

INFRACCIÓN POR DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN FORMA INCORRECTA Y/O DECLARAR CIFRAS O DATOS FALSOS

CPC Rosa Ortega Salavarría



**Idioma
NIIF**
Tributación y Finanzas

Información, consultoría y capacitación



**Idioma
NIIF**
Tributación y Finanzas

Información, consultoría y capacitación



NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Tipificación vigente hasta el 30.12.2016

DESCRIPCIÓN LEGAL

*“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.”*

CARACTERÍSTICAS Y CONFIGURACIÓN

Resulta importante observar que a fin de que se configure la infracción tienen que originar alguno de los siguientes resultados.

✓ Influir en la determinación de la obligación tributaria. Ello implica que se haya producido un tributo omitido.

✓ Generar aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario.

✓ Generar la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

SANCIÓN APLICABLE

NUMERAL 1 ARTÍCULO 178 TUO CÓDIGO TRIBUTARIO

Sanción (Tablas I y II)

- 50% del tributo omitido.
- 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.
- 15% de la pérdida indebidamente declarada.
- 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Cuarta nota sin número de las tablas de Infracciones y Sanciones :

“-Las multas no podrán ser en ningún caso menores al 5% de la UIT cuando se determinen en función al tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, no entregado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos.”

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO OMITIDO Y SALDO A FAVOR AUMENTADO INDEBIDAMENTE (Nota 21 de las tablas de Infracciones y Sanciones del TUO del C.T.)

“ (21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito o pérdida declarada y el que se debió declarar. Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente :

a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente (...) será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar (...) del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar (...) de dicho período o ejercicio. Para estos efectos **no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, (...), ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.**

Para tal efecto, se entiende por **tributo resultante** : (...)

- En el caso del IGV, **al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período. En caso, el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.**

(...)

b) En el Impuesto General a las Ventas, en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor.”

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

EJEMPLO 1:

CONCEPTOS	DATOS EN FUNCIÓN A LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA U OBTENIDOS PRODUCTO DE UNA FISCALIZACIÓN	DECLARACIÓN JURADA ORIGINAL
Débito Fiscal	S/. 110,000	S/. 100,000
Crédito Fiscal	(80,000)	(80,000)
Tributo Resultante	30,000	20,000
Saldo a favor del período anterior	(45,000)	(45,000)
Tributo a pagar o Saldo a favor	(15,000)	(25,000)

El tributo omitido se determina por diferencia entre Débito Fiscal y Crédito Fiscal, **sin considerar el saldo a favor del periodo anterior.**

Tributo omitido = S/. 10,000

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

EJEMPLO 2:

CONCEPTOS	DATOS EN FUNCIÓN A LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA U OBTENIDOS PRODUCTO DE UNA FISCALIZACIÓN	DECLARACIÓN JURADA ORIGINAL
Débito Fiscal	S/. 75,000	S/. 75,000
Crédito Fiscal	(77,000)	(88,000)
Saldo a favor	(2,000)	(13,000)
Saldo a favor del período anterior	(15,000)	(15,000)
Tributo a pagar o Saldo a favor	(17,000)	(28,000)

El saldo a favor indebido se determina por diferencia entre Débito Fiscal y Crédito Fiscal, **sin considerar el saldo a favor del periodo anterior.**



Saldo a favor indebido= S/. 11,000

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

Producto de los errores incurridos se determina en forma incorrecta la obligación tributaria, generándose un tributo omitido (ejemplo 1) o un crédito aumentado en forma indebida (ejemplo 2) y sobre los cuales corresponde aplicar la sanción equivalente al 50% de dichos conceptos.

SANCIÓN APLICABLE			
Ejemplo	Base de cálculo	Importe	Sanción (50% TO o SFI)
Ejemplo 1	Tributo omitido (TO)	S/. 10,000	S/. 5,000
Ejemplo 2	Saldo a favor indebido (SFI)	S/. 11,000	S/. 5,500

Dichas sanciones pueden ser rebajadas por aplicación del régimen de gradualidad regulado en el artículo 13° -A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

EXTINCIÓN DE MULTAS

PRIMERA DCF D. LEG. 1311 (30.12.2016)

Alcance:

Quedan extinguidas las sanciones de multa pendientes de pago ante la SUNAT que hayan sido **cometidas desde el 06.02.2004 hasta el 30.12.2016 debido, total o parcialmente, a un error de transcripción en las declaraciones.**

No es de aplicación a aquellas **sanciones de multa** impuestas por **haber obtenido una devolución indebida.**

Error de transcripción en las declaraciones

Incorrecto traslado de información de documentos fuentes, tales como libros y registros o comprobantes de pago, **a una declaración**, siendo posible de determinar el mencionado error de la simple observación de los documentos fuente pertinentes.

