

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2003-14

TEMA : ESTABLECER EL SISTEMA APLICABLE PARA LOS PAGOS A CUENTA DE LOS MESES DE ENERO Y FEBRERO, CUANDO SE HAYA OBTENIDO IMPUESTO CALCULADO EN EL EJERCICIO PRECEDENTE AL ANTERIOR Y PERDIDA EN EL EJERCICIO ANTERIOR.

FECHA : 6 de agosto de 2003
HORA : 10.00 a.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco Nº 258 Miraflores

ASISTENTES : Doris Muñoz G. Mariella Casalino M. María Eugenia Caller F.
Renée Espinoza B. Elizabeth Winstanley P. Silvia León P.
Rosa Barrantes T. Ada Flores T. Gabriela Márquez P.
Lourdes Chau Q. Zoraida Olano S. José Manuel Arispe V.
Marco Huamán S.

NO ASISTENTES : Marina Zelaya V. (descanso médico: fecha de votación)
Oswaldo Lozano B. (vacaciones: fecha de votación)
Alicia Zegarra M. (licencia por maternidad: fecha de votación)
Juana Pinto de Aliaga (descanso médico: fecha de suscripción del acta)
Ana María Cogorno P. (descanso médico: fecha de suscripción del acta)

I. ANTECEDENTES:

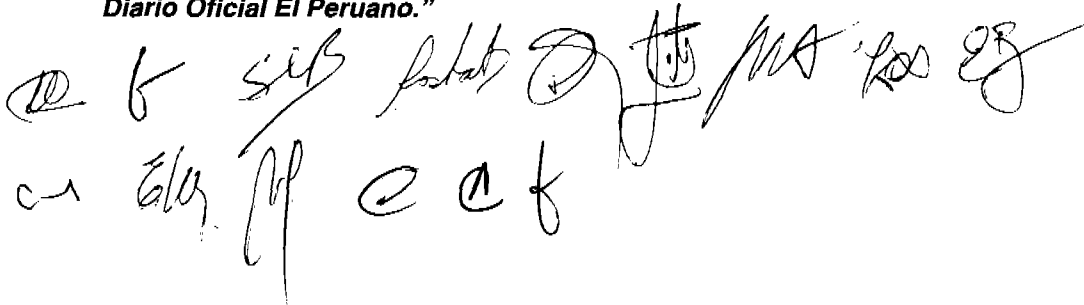
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

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

“El contribuyente que no haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio anterior, debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por todo el ejercicio gravable (incluyendo los meses de enero y febrero) aplicando el sistema del 2% de los ingresos netos regulado en el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no el sistema de coeficientes regulado en el inciso a) del mismo artículo, aún cuando haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, en aplicación de lo previsto en el citado artículo 85°, en razón que dicha norma, por su jerarquía, prevalece respecto del numeral 1 del inciso c) del artículo 54° del Decreto Supremo Nº 122-94-EF.

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



TEMA: ESTABLECER EL SISTEMA APLICABLE PARA LOS PAGOS A CUENTA DE LOS MESES DE ENERO Y FEBRERO, CUANDO SE HAYA OBTENIDO IMPUESTO CALCULADO EN EL EJERCICIO PRECEDENTE AL ANTERIOR Y PERDIDA EN EL EJERCICIO ANTERIOR.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
			PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El contribuyente debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los meses de enero y febrero aplicando el sistema regulado en el inciso a) del artículo 85° de la ley de la materia, si ha obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, independientemente que lo haya obtenido o no en el ejercicio anterior.	El contribuyente que no haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio anterior, debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por todo el ejercicio gravable (incluyendo los meses de enero y febrero) aplicando el sistema del 2% de los ingresos netos regulado en el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no el sistema de coeficientes regulado en el inciso a) del mismo artículo, aún cuando haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, en aplicación de lo previsto en el citado artículo 85°, en razón que dicha norma, por su jerarquía, prevalece respecto del numeral 1 del inciso c) del artículo 54° del Decreto Supremo N° 122-94-EF.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario.
	Fundamento: ver propuesta 1 del informe.	Fundamento: ver propuesta 2 del informe.		
Vocales				
Dra. Caller		X	X	
Dra. Cogorno		X	X	
Dra. Casalino		X	X	
Dra. Pinto		X	X	
Dra. Zelaya	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	
Dra. Espinoza	X		X	
Dra. Winstanley	X		X	
Dra. León	X		X	
Dra. Barrantes	X		X	
Dr. Arispe	X		X	
Dra. Flores		X	X	
Dr. Lozano	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)	
Dra. Márquez		X	X	
Dra. Chau		X	X	
Dra. Olano		X	X	
Dra. Zegarra	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)	
Dr. Huamán	X		X	
Dra. Muñoz	X		X	
Total	7	8	15	

Handwritten signatures and notes:
 @ f sub Potaly (circled) J MA RA en el of M e of

III. DISPOSICIONES FINALES:

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

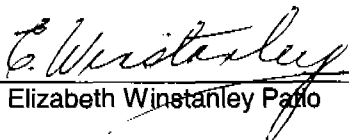
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

