

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Cuándo se configura la infracción por pagar las retenciones o percepciones fuera de plazo?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Aplicación práctica de la Determinación Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (Parte final)	I-8
	Casos prácticos sobre el saldo a favor del impuesto a la renta de tercera categoría	I-12
	Tratamiento tributario de pérdidas extraordinarias	I-15
	Declaración anual de personas naturales	I-18
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Gastos sujetos a límite (gastos recreativos y gastos de movilidad)	I-22
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Las notas de débito emitidas por penalidades no se consignan en la declaración jurada mensual del IGV	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Renta de quinta categoría	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



¿Cuándo se configura la infracción por pagar las retenciones o percepciones fuera de plazo?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La obligación de los agentes retenedores - 3. Lo que indica la legislación tributaria - 4. ¿Cuál es la conducta infractora que está tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario? - 5. ¿Cuál es la sanción aplicable? - 6. ¿Existe un monto mínimo para la sanción tributaria contenida en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario? - 7. La discrecionalidad en la rebaja de las sanciones - 8. Régimen de gradualidad aplicable por parte de la SUNAT: una manifestación de la discrecionalidad - 9. Aplicación práctica - 10. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal



RESUMEN

Otra de las infracciones que se presentan de manera recurrente dentro del ámbito tributario, es la consignada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, la cual sanciona el hecho que el contribuyente no haya cumplido con pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

El análisis del presente trabajo apunta a identificar la forma en la cual se puede configurar esta infracción y la manera en la cual se determina la sanción respectiva.

Palabras clave: retención / percepción / pago fuera de plazo / tributo retenido / tributo percibido / plazo establecido

Recibido: 07-03-19

Aprobado: 08-03-19

Publicado en línea: 15-03-19



ABSTRACT

Another of the infractions that recurrently appear within the tax sphere, is that stated in numeral 4 of article 178 of the Tax Code, which penalizes the fact that the taxpayer has not complied with paying within the established terms the withheld taxes or perceived

The analysis of this work aims to identify the way in which this infraction can be configured and the manner in which the respective sanction is determined.

Keywords: retention / perception / late payment / retained tax / perceived tax / term established

Title: When is the infraction set up to pay the withholdings or payments after the deadline?

1. Introducción

Una de las obligaciones a cargo de los agentes retenedores o perceptores es cumplir con el pago del tributo retenido o percibido dentro de los plazos señalados por la legislación tributaria.

Puede presentarse el caso en el cual, los mencionados agentes cumplieron con efectuar la retención o percepción, pero

por diversas circunstancias no efectuaron el pago en la fecha que el fisco indica, según el cronograma aprobado y que es de conocimiento público. Posteriormente, los agentes cumplen con el pago de sus obligaciones, pero en fecha posterior.

Es en ese momento, en el cual se configura la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, la cual considera como un incumplimiento de las obligaciones tributarias el **“no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos”**.

El motivo del presente informe es revisar cuándo se configura la infracción antes mencionada, el cálculo de la misma y la aplicación del régimen de gradualidad.

2. La obligación de los agentes retenedores

El maestro GARCÍA MULLÍN hace referencia en su *Manual del Impuesto a la Renta* una descripción de las retenciones en la fuente de la renta, determinándose lo siguiente:

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

Quando la retención en la fuente es definitiva, o sea, no sujeta a reliquidación futura, en puridad lo que se está configurando es un impuesto de tipo real, al producto de una determinada fuente, sin consideración a las características personales del receptor. No es que estemos en presencia de la aplicación de una variante del impuesto a la renta global y personal, sino ante un impuesto diferente cuyo hecho generador no es duradero sino instantáneo, y en el cual se grava una manifestación parcial y fragmentaria de capacidad contributiva¹.

Coincidimos con BORDOLLI cuando indicamos con respecto a los agentes de retención:

Esas responsabilidades deben provenir por disposición expresa de la ley, como lo señala el mismo artículo y es de toda lógica que así sea, porque si ese requisito se reclama para designar al obligado natural (contribuyente), con más razón debe considerarse insoslayable cuando se trata de extender o desplazar la responsabilidad de aquel a quienes son ajenos a la relación jurídico-tributaria de la que es sujeto pasivo².

En la doctrina nacional observamos que RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN precisa:

Las labores de retención y percepción de tributos no deben ser confundidas con la obligación tributaria. La retención y percepción de tributos son trabajos de gestión administrativa que deben cumplir determinados sujetos del sector privado, mientras que el pago de una obligación tributaria reviste un contenido esencialmente económico³.

3. Lo que indica la legislación tributaria

Tanto la percepción como la retención de los tributos, forman parte del cumplimiento del deber de colaboración por parte del contribuyente hacia el fisco, ello se encuentra implícitamente enmarcado dentro del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al igual que con el principio de solidaridad, ambos considerados principios implícitos⁴ en el marco de la Constitución Política de 1993.

No olvidemos que el artículo 10 del Código Tributario precisa:

En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor

¹ GARCÍA MULLIN, Juan Roque, *Manual del Impuesto a la Renta*, CIET-DOC N.° 872, Buenos Aires, Argentina, p. 140.

