que el artículo 117° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que podrán acogerse al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el



Tribunal Fiscal

Nº 06046-3-2004

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 multiplicado por doce, agregando que los contribuyentes 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 entre la fecha en que inició actividades y la correspondiente al cierre del ejercicio, multiplicados por doce;

Que asimismo, el indicado inciso señala que el acogimiento al Régimen Especial 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;

Que el artículo 119° de la citada ley, dispone que podrán acogerse al citado régimen, los contribuyentes a que se refiere al artículo 117°, 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 multiplicado por el número de meses transcurridos entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del ejercicio;

Que el artículo 118° de la mencionada ley, señala que se considera como monto referencial para efecto del referido régimen, 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;

Que el artículo 121° de la misma ley, establece que los contribuyentes que se acojan al mencionado régimen, pagarán por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría, con carácter de pago definitivo, el 2,5% de sus ingresos netos mensuales provenientes de rentas de tercera categoría;

Que el artículo 122° de la referida ley, indica que los contribuyentes que opten por el Régimen Especial podrán ingresar al Régimen General en cualquier mes del ejercicio, añadiendo que si sus ingresos netos superasen el monto referencial a que se refiere el artículo 118° de la ley, multiplicado por doce, deberán ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente de ocurrido tal hecho, agregando que en dicho supuesto, los pagos efectuados según lo dispuesto por el Régimen Especial tendrán carácter cancelatorio, debiendo tributar de acuerdo con las normas del Régimen General a partir del cambio de régimen;

Que por su parte, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 83° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que si en un mes determinado el promedio de los ingresos netos de los seis últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto referencial a que se refiere el artículo 118° de la ley, deberán ingresar al Régimen General del Impuesto a partir del mes siguiente de producido el hecho;

Que según lo expuesto, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece en sus artículos 117° y siguientes, 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 ejercicio;



Tribunal Fiscal

Nº 06046-3-2004

Que asimismo, señalaba 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 cada mes, 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 su artículo 122º, referido al monto referencial multiplicado por doce;

Que del artículo 122º de la ley 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;

Que el límite de ingresos a que se refiere el mencionado artículo 122º comprende los ingresos que obtenga el contribuyente a lo largo del ejercicio comercial, que se inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre, regulado en el artículo 57º de la ley como ejercicio gravable, lo que se desprende de lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 117º de la ley, 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;

Que 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;

Que consecuentemente, cuando 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, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que al determinarse en un mes que el promedio de los ingresos netos de los seis 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 de la Ley del Impuesto a la Renta, para el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General;

Que en efecto, mientras en el citado artículo 122º se establece dicho cambio cuando los ingresos netos obtenidos desde el 1 de enero del ejercicio gravable 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, excede el monto referencial del artículo 118º;

Que 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 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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;

SGB
Que en ese sentido, el reglamento modifica las reglas del cambio obligatorio del Régimen Especial al General previstas en la ley, es decir, excede lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta;

JAS
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;

f



Tribunal Fiscal

Nº 06046-3-2004

Que la disposición reglamentaria contenida en el inciso a) del artículo 83º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, introdujo una disposición distinta a la expresamente establecida en el artículo 122º de la Ley del Impuesto a la Renta, vulnerando de esta manera su carácter de subordinación, puesto que regula de manera diferente las reglas del cambio obligatorio del Régimen Especial al General previstas en la ley;

Que de otro lado, el Principio de Legalidad 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;

Que de acuerdo con las normas antes expuestas, 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 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, es decir, se legisla el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria que sólo por ley podría ser objeto de modificación, y no mediante una disposición reglamentaria;

Que 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 de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que este Tribunal mediante Acuerdo aprobado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-12 del 24 de junio de 2004, ha establecido que 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, 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;

Que asimismo, ha dispuesto que 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 Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953;

Que el referido criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002;

SLB
WA
Que en ese sentido, procede amparar la apelación de puro derecho interpuesta por la recurrente, debiendo la Administración determinar su cambio del Régimen Especial al Régimen General conforme al criterio antes expuesto, y si resultasen de aplicación las sanciones contenidas en las resoluciones de multa impugnadas, tomará en cuenta, de ser el caso, lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario;

Con los vocales León Pinedo, Arispe Villagarcía e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.



Tribunal Fiscal

Nº 06046-3-2004

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.
2. **DECLARAR** de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"El segundo párrafo del inciso a) del artículo 83° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, excede lo dispuesto en el artículo 122° 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 83°, ha podido llevar a una interpretación equivocada sobre los alcances del artículo 122° 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 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953. "

Regístrate, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

LEÓN PINEDO
VOCAL PRESIDENTE

PINTO DE ALIAGA
VOCAL

ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL

Moreano Valdivia
Secretario Relator
PdeA/dl/mpe.