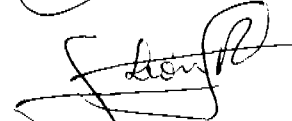

Doris Muñoz García


Mariella Casalino Mannarelli

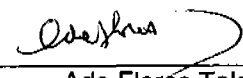

María Eugenia Callé Ferreyros


Rensé Espinoza Bassino

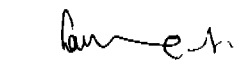

Elizabeth Winstanley Pardo


Silvia León Pinedo


Rosa Barrantes Takata

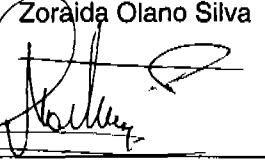

Ada Flores Talavera

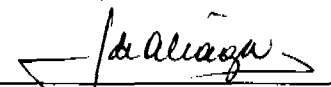

Gabriela Márquez Pacheco

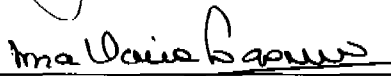

Lourdes Chau Quispe


Zoraida Olano Silva


José Manuel Arispe Villagarcía


Marco Huamán Sialer


Juana Pinto de Aliaga
Fecha: 8.1.81.03


Ana María Cogorno Prestinoni
Fecha: 07.10.2003

INFORME FINAL

TEMA: ESTABLECER EL SISTEMA APLICABLE PARA LOS PAGOS A CUENTA DE LOS MESES DE ENERO Y FEBRERO, CUANDO SE HAYA OBTENIDO IMPUESTO CALCULADO EN EL EJERCICIO PRECEDENTE AL ANTERIOR Y PERDIDA EN EL EJERCICIO ANTERIOR.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente informe pretende establecer si los contribuyentes del Impuesto a la Renta, deben efectuar los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero aplicando el sistema de coeficientes regulado en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta o el sistema de porcentajes establecido en el inciso b) del mismo artículo, cuando hayan obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior y no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

2. MARCO NORMATIVO (Ver Anexo adjunto)

3. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

3.1 JURISPRUDENCIA SEGÚN LA CUAL EL CONTRIBUYENTE DEBE EFECTUAR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICANDO EL SISTEMA DEL COEFICIENTE, REGULADO EN EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 85° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, CUANDO HAYA OBTENIDO IMPUESTO CALCULADO EN EL EJERCICIO PRECEDENTE AL ANTERIOR.

RTF N° 305-1-01

"Que, dado que el recurrente, en el ejercicio 1995, tuvo impuesto calculado, debió determinar sus pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 1996, así como los de enero y febrero de 1997, con arreglo al sistema previsto en el inciso a) del citado artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, aplicando a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio."

RTF N° 779-1-00

"En caso de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, se calcularán utilizando el método previsto en el inciso b) de dicha norma, o sea, fijando la cuota en el 2% de los ingresos obtenidos en el mismo mes. La Administración determinó que debió haber efectuado el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de febrero de 1999, aplicando el sistema del inciso b) del artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774."

RTF N° 1369-1-96

"Que, al existir impuesto calculado en el ejercicio anterior, la recurrente debió calcular sus pagos a cuenta a partir del mes de marzo de 1995 de acuerdo al sistema previsto en el inciso a) del referido artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, asimismo, la Administración, de acuerdo a lo señalado en el referido artículo 85°, está facultada a determinar el sistema de pagos a cuenta que corresponda al contribuyente, en caso que éste hubiese aplicado un sistema que no le corresponde, facultad que ha sido ejercida en el presente caso y que, por lo tanto, se encuentra arreglada a ley."

RTF N° 372-2-01

"El pago a cuenta de enero y febrero del 1996 se calcula aplicando el sistema del coeficiente teniendo en cuenta los ingresos y el impuesto calculado en 1994 y no en 1995."



RTF N° 290-2-00

"El pago a cuenta de febrero se calcula en base al impuesto calculado y a los ingresos del ejercicio precedente al anterior y si se presentó declaración rectificatoria determinando mayor obligación, ésta es la que debe de tomarse en cuenta a efecto de calcular el coeficiente."

RTF N° 1086-4-01

"Que, obra en el expediente el extracto informático del Formulario 123 con N° de Orden 01579880 correspondiente al pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1993, en el cual la recurrente determinó una pérdida por dicho ejercicio ascendente a S/. 378,729.00, por lo que corresponde calcular el pago a cuenta de enero de 1995 utilizando el porcentaje del 2%."

RTF N° 748-5-00.

"La controversia consiste en determinar el sistema de pago a cuenta que le correspondía al recurrente por el mes de enero del ejercicio 2000."

"Se establece que, como el contribuyente obtuvo impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior (1998), le correspondía el sistema del coeficiente por los meses de enero y febrero."

3.2 JURISPRUDENCIA SEGÚN LA CUAL EL CONTRIBUYENTE DEBE EFECTUAR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICANDO EL SISTEMA NORMADO EN EL INCISO B) DEL ARTÍCULO 85° DE LA LEY DE LA MATERIA, CONSISTENTE EN EFECTUAR UN PAGO MENSUAL CORRESPONDIENTE AL 2% DE LOS INGRESOS NETOS MENSUALES, CUANDO NO SE HAYA OBTENIDO RENTA IMPONIBLE EN EL EJERCICIO ANTERIOR.

RTF N° 9114-5-01

"La controversia consiste en determinar el sistema de pagos a cuenta que le correspondía al recurrente por el mes de enero de 2000.

Se sostiene que, como en el ejercicio 1999 el recurrente no obtuvo renta imponible, para el ejercicio 2000 le resultaba de aplicación el sistema del 2% de los ingresos netos previsto en el inciso b) del artículo 85°; sin embargo, la misma RTF señala que la declaración jurada del año 1999 se presentó el 16 de marzo del 2000, por lo que en enero y febrero no se podía saber si en el ejercicio anterior hubo o no impuesto calculado."

RTF N° 1520-5-2002

"La controversia consiste en determinar el sistema de pagos a cuenta que le correspondía aplicar al recurrente por el mes de enero de 2000.

Se sostiene que, como en el ejercicio 1999 el recurrente no obtuvo renta imponible, para el ejercicio 2000 le resultaba de aplicación el sistema del 2% de los ingresos netos previsto en el inciso b) del artículo 85°, porque de acuerdo a dicha norma el contribuyente debía elegir por uno de los dos sistemas de pagos a cuenta allí establecidos, en función de los resultados obtenidos en el ejercicio anterior (1999) y no en los obtenidos en el ejercicio precedente al anterior (1998)."

RTF N° 2837-5-2002

"La controversia consiste en determinar el sistema de pagos a cuenta que le correspondía aplicar al recurrente por los meses de enero y febrero de 2001.

Se señala que como en el ejercicio 2000 el recurrente no obtuvo renta imponible, para el ejercicio 2001 le resultaba de aplicación el sistema del 2% de los ingresos netos previsto en el inciso b) del artículo 85°."

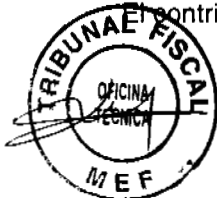


4. PROPUESTAS

4.1 PROPUESTA 1

Descripción

El contribuyente debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a



los meses de enero y febrero aplicando el sistema regulado en el inciso a) del artículo 85° de la ley de la materia, si ha obtenido impuesto calculado en el **ejercicio precedente al anterior**, independientemente que lo haya obtenido o no en el ejercicio anterior.

Fundamento

El artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, ha establecido dos sistemas para efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.¹

El primero de ellos, regulado en el inciso a) del aludido artículo 85° (en adelante Sistema de Coeficiente), fija la cuota sobre la base de aplicar, a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

En este sistema, los pagos a cuenta correspondientes a enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Si no existiese impuesto calculado en dicho ejercicio, se aplicará, en los pagos a cuenta correspondientes a los referidos meses, el sistema previsto en el inciso b) del mencionado artículo 85° (en adelante Sistema de Porcentaje), al que nos referiremos a continuación.

Conforme al Sistema de Porcentaje, los contribuyentes que inicien sus actividades en el ejercicio en curso efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

La misma norma señala que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Nótese que las antedichas normas hacen prevalecer la aplicación del Sistema de Coeficiente sobre el Sistema de Porcentaje (2%), porque fluye claramente de las mismas que la aplicación del segundo sistema sólo debe operar en defecto del primero, esto es, sólo si no existe impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior (anticipos correspondientes a enero y febrero) o en el ejercicio anterior (anticipos de marzo a diciembre), según sea el caso.

¹ "Artículo 85°. Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.

b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual.

También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza; e impuesto calculado el importe determinado de acuerdo al Artículo 55 de esta Ley.

El contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas o elija un sistema que no le sea aplicable, la Administración podrá determinar el sistema que le corresponda.

La modificación del coeficiente o del porcentaje correspondiente a los sistemas de pagos a cuenta se realizará con la presentación de los respectivos balances, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.



En tanto los pagos a cuenta no son más que anticipos del Impuesto a la Renta que se determina al final del ejercicio, éstos deben reflejar en la medida de lo posible un “acercamiento” al impuesto que realmente va a corresponder al ejercicio, una vez determinado el mismo. De otro modo, además de afectar la liquidez de la empresa, se podría estar generando pagos en exceso que dentro del principio de neutralidad y no confiscatoriedad de los impuestos, se debe evitar.

Mientras el Sistema de Coeficiente establece como indicador o parámetro un coeficiente determinado en base a la información del contribuyente (impuesto calculado / ingresos netos), el mismo refleja mejor la realidad de éste al aplicarlo sobre sus ingresos mensuales; en cambio, el Sistema de Porcentaje establece un porcentaje prefijado (2%) en forma arbitraria, generalmente en base a una “media” entre los distintos porcentajes que aplican los contribuyentes según sus actividades o ingresos, pudiendo beneficiar a algunos como el caso de los servicios o perjudicar a otros como el caso de los comisionistas o empresas pequeñas.

En tal sentido, reiteramos, el Sistema de Porcentaje sólo debe aplicarse en defecto del Sistema de Coeficientes, es decir, cuando no se pueda determinar el coeficiente al no existir impuesto calculado en el ejercicio que corresponda (anterior o precedente al anterior).

De otro lado, si bien el ejercicio anterior puede dar a conocer mejor la realidad del contribuyente, el hecho de tener pérdidas en ese ejercicio no implica necesariamente que el siguiente también obtendrá pérdidas, en tanto las mismas pueden generarse por diversas razones; estando la “empresa en marcha” se pueden generar pérdidas en un ejercicio y no en otro ya sea porque se efectuaron nuevas inversiones, porque no se tuvo una buena administración, o porque existió alguna coyuntura que llevó a ello, o porque realmente no se han podido realizar (vender) los bienes o prestar los servicios.

Además, razones de orden práctico han llevado a utilizar por los dos primeros meses del ejercicio, la “información” del contribuyente del ejercicio precedente al anterior (el impuesto y los ingresos netos), en tanto en dichos meses generalmente no todas las empresas saben con certeza todavía si tendrán en el ejercicio anterior un resultado positivo (renta neta) o negativo (pérdidas), ya sea, entre otras, porque una vez cerrado el ejercicio y determinado el balance contable, deben efectuarse adiciones o deducciones para determinar si hay renta imponible o pérdida, o porque no todas las empresas, en especial las pequeñas, cuentan con un contador a tiempo completo.

Por las razones expuestas, es que el numeral 1 del inciso c) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF², estableció que los contribuyentes que por los meses de enero y febrero hubieran determinado sus pagos a cuenta con arreglo al Sistema de Coeficiente, si no tuvieran impuesto calculado en el ejercicio anterior, deberán aplicar el Sistema de Porcentaje a partir del pago a cuenta del mes de marzo.

Cabe reiterar que el Sistema de Coeficientes establece que los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente resultante de dividir el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos correspondientes a dicho ejercicio; **y sólo si no hubiese impuesto calculado en dicho ejercicio, se aplicará el sistema del 2% de los ingresos netos.** En concordancia con lo anteriormente expuesto, el artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que los contribuyentes que hubiesen determinado sus pagos a cuenta correspondientes a enero y febrero en función

² “Artículo 54°- Pagos a cuenta por rentas de tercera categoría

Los pagos a cuenta correspondientes a las rentas de tercera categoría, se sujetarán a las siguientes disposiciones:

(.....)

c) Los contribuyentes que por los meses de enero y febrero hubieran determinado sus pagos a cuenta con arreglo al sistema contenido en el inciso a) del artículo 85 de la Ley, observarán lo siguiente:

1. Si no tuvieran impuesto calculado en el ejercicio anterior, deberán aplicar el sistema previsto en el inciso b) del artículo 85° de la Ley, a partir del pago a cuenta correspondiente al mes de marzo

(.....)



del sistema del coeficiente, si no tuviesen impuesto calculado en el ejercicio anterior, deberán aplicar, a partir del pago a cuenta correspondiente a marzo, el sistema del 2% de los ingresos netos.

Del enunciado de esta última norma, vemos que es posible que, por mandato legal, el contribuyente se vea obligado a utilizar, en el transcurso de un mismo ejercicio, ambos sistemas de pagos a cuenta: por los meses de enero y febrero, el Sistema de Coeficiente en caso de haber tenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior; y, por los meses de marzo a diciembre, el Sistema de Porcentaje en caso de no haber obtenido impuesto calculado en el ejercicio anterior.

Cabe señalar que también en la situación inversa, esto es, si el contribuyente no tuvo impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior (lo que le impide utilizar el Sistema de Coeficiente por los anticipos de enero y febrero), pero sí en el anterior, acorde con el artículo 85º de la Ley, deberá aplicarse desde el anticipo correspondiente a marzo, el Sistema de Porcentaje, precisamente por haber tenido impuesto calculado en este último ejercicio. Vemos, pues, que también en esta situación es posible que el contribuyente se vea obligado a utilizar, en el transcurso de un mismo ejercicio, ambos sistemas de pagos a cuenta.

Obviamente, si el contribuyente no tuvo impuesto calculado en el ejercicio anterior ni en el precedente al anterior, deberá utilizar el Sistema de Porcentaje (2% de los ingresos netos).

Como es de verse, el inciso a) del artículo 85º de la Ley (Sistema de Coeficiente) contiene normas específicas para los meses de enero y febrero, lo que no ocurre con el inciso b) del artículo 85º de la Ley (Sistema de Porcentaje), de cuyo texto se deduce que sólo se aplica en defecto del Sistema de Coeficiente, esto es, si este sistema no pudiera ser aplicado, por lo que resulta innecesario que tenga normas específicas relativas a dichos meses.

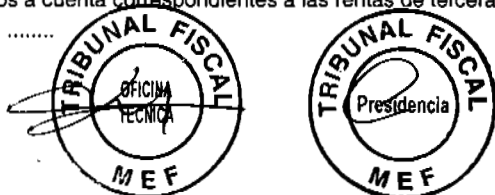
En razón de lo expuesto, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85º en estudio, cuando establece que deben acogerse al Sistema de Porcentaje (2% de los ingresos netos) **los contribuyentes que no hubiesen obtenido renta imponible en el ejercicio anterior**, no podría ser interpretada en forma aislada, sino en concordancia con el resto del artículo en mención. Por ello, si dichos contribuyentes hubiesen obtenido renta imponible en el ejercicio precedente al anterior, deberán utilizar el Sistema de Coeficiente durante los meses de enero y febrero, aun cuando no hubiesen obtenido renta imponible en el ejercicio anterior, tal como expresamente lo indica el numeral 1 del inciso c) del artículo 54º del Reglamento.

Adviértase que si bien el antepenúltimo y el penúltimo párrafos del artículo 85º en examen señalan que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable, también lo es que en caso el contribuyente se abstenga de elegir uno de los sistemas o elija un sistema que no le sea aplicable, la Administración está facultada a determinar el sistema que le corresponda, por lo que, el contribuyente no está facultado a "elegir" libremente el sistema de pagos a cuenta a emplear durante el ejercicio, sino que debe determinarlo de acuerdo a su situación particular en enero de cada ejercicio, siguiendo la prelación anteriormente esbozada; lo que se pone de relieve con la posibilidad que la Administración pueda determinarlo en los mismos términos, si el contribuyente no lo hiciera. En otras palabras, tanto el contribuyente como la Administración deben respetar la antedicha prelación.

Finalmente, a modo ilustrativo, y tal como se desprende de la lectura del inciso e) del artículo 54º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ³y se puede apreciar del Cuadro

³ "Artículo 54º. Pagos a cuenta por rentas de tercera categoría

Los pagos a cuenta correspondientes a las rentas de tercera categoría, se sujetarán a las siguientes disposiciones.



Anexo, el hecho que se aplique en el ejercicio precedente al anterior el Sistema de Porcentajes (2% de los ingresos netos) al no tener renta neta en dicho ejercicio, no significa que podría modificarse dicho porcentaje (2%) en función del balance acumulado al 31 de enero del ejercicio, en tanto la información (impuesto / ingresos netos) del ejercicio precedente al anterior sólo se aplica por los dos primeros meses (enero y febrero) en defecto del Sistema de Coeficiente, debiendo aplicarse este último sistema a partir de marzo, el cual podrá ser modificado a partir del mes julio en base al balance acumulado al 30 de junio.

4.2 PROPUESTA 2

Descripción

El contribuyente que no haya obtenido impuesto calculado en el **ejercicio anterior**, debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por todo el ejercicio gravable (incluyendo los meses de enero y febrero) aplicando el sistema del 2% de los ingresos netos regulado en el inciso b) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, y no el sistema de coeficientes regulado en el inciso a) del mismo artículo, aún cuando haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, en aplicación de lo previsto en el citado artículo 85º, en razón que dicha norma, por su jerarquía, prevalece respecto del numeral 1 del inciso c) del artículo 54º del Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Fundamento

El artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva le corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a. Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En caso de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.
En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de

e) (1) Tratándose de contribuyentes que determinen su pago a cuenta aplicando el sistema a que se refiere el inciso b) del artículo 85º de la Ley, podrán modificar el porcentaje en base al balance acumulado al 31 de enero o al 30 de junio. Dicho porcentaje será expresado con dos (2) decimales.

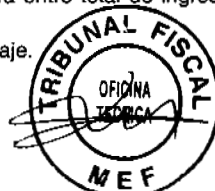
Los contribuyentes que hubieren modificado el porcentaje con el balance acumulado al 31 de enero, podrán aplicar dicho porcentaje a la determinación de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero a junio, siempre que la modificación se efectúe dentro del plazo para el pago a cuenta del mes de enero. Si la modificación del porcentaje se realizara con posterioridad al vencimiento del plazo para el pago a cuenta del mes de enero, el nuevo porcentaje se aplicará a los pagos a cuenta correspondientes a los meses que no hubieran vencido al momento de la presentación del balance. En ambos casos, se deberá efectuar obligatoriamente la modificación del porcentaje de acuerdo al balance al 30 de junio. El nuevo porcentaje será de aplicación para la determinación de los pagos a cuenta de julio a diciembre del ejercicio, cuyo plazo de presentación y pago no hubiese vencido a la fecha de presentación del balance. Si el contribuyente no cumple con presentar el balance al 30 de junio, la SUNAT determinará el nuevo porcentaje aplicando el procedimiento fijado en la Ley y en el presente reglamento. De no contar con los datos necesarios, por no haberse presentado las respectivas declaraciones juradas, la SUNAT podrá fijar en 2% el porcentaje aplicable desde el pago a cuenta correspondiente al mes de julio y durante todo el segundo semestre, o hasta que se presente el referido balance.

Los contribuyentes que no hubieran modificado su porcentaje durante el primer semestre podrán hacerlo a partir del pago a cuenta correspondiente al mes de julio, en base al balance acumulado al 30 de junio.

Los porcentajes se obtendrán de la siguiente forma:

1. Se determinará el monto del impuesto calculado sobre la renta obtenida entre el inicio del ejercicio gravable y el 31 de enero, o el 30 de junio, según corresponda; deducidas un dozavo (1/12) o seis dozavos (6/12) respectivamente, de las pérdidas tributarias arrastrables al 31 de diciembre del ejercicio anterior.
2. El impuesto determinado de acuerdo con el numeral anterior, se dividirá entre total de ingresos netos acumulados a la fecha de cierre del balance correspondiente.

En el caso que no hubiera renta neta se suspenderá la aplicación del porcentaje.



este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.”

- b. Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior”

De lo expuesto por el citado artículo 85° de la Ley puede inferirse claramente lo siguiente:

- 1.º Que la determinación del sistema de pagos a cuenta se realiza en función de si en el ejercicio anterior el contribuyente tiene renta imponible.
- 2.º El sistema de pagos a cuenta es aplicable a todo el ejercicio gravable.

Consecuentemente, de **contar con utilidades en el ejercicio anterior** deberá acogerse al sistema a) (Sistema del Coeficiente) y en caso de **haber obtenido pérdidas en el ejercicio anterior** (o recién iniciar sus actividades) deberá acogerse al Sistema b) (Sistema del Porcentaje), siendo que el sistema acogido, resulta aplicable para todo el ejercicio gravable.

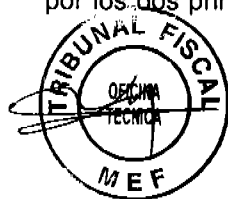
Debe destacarse que en el sistema b) no se hace referencia alguna a que el pago a cuenta para los meses de enero y febrero deba fijarse utilizando el coeficiente o porcentaje en base a los resultados correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Tal disposición sólo se encuentra prevista para aquellos contribuyentes que al haber obtenido utilidades en el ejercicio anterior, se encuentran en el sistema a).

Cada uno de estos sistemas tiene sus propias reglas, es así que encontrándose en el sistema a) (Sistema del Coeficiente) el contribuyente puede modificar el coeficiente aplicable en base a los resultados que arroje el balance del primer semestre, siendo que en el sistema b) (Sistema del Porcentaje) se permite la modificación en base al balance a enero y a junio.

Como ya se ha señalado sólo el literal a) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta que establece el Sistema de Coeficiente prevé que a efecto de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero deben considerarse los datos del ejercicio precedente al anterior, con la finalidad de determinar el coeficiente, siendo que en caso de contar con renta imponible en el ejercicio precedente al anterior deberá aplicarse el coeficiente correspondiente a dicho ejercicio y en el supuesto de haber tenido pérdidas en el ejercicio precedente al anterior, la norma dispone que debe pagarse el 2% de los ingresos netos.

Esta última referencia normativa no puede llevar a concluir que por los dos primeros meses del año el contribuyente no se encuentra en el sistema previsto en el inciso a) antes citado sino en el b) del mismo artículo, sino que encontrándose en el sistema de coeficiente previsto en el inciso a) en el caso de no contar con renta imponible en el ejercicio precedente al anterior y en consecuencia no contar asimismo con impuesto calculado, no pudiendo determinar un coeficiente (toda vez que éste nos daría cero, al no contar con impuesto calculado) la norma le asigna como porcentaje el 2%. Lo expuesto se corrobora con lo previsto en el artículo 85º que dispone que las cuotas se abonarán por el ejercicio gravable, con arreglo a los sistemas indicados en dicha norma, así como la especificación, dentro del propio inciso a) del referido artículo, que en el supuesto de no contar con impuesto calculado, se abonarán los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero aplicando el porcentaje del 2%.

En el supuesto negado de considerar que al regirse los dos primeros meses por el ejercicio precedente al anterior, el haber obtenido pérdida en el ejercicio anterior implicaría encontrarse por esos dos meses en el sistema b) (Sistema de Porcentaje), traería como consecuencia que pese a que el contribuyente ha tenido renta imponible en el ejercicio anterior, por el sólo hecho de no haber contado con renta imponible en el ejercicio precedente al anterior, que no es una situación inmediata, pudiera al “estar en el sistema b)” por los dos primeros meses del año, rebajar su porcentaje del 2% por los meses de enero y



febrero, otorgándole una ventaja respecto de aquél que encontrándose en su misma situación en el ejercicio anterior, ha tenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, situación no querida por la Ley.

Ello contravendría lo previsto en el artículo 85º de la Ley, que prevé que estando en el sistema de coeficiente únicamente pueda modificarse éste a partir del mes de julio con el balance al 30 de junio.

Cabe indicar además que tal interpretación crearía una situación totalmente desventajosa a contrario, para quién en el ejercicio anterior contó con pérdidas arrastrables pero en el ejercicio precedente al anterior tuvo utilidades.

Lo dispuesto en el inciso b) del artículo 85º, (esto es que aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio o no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento de los ingresos obtenidos en el mismo mes), tiene total sustento en el hecho que si bien lo óptimo es que los contribuyentes cuenten con un coeficiente a efecto de determinar los pagos a cuenta, pues es el coeficiente el que mejor puede determinar el margen de utilidad de la empresa al establecer un ratio entre el impuesto y el ingreso, en los casos en los que ello no es posible al no haber obtenido renta imponible en el ejercicio anterior y por ende, impuesto calculado, la Ley le asigna un "coeficiente" de 0.02 (que es lo mismo que el porcentaje del 2%).

Teniendo en consideración que el porcentaje así fijado no refleja en nada la realidad de la empresa, la norma reglamentaria prevé la posibilidad que el contribuyente pueda probar en contrario, determinando un coeficiente en base al balance del mes de enero:

"Tratándose de contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta aplicando el sistema a que se refiere el inciso b) del artículo 85º de la Ley, podrán modificar su balance en base al balance acumulado al 31 de enero o 30 de junio". (Art. 54º inciso e) del Reglamento)

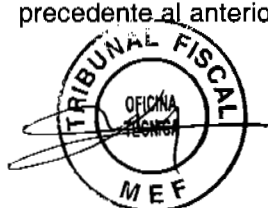
La norma en mención prevé asimismo que en caso de haber efectuado la modificación con ocasión del balance al 31 de enero el contribuyente está en la obligación de realizar un nuevo balance al 30 de junio, y en contrapartida adoptar para los pagos a cuenta de julio a diciembre el coeficiente que le resulte, incluso si es mayor al 2%.

