



Tribunal Fiscal

Nº 00222-1-2020

EXPEDIENTE N° : 7293-2019
INTERESADO : [REDACTED]
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por [REDACTED], con RUC N° [REDACTED], contra la Resolución de Intendencia N° 0150140014782 de 13 de mayo de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Multa N° 012-002-0032231, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que cumplió con los requisitos exigidos en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad para acogerse a la rebaja del 95% de la multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que refiere que los requisitos exigidos por la citada norma son la cancelación de la multa rebajada, la presentación de la declaración rectificatoria y la cancelación del tributo; sobre este último, precisa que en su caso no es aplicable dado que la declaración rectificatoria presentada no determinó importe a pagar.

Que la Administración señala que como consecuencia de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10676-5-2017, inició un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, en el que emitió la Resolución de Multa N° 012-002-0032231, al haber declarado la recurrente cifras y datos falsos que generaron un aumento indebido de la pérdida tributaria, al que le aplicó el Régimen de Gradualidad con la rebaja del 70% de la multa, y determinó un pago en exceso que fue materia de devolución mediante Resolución de Intendencia N° 012-180-0018457/SUNAT. Asimismo, precisó que en el presente caso no correspondía aplicar la rebaja del 95% de la multa toda vez que era necesaria la cancelación del tributo, lo que en el caso de la recurrente no ocurrió al haber subsanado la infracción con declaración rectificatoria que determinó saldo a favor y no un tributo por pagar.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT se aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario y de acuerdo a la modificación introducida por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT se encuentra incluida en dicho régimen, entre otras, la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que el artículo 12 del citado reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, señala como criterios de gradualidad aplicable a la precitada infracción, entre otros, el pago, la subsanación y la cancelación del tributo; según los numerales 13.5, 13.7 y 13.8 del artículo 13, modificado por la misma resolución de superintendencia, el pago es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13-A más los

M X J 1 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 00222-1-2020

intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación; la subsanación es, en el caso de la infracción de autos, la presentación de la declaración rectificatoria en los momentos establecidos en el artículo 13-A; y la cancelación del tributo es el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el mismo que para la aplicación de los porcentajes de rebaja del artículo 13-A, debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificados y los intereses respectivos calculados hasta la fecha de la cancelación.

Que el artículo 13-A del anotado reglamento, incorporado por Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, establece la gradualidad aplicable, entre otras, a la sanción de multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalando en el numeral 1 que a dicha sanción se le aplicará el siguiente régimen de gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa:

- a) Será rebajada en un 95% si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a regularizar.
- b) Será rebajada en un 70% si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que:
 - b.1) Se cumpla con la cancelación del tributo en cuyo caso la rebaja será de 95%.
 - b.2) Se cuente con un fraccionamiento aprobado, en cuyo caso la rebaja será de 85%.
- c) Será rebajada en un 60% si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido por el primer párrafo del artículo 117 del Código Tributario respecto de la resolución de multa;
- d) Será rebajada en 40% si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos por el primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos. La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

Que como antecedente se tiene que en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, formulario PDT 652 N° 83628 del 6 de abril de 2004, la recurrente consignó en el casillero 101 una pérdida tributaria del ejercicio ascendente a \$5 306 498,00 (foja 469).

Que posteriormente, mediante el Formulario PDT 652 N° 2003159, del 2 de agosto de 2006 (fojas 471 a 475), la recurrente rectificó la declaración originalmente presentada, disminuyendo la pérdida tributaria del ejercicio a \$690 389,00 (foja 474). Asimismo, mediante Formulario 1662 N° 2501378 (foja 767) realizó un pago de S/275 557,00 por concepto de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que el 6 de diciembre de 2006, la Administración notificó¹ a la recurrente la Carta N° 060011212180-01 SUNAT y Requerimiento N° 0122060002505 (fojas 293 y 290) con los que inició la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero de 2002 a diciembre de 2003.

¹ Mediante acuse de recibo, de acuerdo al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

2



Tribunal Fiscal

Nº 00222-1-2020

Que durante el procedimiento de fiscalización, el 24 de agosto de 2007, mediante una segunda declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, Formulario PDT 652 N° 2003219 (fojas 476 a 480), la recurrente consignó una pérdida tributaria del ejercicio ascendente a \$689 156,00 (foja 479), efectuando en la misma fecha un pago de S/1 035,00 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, mediante Formulario 1662 N° 2616688 (foja 766).

Que como resultado de dicho procedimiento de fiscalización la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por: i) donaciones no aceptadas y ii) gastos no aceptados antes de iniciar la explotación comercial y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y en consecuencia, el 19 de noviembre de 2007 emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0013320 (fojas 386 a 402) y la Resolución de Multa N° 012-002-0012613 (fojas 383 a 385).