² BORDOLLI, José Carlos., "Agentes de Retención. Condiciones y límites para dicha carga", en *Revista Tributaria*, N.° 85, editada por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, julio-agosto, 1998, p. 275.

³ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. "La obligación tributaria y los deberes administrativos", artículo publicado en *la Revista Derecho y Sociedad*, N.° 24, 2005, p. 82.

⁴ Los principios tributarios implícitos son aquellos que no se encuentran normados en el texto del artículo 74 de la Constitución Política.

tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

3.1. La retención en el impuesto a la renta

Con relación a la retención en el impuesto a la renta, consultamos el texto del artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se señala que son considerados como agentes de retención las personas que paguen o acrediten rentas, como los que se muestran a continuación:

- Rentas de segunda categoría, como es el caso del pago por regalías, percepción de intereses por préstamos, pago de obligaciones de no hacer, generación de ganancia por la venta de acciones, entre otros.
- Rentas de cuarta categoría, en el caso de personas naturales que generen ingresos por el ejercicio de una profesión, ciencia, arte u oficio de manera independiente, sin relación de subordinación.
- Rentas de quinta categoría, en el caso de personas que generan ingresos por la prestación de servicios de manera dependiente, en relación de subordinación⁵.
- Rentas generadas por los sujetos no domiciliados, cuando se paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.
- Utilidades, rentas o ganancias de capital, que paguen o generen en favor de los poseedores de los valores emitidos a nombre de estos fondos o patrimonios, de los fideicomitentes en el fideicomiso bancario, o de los afiliados en el Fondo de Pensiones.
- Ingresos administrados, como es el pago de las ganancias obtenidas producto de la colocación de capitales.
- Pagos o acreditaciones de rentas de tercera categoría a sujetos domiciliados, por parte de personas, empresas o entidades designadas mediante Resolución de Superintendencia.
- Pagos o acreditaciones de rentas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas de capital de una persona jurídica domiciliada, según lo indica el texto del inciso e) del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁵ Con respecto a la subordinación el Informe N.° 095-2004-SUNAT/280000 menciona lo siguiente: "... a fin de establecer la existencia de subordinación en la relación jurídica, el empleador deberá necesariamente contar con las siguientes facultades: normativa o reglamentaria, directriz y disciplinaria; ninguna de las cuales conlleva a afirmar que los elementos de exclusividad y/o permanencia en la prestación de los servicios sean características determinantes de la existencia de subordinación". Se puede consultar el texto completo en la siguiente página web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/10952004.htm>> (consultado el 05-03-19).

Otra obligación donde se indica la obligación de retener la encontramos en el texto del artículo 72 de la Ley del Impuesto a la Renta. Precisa lo siguiente:

Las personas que abonen rentas de segunda categoría distintas de las originadas por la enajenación, redención o rescate de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta, retendrán el impuesto correspondiente con carácter definitivo aplicando la tasa de 6,25% sobre la renta neta.

Adicionalmente, de acuerdo con lo indicado por el texto del artículo 73 de la Ley del Impuesto a la Renta, se precisa que existe la obligación de retener, cuando se cumpla lo siguiente:

Las personas jurídicas que paguen o acrediten rentas de obligaciones al portador u otros valores al portador, deberán retener el 29,5 % de los importes pagados o acreditados y abonarlo al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Existen además otras regulaciones dentro de la propia Ley del Impuesto a la Renta que consideran también supuestos en los que opera la retención, como son los artículos 73-A⁶, 73-B, 73-C, 73-D, 74, 75, 76, 77-A⁷ y 78.

En cumplimiento de esta normativa, el agente retenedor debe cumplir con efectuar la retención del porcentaje que corresponda en cada caso señalado por el legislador. No olvidemos que el agente retenedor no se puede quedar con el monto de la retención, toda vez que está obligado por ley a entregarlo al fisco.

3.2. La retención y percepción en el impuesto general a las ventas

En lo que respecta a las **retenciones**, observamos la existencia de la Resolución de Superintendencia N.° 037-2002/SUNAT⁸, norma que aprobó el Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores y designación de agentes de retención.

El texto del primer párrafo del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.° 037-2002/SUNAT señala que dicha norma regula el Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores en las operaciones de los siguientes:

⁶ Sobre la retención considerada en el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, puede revisar un informe que elaboramos hace algún tiempo. Para acceder al mismo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/01/01/como-tributan-los-dividendos-percibidos-del-externor/>> (consultado el 05-03-19).

⁷ Sobre la retención considerada en el artículo 77-A de la Ley del Impuesto a la Renta, puede revisar un informe que elaboramos hace algún tiempo. Para acceder al mismo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/01/29/la-sociedad-de-gestion-colectiva-los-derechos-de-autor-y-la-obligacion-de-retener-el-impuesto-a-la-renta/>> (consultado el 05-03-19).

⁸ Esta norma fue publicada en el diario oficial El Peruano el 19-04-02.

- venta de bienes
- primera venta de bienes inmuebles
- prestación de servicios
- contratos de construcción gravadas con dicho impuesto

El texto de los dos primeros párrafos del artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N.º 037-2002/SUNAT, indica:

El Agente de Retención efectuará la retención en el momento en que se realice el pago, con prescindencia de la fecha en que se efectuó la operación gravada con el IGV. En el caso que el pago se realice a un tercero el Agente de Retención deberá emitir y entregar el 'Comprobante de Retención' al Proveedor.

Tratándose de pagos parciales, la tasa de retención se aplicará sobre el importe de cada pago.

Como se aprecia, en la normatividad antes mencionada existe una obligación de efectuar la retención del IGV, al momento que se procede con el pago, sea total o parcial, y corresponde aplicar una tasa del 3 %, de conformidad con lo indicado por el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N.º 037-2002/SUNAT.

En lo relacionado con la aplicación del impuesto general a las ventas, apreciamos que para el caso de las **percepciones** existe la Ley N.º 29173, según la cual se aprobó el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas.

De manera específica el numeral 3.1 del artículo 3 de la Ley N.º 29173 señala los sujetos y supuestos que pueden ser objeto de percepción, indicando lo siguiente:

Los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causará en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, el mismo que será materia de percepción, de acuerdo con lo indicado en la presente Ley.

No olvidemos que

[...] Específicamente en el caso de la percepción, se incorpora una obligación a cargo de agentes que han sido designados previamente como agentes perceptores, para que cumplan con realizar la percepción de un porcentaje sobre el precio de venta de determinados bienes señalados por el legislador respecto de los cuales se aplique⁹.

En lo que respecta a los agentes de percepción, resulta importante revisar lo señalado por el fisco. Indica lo siguiente:

El Régimen de Percepciones constituye un sistema de pago adelantado del Impuesto General a las Ventas, mediante el cual el

9 ALVA MATTEUCCI, Mario. "¿Cómo se aplica el Régimen de Percepciones del IGV a la Importación de bienes?". Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/03/16/como-se-aplica-el-regimen-de-percepciones-del-igv-a-la-importacion-de-bienes/>> (consultado el 05-03-9).

agente de percepción (vendedor o Administración Tributaria) percibe del importe de una venta o importación, un porcentaje adicional que tendrá que ser cancelado por el cliente o importador quien no podrá oponerse a dicho cobro.

El cliente o importador a quien se le efectúa la percepción podrá deducir del IGV que mensualmente determine, las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del periodo al que corresponda la declaración, asimismo de contar con saldo a favor podrá arrastrarlos a periodos siguientes, pudiendo compensarlos con otra deuda tributaria, o solicitar su devolución si hubiera mantenido un monto no aplicado por un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos¹⁰.

4. ¿Cuál es la conducta infractora que está tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario?

Cabe indicar que esta infracción se encuentra detallada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, dentro de las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Cuando revisamos el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, apreciamos que allí se consigna cómo una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el hecho de "no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos".

Para que esta infracción se configure, es necesario que el Agente de Retención cumpla con efectuar la retención respectiva, al igual que el Agente de Percepción realice la percepción a la que está obligado, y que de acuerdo a ley le corresponde¹¹, solo que por diversas razones no cumple con el pago de la retención o percepción al fisco en los plazos establecidos.

¿Por qué el agente retenedor o agente perceptor no efectúa el pago en la fecha establecida del tributo retenido o percibido?

El no pago del tributo retenido o percibido por parte del agente designado para que cumpla con dicha obligación puede deberse a varias situaciones. Por ejemplo:

- El agente retenedor o perceptor no cuenta con la liquidez suficiente y hace uso del monto retenido o percibido, para el pago de otras obligaciones de índole comercial.
- El agente retenedor o perceptor utiliza

el monto del dinero retenido o percibido en una operación financiera en beneficio propio.

- El agente retenedor o perceptor tuvo un descuido y por despistado¹² no se percató de la fecha establecida en el cronograma señalado por el fisco, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- El agente retenedor o perceptor hace uso del monto retenido o percibido para el pago de diversas multas impuestas por el sector público nacional.
- El agente retenedor o perceptor hace uso del monto retenido o percibido para el pago de una deuda tributaria que le corresponde, pero que se encuentra en etapa de cobranza coactiva.
- El agente retenedor o perceptor deposita en su cuenta bancaria el monto retenido o percibido, con la finalidad de generar intereses.
- El agente retenedor o perceptor hace uso del monto retenido o percibido para el pago de un préstamo bancario que ya se le venció.
- El agente retenedor o perceptor deposita en su cuenta bancaria el monto retenido o percibido para cancelar al proveedor extranjero por la adquisición y posterior importación de maquinarias.

Apreciamos que

[...] debe advertirse que a fin de consumarse esta infracción se exige que el agente de percepción o retención deje de ingresar, dentro del plazo en que se encuentra obligado a hacerlo, el impuesto correspondiente. De ello —ademá— se colige que es el cumplimiento no oportuno de la obligación de empozar la retención o percepción lo que se sanciona mediante otros artículos del Código Tributario¹³.

Es pertinente indicar que esta infracción solo se configura cuando previamente el agente retenedor ha cumplido con efectuar la retención, pero no ha realizado el pago al fisco en los plazos establecidos.

No se debe confundir esta infracción del numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario con la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, el cual considera como infracción el no haber efectuado la retención cuando se hizo el pago de la obligación.

12 Sobre este tema podemos recomendar un trabajo elaborado hace algún tiempo en donde se consideran varias situaciones en las cuales se observa a un contribuyente despistado. Puede revisar dicho trabajo ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/05/02/los-contribuyentes-y-el-fisco-vistos-desde-la-optica-de-los-dibujos-animados-de-los-a-os-60-70-y-80/>> (consultado el 07-03-19).

13 LUJÁN ALBURQUEQUE, Luis; ALVA MATTEUCCI, Mario; ALVARADO GOICOCHEA, Enrique; CAIÑA VELA, Javier; FARFÁN FALCÓN, Luis; LEGUIA LOAYZA, Maribel; ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa; PACHERRES RECUAY, Ana y VERA-TUDELA, RODRIGUEZ, Hosanna. *Infracciones y Sanciones del Código Tributario*, t. I. Lima: Informativo Caballero Bustamante, 2004, p. 520.

Es pertinente citar a DURAN ROJO cuando menciona las diferencias en los tipos infractores consignados en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario y en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario. Dicho autor indica lo siguiente:

En el artículo 177°. 13 se encuentra tipificada la infracción consistente en 'no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos', mientras que en el artículo 178°. 4 se tipifica la infracción consistente en "No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

El tipo infractor en el artículo 177.13 tiene como elemento constitutivo el hecho que quien estando obligado a retener el tributo del no domiciliado no lo hubiere hecho. En el artículo 178.4, los elementos constitutivos del tipo infractor son dos: que se haya producido la retención del impuesto al sujeto no domiciliado y que se haya omitido el pago al Estado en el plazo establecido de ese impuesto ya retenido por el obligado a hacerlo¹⁴.

5. ¿Cuál es la sanción aplicable?

Al efectuar una revisión a las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias que forman parte anexa del Código Tributario, apreciamos que, en este punto, las sanciones ya sean cometidas por el contribuyente o detectadas por parte del fisco, toman como referencia a un porcentaje del tributo omitido y no están relacionadas con un porcentaje de la unidad impositiva tributaria (UIT).

De este modo, la sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario toma en cuenta un porcentaje del tributo retenido o percibido no pagado de manera oportuna en el plazo que la Administración Tributaria establezca a través de cronograma de vencimientos aprobado mediante Resolución de Superintendencia.

El parámetro utilizado se puede apreciar en el siguiente cuadro:

Sanciones por las infracciones tributarias	
Monto porcentual	Parámetro utilizado
50 %	Del tributo retenido o percibido no pagado por el agente dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria

14 DURAN ROJO, Luis. La obligación de retener el impuesto a la renta de sujetos no domiciliados y configuración de infracciones tributarias. Informe publicado en el portal IUS 360 de la revista Ius et Veritas, con fecha 06-07-18. Para revisar esta publicación debe ingresar al siguiente enlace web: <<http://ius360.com/jornadas/derecho-tributario/la-obligacion-de-retener-el-impuesto-la-renta-de-sujetos-no-domiciliados-y-configuracion-de-infracciones-tributarias/>> (consultado el 07-03-19).

6. ¿Existe un monto mínimo para la sanción tributaria contenida en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario?

Conforme lo indica la cuarta nota sin número de la Tabla I del Código Tributario:

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 netos¹⁵.

Veamos lo siguiente. En el año 2019 la Unidad Impositiva Tributaria es S/ 4,200 y el 5 % de esta equivale a S/ 210.

Si, por ejemplo, un contribuyente efectúa el pago de una retención del impuesto a la renta fuera de plazo, por ingresos obtenidos bajo la modalidad de prestación de servicios por la cuarta categoría, de un determinado periodo por un tributo retenido no cancelado equivalente a S/ 100, el 50 % de este monto es S/ 50, pero al realizar la comparación con el monto mínimo que es el 5 % de la UIT, apreciamos que S/ 50 es inferior a S/ 210, motivo por el cual se debe tomar en cuenta el monto mayor.

De esta manera, la base sobre la cual se debe aplicar la gradualidad es S/ 210.

Situación distinta sería si el contribuyente efectúa el pago de una retención del impuesto a la renta fuera de plazo, por ingresos obtenidos bajo la modalidad de prestación de servicios por la cuarta categoría, de un determinado periodo por un tributo retenido no cancelado equivalente a S/ 900, el 50 % de este monto es S/ 450, pero al realizar la comparación con el monto mínimo que es el 5 % de la UIT, apreciamos que S/ 450 es superior a S/ 210, motivo por el cual se debe tomar en cuenta el monto mayor.

De esta manera, la base sobre la cual se debe aplicar la gradualidad es S/ 450.

En ambos casos, aún falta la aplicación del régimen de gradualidad para determinar el monto final de pago de la multa rebajada a cargo del contribuyente infractor.

7. La discrecionalidad en la rebaja de las sanciones

Por medio de la discrecionalidad, la Administración Tributaria puede tomar la decisión de rebajar las sanciones a los infractores, siempre que ello cuente con un marco normativo que le autorice a

15 La cuarta nota sin número de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario fue modificada por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.° 1311.

poder aplicarla y no se constituya en un mecanismo de arbitrariedad.

Con respecto a la discrecionalidad apreciamos la opinión de BRAVO CUCCI cuando indica que

[...] es preciso afirmar que el establecimiento de potestades discrecionales a favor de la administración no supone la posibilidad que las mismas puedan ser ejercidas sin limitación o justificación alguna, sino que tal ejercicio se sujeta a la Constitución, a los principios generales del Derecho y sobre todo a aquellos que emanan del reconocimiento del Estado como uno social y democrático de Derecho¹⁶.

Sobre el mismo tema, coincidimos con MUÑOZ-NAJAR BUSTAMANTE y SORIA AGUILAR cuando precisan que "la facultad discrecional de la Administración Tributaria tiene su fundamento en el principio de legalidad, toda vez que requiere la existencia de una norma que establezca su existencia¹⁷.

En este tema, VILLANUEVA GUTIERREZ menciona:

[...] la discrecionalidad, definitivamente, debe de enmarcarse dentro de la ley y la Constitución; es más, yo diría que dentro del principio de juridicidad que está reconocido en la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁸.

El sustento de la no aplicación o rebaja de sanciones por la SUNAT parte de la facultad de discrecionalidad con que cuenta, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 82 y 166 del Código Tributario.

En dichos dispositivos se menciona que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias. Asimismo, puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, determinando para ello la forma, condiciones, parámetros o criterios objetivos, así como determinar tramos menores al monto de la sanción establecida.

8. Régimen de gradualidad aplicable por parte de la SUNAT: una manifestación de la discrecionalidad

En el punto anterior desarrollamos el tema de la discrecionalidad. En el presente analizaremos la Resolución de Superintendencia donde se aprueban

16 BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, 5.° ed., Lima: Jurista editores, 2015, p. 405.

17 MUÑOZ-NAJAR BUSTAMANTE, Mauricio y SORIA AGUILAR, Alfredo F., "Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria", en Revista Derecho & Sociedad, N.° 14, Lima, 2000, p. 87. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/download/17193/17481>> (consultado el 19-02-2019).

18 CHAU QUISPÉ, Lourdes y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. El procedimiento de fiscalización de la SUNAT. Diálogo entre los autores antes mencionados. Revista Foro Jurídico, N.° 7, 2007. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18478/18718>> (consultado el 19-02-19).

regímenes de gradualidad de las sanciones, como es el caso de la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT aún vigente y con modificaciones, respecto de las infracciones señaladas en el Código Tributario.

En el caso específico de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, apreciamos que por medio del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N.° 180-2012/SUNAT, se incorporó el artículo 13-A al Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT.

En el artículo 13-A mencionado anteriormente, se establecen dos criterios que serán utilizados para proceder con la rebaja de la sanción aplicable, y está relacionado con la subsanación realizada por el propio contribuyente infractor.

Previamente debemos comprender qué significa el término “**subsanación**”. Para ello, es necesario revisar lo señalado por el numeral 13.7 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT, en donde se indica lo que sigue a continuación:

La subsanación es la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previos en los anexos respectivos la cual puede ser voluntaria o inducida.

En el caso de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario la subsanación consiste en la presentación de la declaración rectificatoria en los momentos establecidos en el artículo 13-A.

Tratándose de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, la subsanación consiste en la cancelación del íntegro de los tributos retenidos o percibidos dejados de pagar en los plazos establecidos más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación, en los momentos a que se refiere el artículo 13-A. En el caso que no se hubiera cumplido con declarar los tributos retenidos o percibidos, la subsanación implicará además que se proceda con la declaración de estos.

Esta subsanación puede ser voluntaria o inducida.

- Voluntaria: Cuando es el propio infractor quien realiza la subsanación de la infracción, cumpliendo con el pago del tributo retenido o percibido ante el fisco, de manera voluntaria sin que exista requerimiento alguno.
- Inducida: Cuando el infractor recibe algún tipo de requerimiento por parte del fisco, a través del cual le exige la cancelación del tributo retenido o percibido ante el fisco, de manera inducida.

Al efectuar una revisión detallada del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, observamos que resulta

aplicable a la sanción de multa por la infracción cometida en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario.

En este sentido, el numeral 2 del artículo 13-A indica que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa, conforme se desarrolla a continuación:

Descuentos con la subsanación voluntaria

- El primer tramo: 95 % de descuento (con subsanación)**

El literal a) del numeral 2 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad considera un primer tramo de descuento sobre la multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario.

En este primer tramo se indica que la multa será rebajada en un noventa y cinco por ciento (95 %) si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.

Descuentos con la subsanación inducida

- El segundo tramo: 70 % de descuento (con subsanación inducida en la etapa de fiscalización)**

El literal b) del numeral 2 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad considera un segundo tramo de descuento sobre la multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario.

De esta manera, el literal b) indica que la multa será rebajada en un setenta por ciento (70 %) si 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 75¹⁹ 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.

- El tercer tramo: 60 % de descuento (con subsanación inducida en cobranza)**

El literal c) del numeral 2 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad señala que la multa será rebajada en

un sesenta por ciento (60 %) sin exigencia de la subsanación, 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 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 117²⁰ del Código Tributario respecto de la resolución de multa.

- El cuarto tramo: 40 % de descuento (con subsanación inducida en la etapa de reclamación)**

El literal c) del numeral 2 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, menciona que la multa será rebajada en un cuarenta por ciento (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 de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos²¹.

Se ha tomado como referencia una imagen obtenida del portal de la SUNAT, que grafica de manera clara la aplicación de la gradualidad de la sanción prevista en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario (la cual aparece en la siguiente página).

En este punto es pertinente revisar un Informe emitido por la Administración Tributaria, relacionado con la aplicación del Régimen de Gradualidad. Nos referimos al Informe N° 016-2017-SUNAT/5D0000²², de fecha 13 de febrero de 2017.

Citaremos como referencia la materia de dicho informe, al igual que la conclusión del mismo.

MATERIA: Se consulta si respecto a la infracción tributaria tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, resulta aplicable la rebaja del noventa y cinco por ciento (95 %) prevista en el inciso a) del numeral 1 del artículo 13-A de la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT,

²⁰ El plazo es de siete (7) días hábiles para que el contribuyente cumpla con el pago de la deuda.

²¹ El primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario indica que el plazo para que se presente el recurso de apelación contra la resolución que resuelve la reclamación, es dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. Ello implica que el Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario solo puede utilizarse hasta antes que se presente el recurso de apelación para que lo resuelva el Tribunal Fiscal.

²² Si desea revisar el texto completo del Informe N° 016-2017-SUNAT/5D00000 debe ingresar a la siguiente dirección web: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/1016-2017.pdf> (consultado el 11 de marzo de 2019).

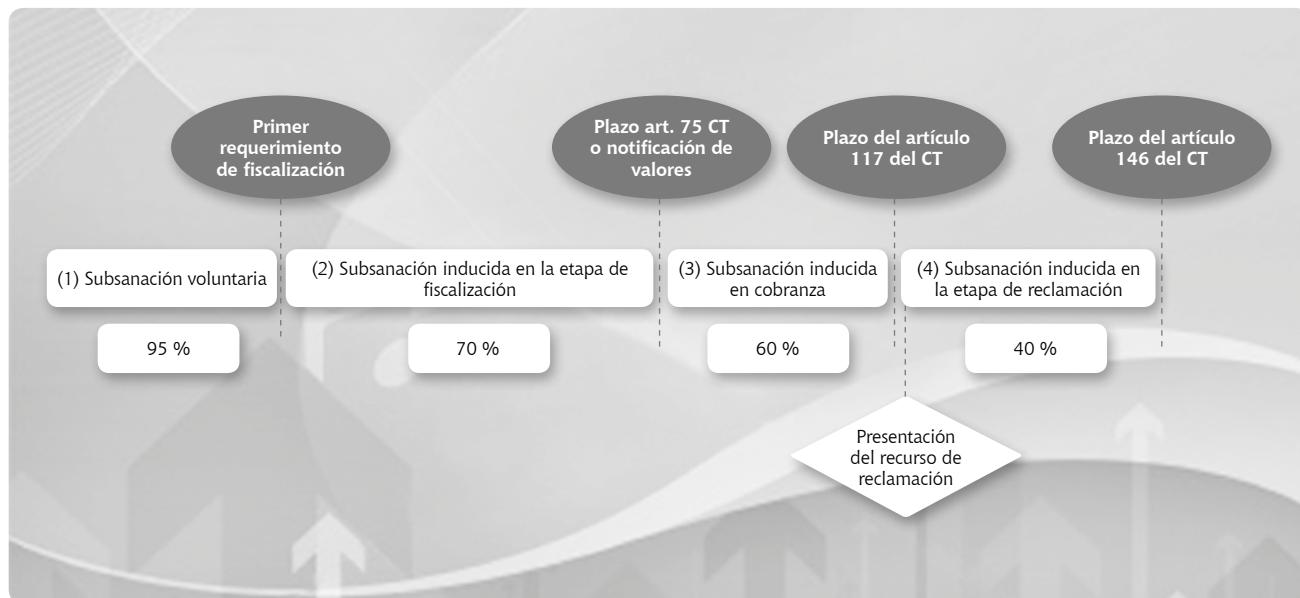
¹⁹ Según el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, el fisco es quien determina el plazo, el cual no puede ser inferior a los tres (3) días hábiles.

cuando la Administración Tributaria notifica una orden de pago por el importe del tributo impago determinado en la declaración jurada original, y posteriormente el deudor tributario presenta una declaración jurada rectificatoria por el mismo tributo y periodo, determinando una mayor obligación.