Todo ello resulta coherente teniendo en cuenta que en este caso, ha sido mediante la Ley que se impone la aplicación de un porcentaje ciego que puede resultar muy oneroso para el contribuyente, teniendo en cuenta que los márgenes de utilidad son muy diversos.

En el caso indicado, no existe norma ni en el Reglamento ni en la Ley que restrinja la posibilidad de rebajar el referido porcentaje en el mes de enero, por el contrario, el inciso e) del artículo 54º de la norma reglamentaria lo establece expresamente, en la consideración que no puede obligarse a realizar el pago a cuenta en base a un porcentaje ciego, a una empresa que tiene pérdidas arrastrables que las deducirá al determinar su renta o pérdida del ejercicio, cuando conforme a la norma reglamentaria puede probar que el porcentaje asignado no refleja su margen actual de utilidad, determinado en función del balance al 31 de enero.

De considerarse que siempre en los meses de enero y febrero los pagos a cuenta deben efectuarse en base a los resultados obtenidos en el ejercicio precedente al anterior (se hayan obtenido utilidades o pérdidas en el ejercicio anterior), ello daría como resultado que en caso que la empresa hubiera obtenido pérdidas en el ejercicio anterior y utilidades en el ejercicio precedente al anterior, se le restringiera el derecho a determinar un nuevo coeficiente, que incluso puede llegar a ser cero, (toda vez que a efecto de su determinación se consideran incluso las pérdidas de ejercicios anteriores), únicamente por el hecho de haber contado con utilidades en el ejercicio precedente al anterior.

Debe considerarse además que si bien un coeficiente determinado en función del ejercicio precedente al anterior, reflejó su margen de utilidad en dicho ejercicio gravable, ello no refleja



su realidad inmediata puesto que en el ejercicio anterior tuvo pérdidas, por lo que mal podría en virtud de dicha consideración obligarse al contribuyente a efectuar pagos a cuenta por los dos primeros meses del ejercicio en virtud a un coeficiente lejano, cuando la propia norma reglamentaria lo faculta expresamente a poder aplicar un coeficiente determinado en función al balance al 31 de enero, y además cuenta con pérdidas arrastrables que incluso pueden hacer que el contribuyente tenga pérdidas en el presente ejercicio.

Además, ello implicaría que en este caso, nunca fuera aplicable la posibilidad de rebajar el porcentaje del 2% en el mes de enero como lo dispone la norma reglamentaria antes citada, estableciendo una restricción no prevista, y asimismo se estaría obligando a efectuar pagos a cuenta a quien con su balance puede demostrar que su rentabilidad no es la que tenía dos años atrás.

De otro lado, el hecho que el contribuyente rebaje su porcentaje en base al balance del mes de enero no perjudica al fisco, toda vez que si bien podría eventualmente determinar un porcentaje que resulta ínfimo, el estar obligado a efectuar un balance al 30 de junio y adoptar el nuevo porcentaje o coeficiente aún cuando resulte mayor al 2% hace que el fisco recupere aquello que por haber adoptado un nuevo porcentaje o coeficiente en base al balance del mes de enero se hubiera dejado de pagar.

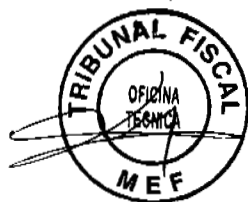
5. CRITERIOS A VOTAR

5.1 PROPUESTA 1

El contribuyente debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los meses de enero y febrero aplicando el sistema regulado en el inciso a) del artículo 85° de la ley de la materia, si ha obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, independientemente que lo haya obtenido o no en el ejercicio anterior.

5.1 PROPUESTA 2

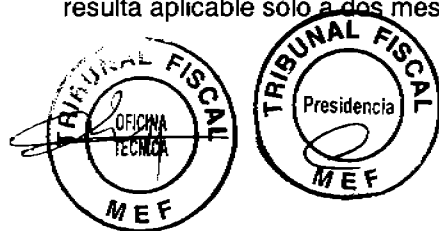
El contribuyente que no haya obtenido impuesto calculado en el **ejercicio anterior**, debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por todo el ejercicio gravable (incluyendo los meses de enero y febrero) aplicando el sistema del 2% de los ingresos netos regulado en el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no el sistema de coeficientes regulado en el inciso a) del mismo artículo, aún cuando haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, en aplicación de lo previsto en el citado artículo 85°, en razón que dicha norma, por su jerarquía, prevalece respecto del numeral 1 del inciso c) del artículo 54° del Decreto Supremo N° 122-94-EF.



ANEXO
PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

SISTEMAS A APLICAR	EJ. PRECED. AL ANTERIOR	EJERCICIO ANTERIOR	SISTEMA A APLICAR EN EL EJERCICIO		MARCO NORMATIVO
			Enero y Febrero	Marzo a Diciembre	
Sólo Sistema A	Renta neta	Renta Neta	Sistema A (Coeficiente)	Sistema A (Coeficiente)	Artículo 85° de la Ley
Sistemas B y A	Pérdidas (1)	Renta neta	Sistema B (2%)	Sistema A (Coeficiente)	Artículo 85° de la Ley
Sistemas A y B	Renta neta	Pérdidas	Sistema A (Coeficiente)	Sistema B (2%)	Num.1, inc. c), art. 54° del Reg.
Sólo Sistema B	Pérdidas	Pérdidas	Sistema B (2%)	Sistema B (2%)	Ley y Reglamento

(1) En este caso el porcentaje de 2% no podría modificarse en base al balance acumulado a enero a que se refiere el inciso e) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificatorias, en tanto en este caso el Sistema B resulta aplicable sólo a dos meses (enero y febrero) y no a los 6 primeros meses (enero a junio) a que se refiere el balance acumulado a enero.



**LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA SEGÚN TEXTO UNICO ORDENADO APROBADO POR
DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF**

Artículo 85°.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.

b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual.¹

También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza; e impuesto calculado el importe determinado de acuerdo al Artículo 55° de esta Ley.

El contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas o elija un sistema que no le sea aplicable, la Administración podrá determinar el sistema que le corresponda.

La modificación del coeficiente o del porcentaje correspondiente a los sistemas de pagos a cuenta se realizará con la presentación de los respectivos balances, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.²

**REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO
SUPREMO N° 122-94-EF**

Artículo 54°.- Pagos a cuenta por rentas de tercera categoría

Los pagos a cuenta correspondientes a las rentas de tercera categoría, se sujetarán a las siguientes disposiciones:

.....

c) Los contribuyentes que por los meses de enero y febrero hubieran determinado sus pagos a cuenta con arreglo al sistema contenido en el inciso a) del artículo 85° de la Ley, observarán lo siguiente:

1. Si no tuvieran impuesto calculado en el ejercicio anterior, deberán aplicar el sistema previsto en el inciso b) del artículo 85° de la Ley, a partir del pago a cuenta correspondiente al mes de marzo.
2. Las empresas que tengan inversiones financieras permanentes en otras empresas continuarán determinando sus pagos a cuenta de acuerdo con el balance del ejercicio precedente al

¹ Fe de erratas del Decreto Legislativo N° 774 publicado en el diario oficial El Peruano del 08/01/1994.

² Párrafo incorporado por el artículo 15° de la Ley 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.



anterior, hasta la fecha en que presenten la declaración jurada anual correspondiente o hasta la fecha de vencimiento para dicha presentación, lo que ocurra primero. Si no tuvieran impuesto calculado en el ejercicio anterior, deberán aplicar el sistema previsto en el inciso b) del artículo 85° de la Ley.

.....
e) Tratándose de contribuyentes que determinen su pago a cuenta aplicando el sistema a que se refiere el inciso b) del artículo 85° de la Ley, podrán modificar el porcentaje en base al balance acumulado al 31 de enero o al 30 de junio. Dicho porcentaje será expresado con dos (2) decimales.³

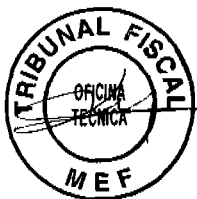
Los contribuyentes que hubieren modificado el porcentaje con el balance acumulado al 31 de enero, podrán aplicar dicho porcentaje a la determinación de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero a junio, siempre que la modificación se efectúe dentro del plazo para el pago a cuenta del mes de enero. Si la modificación del porcentaje se realizara con posterioridad al vencimiento del plazo para el pago a cuenta del mes de enero, el nuevo porcentaje se aplicará a los pagos a cuenta correspondientes a los meses que no hubieran vencido al momento de la presentación del balance. En ambos casos, se deberá efectuar obligatoriamente la modificación del porcentaje de acuerdo al balance al 30 de junio. El nuevo porcentaje será de aplicación para la determinación de los pagos a cuenta de julio a diciembre del ejercicio, cuyo plazo de presentación y pago no hubiese vencido a la fecha de presentación del balance. Si el contribuyente no cumple con presentar el balance al 30 de junio, la SUNAT determinará el nuevo porcentaje aplicando el procedimiento fijado en la Ley y en el presente reglamento. De no contar con los datos necesarios, por no haberse presentado las respectivas declaraciones juradas, la SUNAT podrá fijar en 2% el porcentaje aplicable desde el pago a cuenta correspondiente al mes de julio y durante todo el segundo semestre, o hasta que se presente el referido balance.⁴

Los contribuyentes que no hubieran modificado su porcentaje durante el primer semestre podrán hacerlo a partir del pago a cuenta correspondiente al mes de julio, en base al balance acumulado al 30 de junio.

Los porcentajes se obtendrán de la siguiente forma:

1. Se determinará el monto del impuesto calculado sobre la renta obtenida entre el inicio del ejercicio gravable y el 31 de enero, o el 30 de junio, según corresponda; deducidas un dozavo (1/12) o seis dozavos (6/12) respectivamente de las pérdidas tributarias arrastrables al 31 de diciembre del ejercicio anterior.
2. El impuesto determinado de acuerdo con el numeral anterior, se dividirá entre total de ingresos netos acumulados a la fecha de cierre del balance correspondiente.

En el caso que no hubiera renta neta se suspenderá la aplicación del porcentaje.⁵



³ Modificado por D.S. 125-96-EF de 26/12/96.

⁴ Modificado por D.S. 194-99-EF (vigente a partir del ejercicio 1999).

⁵ Modificado por D.S. 194-99-EF (vigente a partir del ejercicio 1999).