Que los indicados valores fueron objeto de reclamo por parte de la recurrente, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140007849 de 28 de noviembre de 2008 (fojas 513 a 532).

Que en atención a la apelación formulada por la recurrente contra la citada Resolución de Intendencia N° 0150140007849, mediante Resolución N° 10676-5-2017 (fojas 712 a 718) este Tribunal dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0013320 y revocó la citada resolución de intendencia en cuanto al reparo por gastos antes de iniciar la explotación comercial no aceptados y declaró nulos el mencionado valor en lo demás que contenía, así como la Resolución de Multa N° 012-002-0012613 y la Resolución de Intendencia N° 0150140007849 en estos últimos extremos.

Que en cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución N° 10676-5-2017, mediante Carta N° 180011612780-01-SUNAT y Requerimiento N° 0122180002381 (fojas 870, 871 y 863 a 865) la Administración dio inicio al procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, dejando constancia, entre otros, mediante el punto 2 del citado Requerimiento N° 0122180002381 (fojas 863 y 864) que respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 la recurrente realizó las siguientes declaraciones:

Formulario 652 N°	Fecha	Monto de pérdida declarada	Fojas
83628	06/04/2004	\$5 306 498,00	469
2003159	02/08/2006	\$690 389,00	474
2003219	24/08/2007	\$689 156,00	479

Que en ese sentido, señaló que de las referidas declaraciones apreciaba una sucesiva reducción de la pérdida indebidamente declarada y que por el tramo de la declaración original y la primera rectificatoria se había acogido al régimen de incentivos con la rebaja del 90%, sin efectuar el pago de la totalidad de la deuda detallada en el Anexo N° 2 del citado requerimiento, por lo que solicitó a la recurrente que presentara sus descargos al respecto.

Que en respuesta, mediante escrito de 26 de octubre de 2018 (fojas 844 a 849), la recurrente señaló que como consecuencia de la primera declaración rectificatoria, si bien se generó una multa por la que pagó el importe de S/275 557,00 —a efectos de acogerse al régimen de incentivos con el descuento del 90%— reconocía que realizó un cálculo errado, el cual mantuvo también al calcular el pago de la multa con incentivos generada en virtud de su segunda declaración rectificatoria por S/1 035,00, por lo que coincide con lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° 0122070001512 en el sentido de no haberse acogido al Régimen de Incentivos. Sin embargo, agregó que en el año 2013 realizó el pago total de la multa por S/7 912 615,00, por lo que correspondía que se le aplique el Régimen de Gradualidad, ya vigente en dicha fecha, con la rebaja del 95%.

ML X JG 3 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 00222-1-2020

Que mediante el Requerimiento N° 0122180002563 (fojas 834 a 842), la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente y reliquidió la multa con base en la pérdida tributaria determinada entre la declaración original y la segunda declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, asimismo, consideró los pagos efectuados por la recurrente y aplicó el régimen de gradualidad considerando una rebaja del 70%, toda vez que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 la recurrente no determinó saldo a favor del fisco, en consecuencia determinó un pago en exceso por concepto de la referida multa ascendente a S/5 832 404,00; lo que comunicó a la recurrente a fin de que presentara sus descargos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122180002563 (fojas 826 a 830) la Administración dejó constancia del escrito de descargos presentado por la recurrente el 20 de noviembre de 2018 (fojas 821 a 825), en el que reitera su posición respecto a serle aplicable la rebaja del 95% del régimen de gradualidad, al haber cumplido con todos los requisitos exigidos en el reglamento del referido régimen para acogerse a dicha rebaja, a pesar de haber declarado pérdida tributaria en el ejercicio de 2003. Sobre el particular, la Administración indicó, entre otros argumentos, que el criterio de «cancelación del tributo», a que se contrae el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad que otorga la rebaja del 95%, es definido, por el numeral 13.8 del citado artículo, como el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria, denominado importe a pagar, el cual para la aplicación de los porcentajes de rebaja del artículo 13-A debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificados y los intereses respectivos calculados hasta la fecha de la cancelación. Con base en lo anterior, sostiene que el criterio referido a la cancelación del tributo guarda relación con la existencia de un saldo a pagar a favor del fisco, de allí que el incremento en los porcentajes de rebaja previstos de manera excepcional por la norma, no puede ser de aplicación en un supuesto en el que el contribuyente determine una pérdida tributaria en el periodo subsanado; por lo que concluyó que en el presente caso no le correspondía a la recurrente el acogimiento al Régimen de Gradualidad con la rebaja del 95% sino la del 70%, determinando un exceso de pago de la multa por S/5 832 404,00.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0101643 (fojas 916 y 917) estableciendo un saldo a favor del contribuyente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 de S/128,00 y una pérdida tributaria del ejercicio ascendente a S/2 383 101,00 y la Resolución de Multa N° 012-002-0032231 (fojas 909 a 911) por S/0,00 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, consignándose, en el Anexo 1.1 a la mencionada resolución de multa, la existencia de un exceso de pago, al 20 de junio de 2013, de S/5 832 404,00.