EXTINCIÓN DE MULTAS

PRIMERA DCF D. LEG. 1311 (30.12.2016)

CONDICIONES

Debe cumplirse **CONCURRENTEMENTE** con las condiciones o requisitos siguientes:

PRIMERA CONDICIÓN:

Habiéndose establecido un tributo omitido o saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada:

- i. **No se hubiera dejado de declarar un importe de tributo a pagar en el período respectivo** considerando los saldos a favor, pérdidas netas compensables de períodos o ejercicios anteriores, pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas; o,
- ii. El saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida indebidamente declarada **no hubieran sido arrastrados o aplicados a los siguientes períodos o ejercicios.**

SEGUNDA CONDICIÓN:

Las resoluciones de multa emitidas no se encuentren firmes a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto legislativo (31.12.2016).

No incluye a aquellos casos en que existiera resolución que declara la inadmisibilidad del recurso de reclamación o apelación ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, o la falta de agotamiento de la vía previa en el caso del Poder Judicial, siempre que de los actuados se observe que se presentan las circunstancias señaladas en la presente disposición complementaria final.

No procede la devolución ni la compensación de los pagos efectuados por las multas que sancionan las infracciones realizados al 30.12.2016.

EXTINCIÓN DE MULTAS

SEGUNDA DCF D. LEG. 1311 (30.12.2016)

ACCIONES A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria, cuando corresponda:

1. Dejará sin efecto, a pedido de parte o de oficio, las resoluciones de multa, y de ser el caso, de oficio o a pedido de parte cualquier acción de cobranza que se encuentre pendiente de aplicación.

2. Declarará la procedencia de oficio de las reclamaciones que se encontraran en trámite.

EXTINCIÓN DE MULTAS

TERCERA DCF D. LEG. 1311 (30.12.2016)

ACCIONES A CARGO DEL TRIBUNAL FISCAL Y DEL PODER JUDICIAL

TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, de verificar la existencia del error de transcripción y de las condiciones establecidas en la primera disposición complementaria final, revocará las resoluciones apeladas o declarará fundadas las apelaciones de puro derecho, según corresponda, y dejará sin efecto las resoluciones de multa emitidas respecto de las sanciones de multa a que se refiere la precitada disposición, para lo cual podrá requerir la información o documentación que permita corroborar el error de transcripción.

PODER JUDICIAL

Tratándose de demandas contencioso administrativas en trámite, el Poder Judicial, a través de solicitud de parte, devolverá los actuados a la Administración Tributaria a fin que realice la verificación correspondiente y de ser el caso, proceda de acuerdo con lo previsto en el numeral 1) de la segunda disposición complementaria final precedente.



NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Tipificación vigente a partir del 31.12.2016 (D. Leg. 1311)

DESCRIPCIÓN LEGAL

*“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 y el pago 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.”*

SANCIÓN APLICABLE

NUMERAL 1 ARTÍCULO 178 TUO CÓDIGO TRIBUTARIO

Sanción (Tablas I y II)

- 50% del tributo por pagar omitido.
- 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Cuarta nota sin número de las tablas de Infracciones y Sanciones:

*“- Las multas no podrán ser en ningún caso menores al 5% de la UIT cuando se **determinen en función al tributo por pagar omitido**, tributo no retenido o no percibido, no pagado, no entregado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos.*

SANCIÓN APLICABLE

DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO POR PAGAR OMITIDO

(Nota 21 de las tablas de Infracciones y Sanciones del TUO del C.T.)

“ (21) El **tributo por pagar omitido** será la diferencia entre el **tributo por pagar declarado y el que debió declararse**. En el caso de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, **se tomará en cuenta** para estos efectos los saldos a favor de períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

EJEMPLO:

Período 1:

CONCEPTOS	DATOS EN FUNCIÓN A LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA U OBTENIDOS PRODUCTO DE UNA FISCALIZACIÓN	DECLARACIÓN JURADA ORIGINAL
Débito Fiscal	S/. 110,000	S/. 100,000
Crédito Fiscal	(80,000)	(80,000)
Tributo Resultante	30,000	20,000
Saldo a favor del período anterior	(45,000)	(45,000)
Tributo a pagar o Saldo a favor	(15,000)	(25,000)

Saldo a favor indebido= S/. 10,000

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

EJEMPLO:

Período 2:

CONCEPTOS	DATOS EN FUNCIÓN A LA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA U OBTENIDOS PRODUCTO DE UNA FISCALIZACIÓN	DECLARACIÓN JURADA ORIGINAL
Débito Fiscal	S/. 75,000	S/. 75,000
Crédito Fiscal	(45,000)	(45,000)
Tributo resultante	30,000	30,000
Saldo a favor del período anterior	(15,000)	(25,000)
Tributo a pagar o Saldo a favor	15,000	5,000

El tributo por pagar omitido se determina por diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse, considerando el saldo a favor del periodo anterior.

Tributo por pagar omitido= S/. 10,000

DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA

Informe N° 0180-2015-SUNAT/5D0000

1. *Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas determinando una mayor obligación tributaria, habiendo cumplido con cancelar el tributo omitido y la multa correspondiente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario más los intereses moratorios respectivos y, que posteriormente presentó una segunda declaración rectificatoria en la que determinó la misma obligación tributaria que en su declaración original, no incurre nuevamente en la mencionada infracción cuando producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina una mayor obligación tributaria que la consignada en su segunda declaración rectificatoria, pero igual a la determinada en su primera declaración rectificatoria.*

2. *Tratándose de un contribuyente que rectificó su declaración original del Impuesto General a las Ventas reduciendo el importe de su obligación tributaria, tras lo cual producto de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determinó una mayor obligación que la determinada por dicho contribuyente en su declaración rectificatoria:*
 - a) *El monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (50% del tributo omitido) se calculará tomando como base la diferencia entre el tributo determinado por la Administración Tributaria producto de la fiscalización y el tributo consignado por el contribuyente en su declaración original.*
 - b) *El interés diario aplicable a la referida multa debe computarse desde la fecha en que el contribuyente presentó su declaración original.*

RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Artículo 13°-A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, incorporado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT (vigente desde 06.08.2012).

Rebaja	Oportunidad
95%	Siempre que el deudor tributario cumpla con declarar y pagar la multa con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a regularizar.
70%	Siempre que el deudor tributario cumpla con declarar y pagar la multa 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:
	Se cumpla con la cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de 95%
	Se cuente con un Fraccionamiento Aprobado, en cuyo caso la rebaja será de 85%
60%	Siempre que el deudor tributario cumpla con declarar y pagar la multa, si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en 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 en el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario respecto de la resolución de multa.
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 en el primer párrafo del artículo 146° del Código Tributario para apelar la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos

RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Informe N° 050-2013-SUNAT/4B0000

No procede el acogimiento al Régimen de Gradualidad con la rebaja del noventa y cinco por ciento (95%) a que se refiere el inciso b.1) del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en caso que producto de la subsanación el contribuyente determine saldo a su favor en el período subsanado.

Nota: Criterio aplicable bajo el régimen vigente hasta el 30.12.2016

RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

El artículo 13° de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, establece los criterios a observar para aplicar el Régimen de Gradualidad:

Criterio	Definición
El pago	Es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.
La subsanación	Es la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos, la cual puede ser voluntaria o inducida. En el caso de la infracción bajo desarrollo, la subsanación consiste en la presentación de la declaración rectificatoria según el momento de subsanación que corresponda.

CASO PRÁCTICO

Enunciado

Una empresa nos muestra la información respecto a la declaración jurada del IGV correspondiente al período tributario enero 2017 y no se acogió a la prórroga del IGV – Justo.

Sobre el particular, señala que la SUNAT con fecha 25.09.2017, le notificó con una orden de pago por la deuda original ascendente a S/. 20,000 y que no había sido cancelado en la fecha de vencimiento. La empresa manifiesta que con fecha 30.09.2017 presentará en forma voluntaria una declaración jurada rectificatoria.

Se desea saber si resultaría aplicable la gradualidad y en tal caso, cuanto sería el porcentaje de rebaja aplicable.

Período tributario enero 2017					
Declaración Jurada Original (21.02.2017)		Declaración Jurada Rectificatoria (30.09.2017)		Diferencia	
Débito fiscal	100,000	Débito fiscal	125,000	Débito fiscal	25,000
Crédito Fiscal	75,000	Crédito Fiscal	75,000	Crédito Fiscal	0
Tributo resultante	25,000	Tributo resultante	50,000	Tributo resultante	25,000
Saldo a favor	(5,000)	Saldo a favor	(5,000)	Saldo a favor	0
Tributo por pagar	20,000	Tributo por pagar	45,000	Tributo por pagar omitido	25,000

CASO PRÁCTICO

Informe N° 016-2017-SUNAT/5D0000

La notificación de una orden de pago por el importe del tributo impago determinado en la declaración jurada original, efectuada con anterioridad a la presentación de la declaración rectificatoria **por el mismo tributo y período en la cual el deudor tributario determina mayor obligación tributaria, no impide que este, respecto de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, **pueda acogerse al Régimen de Gradualidad con la rebaja del noventa y cinco por ciento (95%)**.**

CASO PRÁCTICO

Cálculo de la multa a cancelar

a) Sanción

Base de cálculo	Importe	Sanción (50% TxPO)
Tributo por pagar omitido (TxPO)	25,000	12,500

b) Determinación de la multa rebajada

Multa aplicable = S/. 12,500

Rebaja (95% x 12,500) = (11,875)

Multa rebajada = S/. 625

c) Actualización de la multa rebajada

Fecha de la infracción : 21.02.2017

Fecha de pago de la multa : 30.09.2017

Días transcurridos : 222 días

Interés moratorio acumulado = $(1.2\%/30 \times 222) = 8.88\%$

Multa rebajada = S/. 625.00

Interés moratorio (8.88% x 625) = 55.50

Multa actualizada al 30.09.2017 = S/. 680.50

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

FACULTAD DISCRECIONAL – Art. 178° Num. 1 criterio 5

*“Tratándose del Impuesto General a las Ventas no se aplicará la sanción únicamente por operaciones comprendidas al SPOT, por las cuales no cumplió con efectuar oportunamente el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, cuando las áreas de auditoría detecten que el deudor tributario este incurso, en las siguientes **circunstancias objetivas**:*

CIRCUNSTANCIAS

- ✓ **Haya declarado indebidamente crédito fiscal que afecte la determinación del Impuesto General a las Ventas de operaciones sujetas al Sistema.**
- ✓ **Acredite el depósito de la detracción, sin perjuicio de ejercer el derecho a utilizar el crédito fiscal a partir del período en que se acredite el mismo**
- ✓ **Presente la(s) declaración(es) rectificatoria(s) correspondiente al (los) período(s) por las observaciones detectadas al SPOT, la(s) que deberá(n) incluir de corresponder todos aquellos reparos al débito y crédito fiscal en aplicación de la Ley del IGV distintas al SPOT, detectados en un Procedimiento de Fiscalización que conste en el requerimiento respectivo, así como presente de ser el caso las declaraciones rectificatorias correspondientes a los períodos subsiguientes cuando haya aplicado o arrastrado saldos a favor indebidos. (...)**

Base legal: RSNAO 039-2016-SUNAT/600000

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

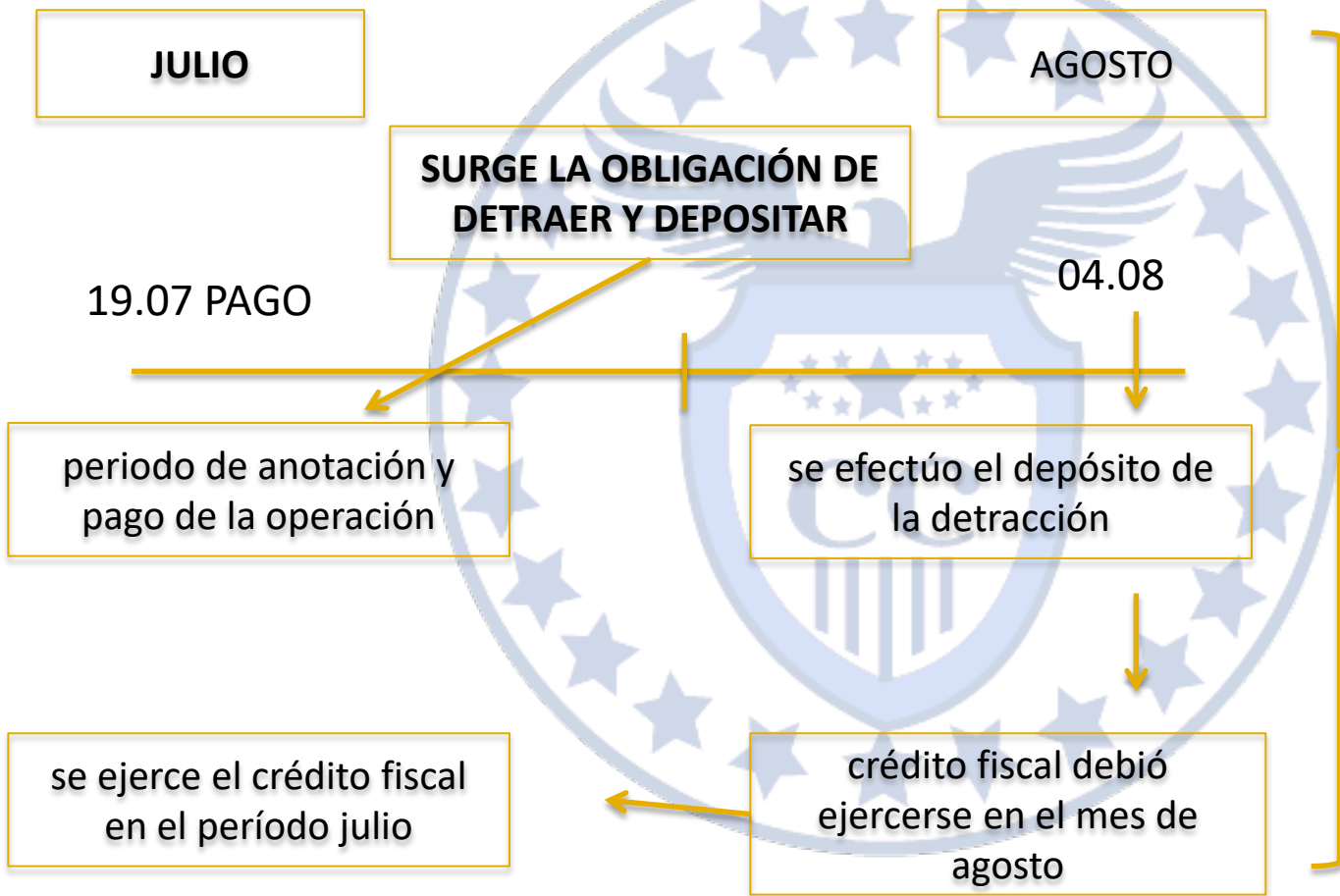
FACULTAD DISCRECIONAL – Art. 178° Num. 1 criterio 5

“También podrá aplicarse el presente procedimiento de discrecionalidad a los contribuyentes que no se les haya efectuado un procedimiento de fiscalización, pero que por iniciativa propia detecte el incumplimiento al SPOT en transacciones por las cuales utilizó crédito fiscal, comunicando a la Administración Tributaria que las rectificaciones de las declaraciones juradas fueron motivadas por el uso indebido del crédito fiscal al no haber efectuado oportunamente el depósito correspondiente, y que han cumplido con regularizar los depósitos por la detracción omitida, adjuntado copia de los documentos que acrediten el pago realizado.”

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)

FACULTAD DISCRECIONAL – Art. 178° Num. 1 criterio 5

EJEMPLO



- Prestación de servicios sujetos al SPOT.
- Factura emitida el 11.07.
- Se anota en el Registro de compras del período julio.
- Fecha de pago 19.07.
- Depósito de la detracción se efectúa el 04.08.
- No se ha arrastrado o aplicado saldo a favor en el período agosto.
- Fiscalización tributaria: Se realiza en el mes de noviembre.

VENTA DE BIEN MUEBLE SIN HABER EMITIDO COMPROBANTE DE PAGO

Informe N° 110-2011-SUNAT/2B0000 (publicado el 17.07.2017)

Conclusiones

Tratándose de un contribuyente que ha realizado una venta de bien mueble gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV), sin haber emitido el comprobante de pago respectivo ni declarado la operación en el período en el cual nació la obligación tributaria:

1. De no haberse emitido el comprobante de pago en la oportunidad dispuesta por el RCP, subsiste la obligación para el vendedor de emitir dicho documento, en razón a que se trata del documento con el cual debe acreditarse la transferencia del bien.
2. **Vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas determinativas del IGV y del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, el contribuyente que omitió incluir el impuesto bruto de la venta de un bien mueble cuya obligación tributaria hubiera nacido en el período tributario declarado o el ingreso devengado por dicha venta en tales declaraciones, podrá presentar una declaración rectificatoria, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción de los tributos declarados.**
3. El contribuyente deberá abonar el IGV y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta omitidos, adicionando los intereses correspondientes conforme a lo previsto en el TUO del Código Tributario en cada caso.
4. Asimismo, le corresponderá pagar la multa establecida en la Tabla I del TUO del Código Tributario para la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del mismo TUO.

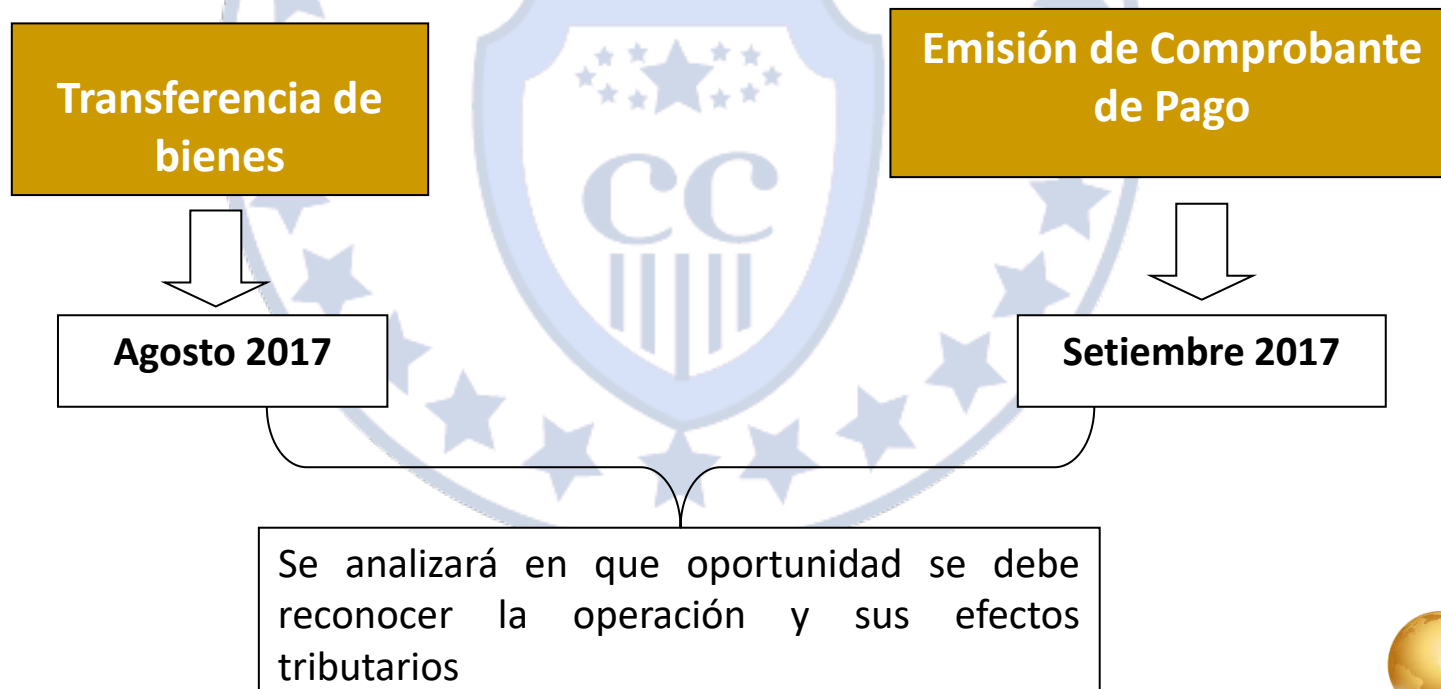
CASO PRÁCTICO

Enunciado

En una operación de compra-venta de bienes muebles gravada con IGV, se produjo la transferencia de propiedad en el mes de agosto 2017; no obstante el comprobante de pago se emitió en el mes de setiembre 2017.

El valor de venta asciende a s/. 100,000 y el costo de los bienes entregados asciende a S/. 70,000. La operación se cancela en el mes de setiembre 2017.

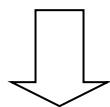
El caso planteado se graficaría de la forma siguiente:



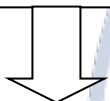
CASO PRÁCTICO

Análisis tributario - contable

Transferencia de bienes

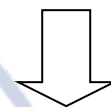


Agosto 2017



- Se reconoce el ingreso y su respectivo costo. Además de la cuenta por cobrar, bajo el concepto de “no emitidas”
- Se determina, declara y paga para efectos del IGV e Impuesto a la Renta.
- Se realiza la adición vía papeles de trabajo dado que no se ha emitido comprobante de pago y por tanto no se encuentra anotada en el Registro de Ventas.

Emisión de Comprobante de Pago



Setiembre 2017



- Se efectúa la reclasificación contable a nivel de la cuenta por cobrar, bajo el concepto “emitidas”
- Se anota en el Registro de Ventas.

- Se realiza la deducción vía papeles de trabajo dado que ya se ha efectuado la declaración de dicha transacción en el mes de agosto 2017.

CASO PRÁCTICO

Oportunidad de la emisión del comprobante de pago

En virtud al numeral 1 del artículo 5º del RCP, dado que los bienes fueron entregados en el mes de agosto 2017 el comprobante debió emitirse en dicha oportunidad, por lo que se ha emitido extemporáneamente en el mes de setiembre 2017.

Dinámica contable

Mes de agosto 2017: Reconocimiento del ingreso por la venta de bienes

			----- X -----	S/.	S/.
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES -	118,000	
	121		Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
		1211	No emitidas		
40			TRIBUTOS Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		18,000
	401		Gobierno Central		
		4011	Impuesto General a las Ventas		
		40111	IGV-Cuenta propia		
70			VENTAS		100,000
	701		Mercaderías		
		7011	Mercaderías Manufacturadas		
		70111	Terceros		

CASO PRÁCTICO

Dinámica contable

Mes de setiembre 2017:

Cuando efectivamente se emita el comprobante de pago respectivo se debería efectuar el siguiente asiento de reclasificación:

			----- X -----	S/.	S/.
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES -TERCEROS	118,000	
	121		Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
		1212	Emitidas en cartera		
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES -TERCEROS		118,000
	121		Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
		1211	No emitidas		

CASO PRÁCTICO

Supuestos:

- No se declara en el mes de agosto 2017
- La fecha de vencimiento y presentación de la declaración jurada mensual ocurrió el 20.09.2017
- Respecto al IGV se ha generado un tributo omitido por S/. 18,000
- Respecto al Impuesto a la Renta la empresa arrastra un saldo a favor.
- La empresa presentará la declaración jurada rectificatoria y cancelará la multa que corresponda, el día 05.10.2017.
- A continuación se procederá a determinar la infracción tributaria incurrida, sanción aplicable y multa a cancelar el 05.10.2017.

CÁLCULO DE LA SANCIÓN AL 05.10.2017

Período tributario	Fecha de la infracción	Tributo omitido (1)	Sanción aplicable (50% TO) (2)	Multa rebajada (3) (2* 5%)	Días acumulados hasta el 05.10.2017 (4)	Intereses moratorios al 05.10.2017 (3 * 4 * TIM diaria) (5)	Deuda tributaria al 05.10.2017 (6) (4 + 5)
Agosto	20.09.2017 (*)	18,000.00	9,000.00	450.00	16	2.88	452.88

(*) Fecha de presentación de la declaración jurada mensual

PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Intereses moratorios y sanciones

El día 08 de julio 2017, ha sido publicada en el diario oficial “El Peruano”, la **RTF N° 05359-3-2017**, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y en la cual se vierte el precedente siguiente:

“Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”.

PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Intereses moratorios y sanciones

La **RTF 05359-3-2017** versa sobre tres supuestos que ocurren con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal del Impuesto a la Renta.

- ✓ Modificación de la base de cálculo del pago a cuenta del ejercicio al cual corresponde dicha obligación principal
- ✓ Modificación del coeficiente o el sistema utilizado para la determinación del pago a cuenta del ejercicio al cual corresponde dicha obligación principal, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria
- ✓ Modificación del coeficiente o el sistema utilizado para el cálculo del pago a cuenta del ejercicio al cual corresponde dicha obligación principal, por efecto de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, precisa la jurisprudencia en la nota (3) que:

“(...) se hace referencia a declaraciones juradas rectificatorias que modifican la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda”.

SENTENCIA EN CASACIÓN

El Tribunal Fiscal en la jurisprudencia de observancia obligatoria señala en uno de sus considerandos: ***“Que en atención a lo expuesto no resulta pertinente los argumentos invocados por la recurrente respecto de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 (...)”***.

Al respecto, mediante la Sentencia de Casación N° 4392-2013 publicada el 30 de octubre de 2015 en el diario Oficial “El Peruano”, entre otros, se analiza el alcance de lo regulado en el artículo 85° del TUO de la LIR así como el artículo 34° del TUO del Código Tributario.

Sobre el particular se efectúan las declaraciones siguientes en la sentencia citada:

- ✓ *Un elemento trascendental a efectos de establecer cuál es la naturaleza de los pagos a cuenta, es la restitución del monto recaudado, lo cual se encuentra regulado en el artículo 87° segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a la Renta la cual forma parte de la configuración de los empréstitos forzosos, siendo ajena a los elementos estructurales del tributo (..) por lo tanto, considerando que la restitución del monto recaudado se encuentra presente en el caso de los pagos a cuenta en el Sistema Tributario Peruano, **los pagos a cuenta no son tributos (...)** (...) **constituyen abonos establecidos por ley que se deben realizar en forma anticipada al hecho generador y con “carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta”**.*

SENTENCIA EN CASACIÓN

- ✓ (...) en estricto las normas sancionan con la aplicación de **intereses moratorios cuando los pagos a cuenta** fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el numeral a) del artículo 85° (...) **no se realizan oportunamente** – esto es **mensualmente y en los plazos legales** – significando que los pagos que deben cumplirse son aquellos que establecidos **conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, independientemente o no si hubiera una rectificación posterior al momento que correspondía efectuarlos**, empero si la rectificación se realiza antes del plazo del abono, indefectiblemente modificará el coeficiente de cálculo y la cuota a abonar, no así cuando la rectificación es posterior incluso a la determinación del impuesto definitivo.
- ✓ (...) el artículo 34° del Código Tributario, regula el pago de intereses moratorios respecto a los pagos a cuenta considerando como el supuesto normativo **para la generación de los intereses “el pago no oportuno”** es decir, el pago no efectuado “dentro del plazo establecido por ley, el reglamento o la administración”, **mas no así sobre el pago a cuenta realizado oportunamente y cuyo monto luego del pago deviene en menor a consecuencia de la rectificación de la declaración del impuesto a la renta que sirvió como base para generar el coeficiente para establecer la cuota mensual (...)**

Resulta pertinente mencionar que los fundamentos e interpretación antes citados, no han sido declarados en la sentencia como precedente vinculante.

INFRACCIÓN POR DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN FORMA INCORRECTA Y/O DECLARAR CIFRAS O DATOS FALSOS

Muchas gracias

CPC Rosa Ortega Salavarría

Contadora Pública Colegiada, egresada de la Maestría en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Consultora independiente en Doctrina Contable, NIIF y su impacto o repercusiones tributarias. Docente a nivel superior en el Centro de Educación Continua (CIEC) de la Universidad de Lima y en el Diplomado de Tributación de la Universidad de Piura. Miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y del Grupo Peruano de la Asociación Fiscal Internacional (IFA).

Correo electrónico: rosa.ortega.salavarría@gmail.com