(...)

CONCLUSIÓN: 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 periodo 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 %).



Fuente: <<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/declaracion-y-pago-empresas/infracciones-y-sanciones-vinculadas-con-la-declaracion-y-pago-empresas/6716-03-infraccion-por-no-pagar-la-retencion-del-aporte-a-la-onp-dentro-de-los-plazos-establecidos>> (consultado el 08-03-19).

9. Aplicación práctica

A efectos de poder apreciar cómo se calcula una multa por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, presentamos el siguiente caso:

La gerencia de la empresa **Don Rufino SAC** nos comenta que no han cumplido con pagar la retención del impuesto a la renta de cuarta categoría del mes de enero del 2019, por la cantidad de S/ 7,000, por todas las retenciones que efectuó a los prestadores de servicios independientes, al pagarles su retribución en dicho mes.

Adicionalmente, nos precisa que sí cumplió con declarar las retenciones en el PLAME pero no las pudo pagar en el plazo establecido por la SUNAT. Su último dígito de RUC es el 6, por lo que la fecha límite que tuvo para poder cancelar el tributo retenido era el 20 de febrero del 2019.

Sobre este tema, la gerencia nos consulta cuál es la infracción que se habría cometido, y si es posible la aplicación de alguna gradualidad, tomando en consideración que la administración tributaria no ha efectuado notificación o requerimiento alguno en donde exija el pago del tributo retenido adeudado.

Se solicita calcular la multa actualizada, teniendo en cuenta que el pago de la misma se efectúa el 11 de marzo del 2019 y que la regularización se efectúa voluntariamente.

Solución

De conformidad con lo indicado en el texto del numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, se penaliza como conducta infractora por incumplimiento de obligaciones tributarias, el hecho de no pagar las retenciones o percepciones dentro de los plazos establecidos.

Esta infracción se sanciona con una multa equivalente al 50 % del monto del tributo retenido o percibido no cancelado en los plazos establecidos.

De la información proporcionada, observamos que el tributo retenido por cuarta categoría no cancelado, asciende a la suma de S/ 7,000; por lo que, al aplicar la sanción contenida en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, le corresponde el 50 % del monto del tributo retenido o percibido no cancelado.

En este sentido, al aplicar la sanción del 50 % sobre el monto del S/ 7,000 se obtiene como resultado la suma de S/ 3,500, que sería finalmente la multa que le corresponde a la empresa **Don**

Rufino SAC, por no haber cancelado el tributo retenido por concepto de cuarta categoría en los plazos establecidos por la Administración Tributaria.

Considerando que la fecha de la comisión de la infracción ocurrió en el ejercicio gravable 2019, ello implica que la unidad impositiva tributaria (UIT) que se aplicará será la de S/ 4,200²³.

En este sentido, para ver si existen de por medio el monto mínimo que corresponde aplicar a las multas, aplicamos la cuarta nota sin número de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, la cual indica:

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 netos²⁴.

De acuerdo con esto, en el año 2019 la unidad impositiva tributaria es S/ 4,200 y el 5 % de esta equivale a S/ 210.

²³ La unidad impositiva tributaria (UIT) que corresponde al ejercicio gravable 2019 es S/ 4,200, conforme lo indica el Decreto Supremo N.° 298-2018-EF, que fuera publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de diciembre del 2018.

²⁴ La cuarta nota sin número de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario fue modificada por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.° 1311.

Al efectuar la comparación del monto de S/ 210 (que es el 5 % de la UIT) y el monto de la multa aplicable al presente caso por no haber cumplido con cancelar dentro de los plazos establecidos la retención de S/ 7,000 por concepto de rentas de cuarta categoría, cuyo 50 % equivale a la suma de S/ 3,500. Nos percatamos de manera inmediata que el monto de S/ 3,500 supera de manera amplia al mínimo indicado anteriormente.

En resumen, de la comparación entre S/ 210 y S/ 3,500, optamos por considerar S/ 3,500 que es el mayor.

Es recién en este punto que procederemos a revisar la gradualidad aplicable.

En aplicación del criterio mencionado en el régimen de gradualidad aplicable a las infracciones y sanciones, toma en cuenta la subsanación voluntaria del contribuyente infractor, antes que exista un requerimiento por parte del fisco en el cual le exija el pago de la obligación, representada por el pago del tributo retenido o percibido no realizado en los plazos establecidos.

Así, de conformidad con lo indicado por el literal a) del numeral 2 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, se toma en cuenta un primer tramo de descuento sobre la multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario.

En este primer tramo se indica que la multa será rebajada en un noventa y cinco por ciento (95 %) si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.

Si la multa en el caso materia de consulta equivale a S/ 3500, por aplicación del criterio de subsanación voluntaria, se le aplica una rebaja equivalente al 95 %, conforme se indica a continuación:

$$\begin{aligned} S/ 3500 \times 95 \% \text{ de rebaja} &= S/ 3325 \\ S/ 3500 - S/ 3325 &= S/ 175 \end{aligned}$$

Finalmente, la sanción aplicable sería la suma de S/ 175, monto sobre el cual se deben aplicar los intereses moratorios.

Tengamos en cuenta que la fecha que le correspondía cumplir con el pago de las retenciones por concepto de retenciones de cuarta categoría fue el 20 de febrero del 2019, pero el pago se realizó el 11 de marzo del 2019, por lo que existen 19 días de atraso en el pago, por tanto, corresponde aplicar el interés moratorio por ese tramo.

La tasa de interés moratorio (TIM) vigente es 1.2 % mensual, que al dividirse entre 30 se obtiene la TIM diaria, que equivale a 0.04 % por día.

Tomando en cuenta que los días de atraso son 19, se debe considerar lo siguiente:

$$19 \text{ días} \times 0.04 \% = 0.76 \%$$

Al aplicar el interés moratorio de 0.76 % por los 19 días de atraso al monto de la multa que equivale a S/ 175, se obtiene el siguiente resultado:

$$S/ 175 \times 0.76 \% = 1.33$$

Finalmente, la multa actualizada sería la suma de S/ 176.33

En el presente caso, hay que dejar constancia que la cantidad que se observa de la fracción es inferior a 5, por lo que no se debe tomar en cuenta, y la deuda finalmente sería de S/ 176.

Lo antes mencionado lo podemos ubicar en el texto del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 025-2000/SUNAT, que aprobó el procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de las obligaciones tributarias.

El citado artículo 2 tiene el siguiente texto:

Artículo 2.- PROCEDIMIENTO DE REDONDEO EN LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La información solicitada en las declaraciones pago será expresada en números enteros; salvo que se trate de declaraciones presentadas mediante medios telemáticos, en cuyo caso dicha obligación se restringirá al rubro referido a la determinación de la deuda tributaria.

A fin de cumplir lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá considerar el primer decimal y aplicar el siguiente procedimiento de redondeo:

1. Si la fracción es inferior a cinco (5), el valor permanecerá igual, suprimiéndose el decimal.
2. Si la fracción es igual o superior a cinco (5), el valor se ajustará a la unidad inmediata superior.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento²⁵.

10. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal

Numeral 4 artículo 178

RTF N.º 01223-4-2012:

Se confirma la apelada que dispone modificar el importe de la resolución de multa tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario, en virtud a la presentación de un formulario 194, al encontrarse acreditada la comisión de la citada infracción al no haber efectuado el pago de las retenciones dentro del plazo establecido.

²⁵ Si desea consultar el texto completo de esta norma solo debe ingresar al siguiente enlace web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2000/025.htm>> (consultado el 08-03-19).

RTF N.º 01027-3-2012:

Se revoca la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, y se deja sin efecto dicho valor, toda vez que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción, pues de lo señalado por la Administración y de la revisión de la documentación que obra en autos, se verifica que la recurrente pagó el íntegro de los intereses a la entidad no domiciliada, sin efectuar retención alguna, siendo que al momento de abonar el importe correspondiente a la retención lo registraba como un gasto, es decir, asumió el impuesto correspondiente a los intereses pagados en junio de 2006 y, en consecuencia, no se produjeron los elementos constitutivos y concurrentes del tipo infractor establecido en el citado artículo.

RTF N.º 00432-2-2012:

Se confirma la Resolución de Multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, atendiendo a que de la revisión de las órdenes de pago se observa que fueron giradas sobre la base de los tributos autoliquidados por la recurrente mediante las declaraciones antes mencionadas, considerando los pagos parciales efectuados por la recurrente según se aprecia en sus respectivos reportes, lo que es conforme con los numerales 1 y 2 del artículo 78º del Código Tributario. Se revoca la resolución apelada en el extremo referido a la pérdida del régimen de gradualidad, en aplicación del criterio contenido en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en Expediente N.º 1803-2004-AA/TC.

RTF N.º 15200-4-2011:

Se confirma la apelada en el extremo que declara infundada la reclamación interpuesta contra la resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario al no haber cumplido la recurrente con efectuar el pago de las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría dentro del plazo de ley.

RTF N.º 03044-3-2011:

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de multa girada por la comisión de la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se encuentra acreditada la infracción acotada, al no haberse realizado el pago de la retención declarada dentro del plazo previsto en la Resolución de Superintendencia N.º 233-2007/SUNAT.

RTF N.º 03844-2-2007:

No hay omisión en el pago de las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría ya que de autos se aprecia que la recurrente efectuó el pago pero con código distinto, coincidiendo los importes respectivos.

RTF N.º 03936-2-2007:

No se incurre en la infracción prevista por el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que la recurrente no tendría que pagar las retenciones por aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, ya que en el periodo materia de impugnación no habría tenido trabajadores a su cargo, lo que debe ser revisado por la Administración.