Que se aprecia de autos que el 12 de marzo de 2019 (fojas 892 a 907) la recurrente interpuso reclamación únicamente contra la citada Resolución de Multa N° 012-002-0032231 en el extremo del porcentaje de gradualidad aplicado, alegando que si bien la Administración aplicó el régimen de gradualidad con la rebaja del 70% le correspondía la rebaja del 95%, siendo que el citado recurso fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140014782 de 13 de mayo de 2019 (fojas 930 a 932), habiendo sido apelado ante esta instancia, mediante recurso del 29 de mayo de 2019 (fojas 949 a 969), alegando haber cumplido con todos los requisitos y condiciones previstas en el Reglamento del Régimen de Gradualidad, precisando que al no existir en su caso un tributo omitido sino una reliquidación de la pérdida declarada en el ejercicio 2003, el cumplimiento del requisito de la cancelación del tributo no resulta exigible, por lo que la rebaja del 95% debió serle reconocida. Invoca a su favor el criterio establecido en las Resoluciones N° 06096-1-2016, 10691-8-2017, 10373-9-2018 y 00627-9-2019.

Que en tal sentido, corresponde determinar si la recurrente cumplió con los requisitos exigidos en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, a efectos de acogerse a la rebaja del 95%.

M / D / J / 4 / V



Tribunal Fiscal

Nº 00222-1-2020

Que al respecto, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, se tiene que la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, realizada mediante el Formulario PDT 652 N° 2003219, fue presentada durante el procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente por el tributo y periodo antes citado, lo que implicó la subsanación de la infracción, por lo que en principio correspondería aplicar la rebaja del 70%, sin embargo, el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad establece que será aplicable la rebaja del 95%, si cumple con pagar el 5% de la multa actualizada con los intereses moratorios a la fecha de pago, así como cancelar el tributo.

Que sobre el particular, se debe indicar que se ha identificado pronunciamientos de este Tribunal a partir del año 2016, en las Resoluciones N° 06096-1-2016, 10691-8-2017, 11286-1-2017, 02488-4-2018, 06373-3-2018, 00381-11-2019, 00627-9-2019 y 08604-5-2019, entre otras, emitidas por las Salas de Tributos Internos 1, 3, 4, 5, 8, 9 y 11 en el sentido que la exigencia de la cancelación del tributo —a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y modificada por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT— debe entenderse, para efectos de la aplicación del régimen de gradualidad, cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria, exista un tributo por regularizar.

Que siendo ello así, este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2020-02 de 2 de enero de 2020, dispuso que el siguiente criterio es recurrente según lo dispuesto por el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264: «*La cancelación del tributo a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del reglamento de gradualidad², para efectos de la aplicación del referido régimen de gradualidad, únicamente es exigible cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria exista un tributo por regularizar*».

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012 corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicado en el Diario Oficial "El Peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102 de dicho código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

² *El literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, establece que la resolución de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario:*

"b) Será rebajada en un setenta por ciento (70%) si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que:

b.1) Se cumpla con la Cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de noventa y cinco por ciento (95%).

b.2) Se cuenta con un Fraccionamiento Aprobado, en cuyo caso la rebaja será de ochenta y cinco por ciento (85%)."

³ *Aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT.*



Tribunal Fiscal

Nº 00222-1-2020

Que estando a lo expuesto, habiéndose determinado que la recurrente cumplió con la subsanación de la infracción y que el requisito de la cancelación del tributo no le resultaba exigible, esta se acogió correctamente a la gradualidad prevista en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, por lo que corresponde revocar la apelada, a fin que la Administración efectúe la reliquidación de la multa, debiendo considerar en su cálculo el descuento del 95%.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 979).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140014782 de 13 de mayo de 2019, debiendo la Administración proceder conforme con lo ordenado en la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

«La cancelación del tributo a que se refiere el inciso b.1) del literal b)⁴ del numeral 1 del artículo 13-A del reglamento de gradualidad⁵, para efectos de la aplicación del referido régimen de gradualidad, únicamente es exigible cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria exista un tributo por regularizar».

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/rmh.

⁴ El literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, establece que la resolución de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario:

"b) Será rebajada en un setenta por ciento (70%) si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que:

b.1) Se cumpla con la Cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de noventa y cinco por ciento (95%).

b.2) Se cuenta con un Fraccionamiento Aprobado, en cuyo caso la rebaja será de ochenta y cinco por ciento (85%)."

⁵ Aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT.