

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2006-10

TEMA : DILUCIDAR SI RESULTA DE APLICACIÓN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 170º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, EN LOS CASOS EN QUE PARA EFECTO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 797 SE HAYA APLICADO LA DIRECTIVA N° 001-2002/SUNAT.

FECHA : 22 de marzo de 2006
HORA : 5. 00 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Silvia León P. Rosa Barrantes T.
Marina Zelaya V. Renée Espinoza B. Doris Muñoz G.
Gabriela Márquez P. Lourdes Chau Q. Zoraida Olano S.
María Eugenia Caller F. Marco Huamán S. Elizabeth Winstanley P.

NO ASISTENTES : José Manuel Arispe V. (vacaciones: fecha de votación).
Ada Flores T. (descanso médico: fecha de votación).
Mariella Casalino M. (vacaciones: fecha de suscripción del Acta).
Juana Pinto de Aliaga (ausente: momento de suscripción del Acta).

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

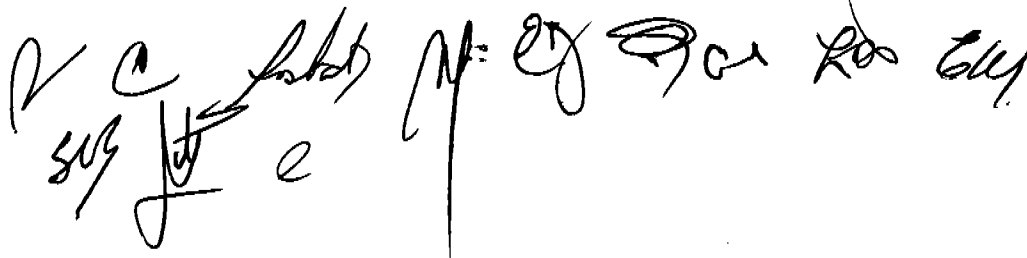
II. AGENDA:

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 la decisión adoptada la siguiente:

“De conformidad con lo señalado por el numeral 1 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada sobre los alcances de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 797 en virtud de lo dispuesto por la Directiva N° 001-2002-SUNAT.

El plazo de diez (10) días hábiles a que se refiere el citado numeral 1, se computará desde el día hábil siguiente a la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, que se emite de conformidad con lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario.

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”.



Handwritten signatures of the members of the Sala Plena, including names like 'Ana María Cogorno P.', 'Silvia León P.', 'Rosa Barrantes T.', 'Marina Zelaya V.', 'Renée Espinoza B.', 'Doris Muñoz G.', 'Gabriela Márquez P.', 'Lourdes Chau Q.', 'Zoraida Olano S.', 'María Eugenia Caller F.', 'Marco Huamán S.', and 'Elizabeth Winstanley P.'.

TEMA: DILUCIDAR SI RESULTA DE APLICACIÓN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 170º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, EN LOS CASOS EN QUE EN QUE PARA EFECTO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 797 SE HAYA APLICADO LA DIRECTIVA N° 001-2002/SUNAT.


PROPUESTA ÚNICA		PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
De conformidad con lo señalado por el numeral 1 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada sobre los alcances de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 797 en virtud de lo dispuesto por la Directiva N° 001-2002-SUNAT. Sub-propuestas referidas al cómputo del plazo de 10 días hábiles:		PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
SUB-PROPUESTA 1	SUB-PROPUESTA 2	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.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Desde la publicación de la RTF N° 7528-2-2005, esto es, el 22 de diciembre de 2005. Fundamento: ver sub-propuesta 1 de la propuesta única del informe.	Desde la publicación de la resolución que se emita disponiendo la dispensa de intereses y sanciones conforme al artículo 154º del Código Tributario, conforme lo exige el numeral 1 del artículo 170º del citado Código. Fundamento: ver sub-propuesta 2 de la propuesta única del informe.		
Vocales			
Dra. Caller		X	
Dra. Cogorno	X		X
Dra. Casalino	X		X
Dra. Barrantes	X		X
Dra. Zelaya		X	X
Dra. Espinoza		X	X
Dra. Muñoz		X	X
Dra. Márquez		X	X
Dr. Arispe	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Flores	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Chau	X		X
Dra. Olano	X		X
Dra. Pinto	X		X
Dr. Huamán		X	X
Dra. Winstanley		X	X
Dra. León		X	X
Total	6	8	14

R a fecha 14 de mayo del 2006 por el Sr. J. J. e

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.



Ana María Cegorno Prestinoni


Mariella Casalino Mannarelli
Fecha. ... / ... / ...



Rosa Barrantes Takata



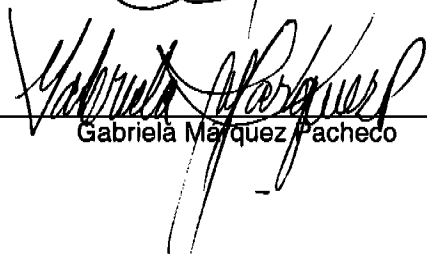
Marina Zelaya Vidal



Renée Espinoza Baesino



Doris Muñoz García



Gabriela Márquez Pacheco

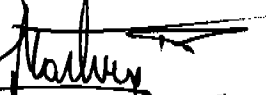


Lourdes Chau Quispe

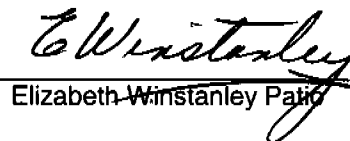
Juana Pinto de Aliaga
Fecha. ... / ... / ...



Zoraida Olano Silva



Marco Huamán Sialer



Elizabeth Winstanley Pati



Silvia León Pinedo



María Eugenia Caller Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : DILUCIDAR SI RESULTA DE APLICACIÓN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 170º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO Nº 135-99-EF Y MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO Nº 953, EN LOS CASOS EN QUE PARA EFECTO DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 797 SE HAYA APLICADO LA DIRECTIVA Nº 001-2002/SUNAT.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El caso que motiva la presentación de este tema al Pleno es la de una empresa a la cual se le repara el REI negativo aplicado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, tal ajuste -según la Administración Tributaria- habría generado omisiones al pago de dicho impuesto. Asimismo, se le imputa a la recurrente la comisión de la infracción consistente en no incluir ingresos y/o rentas en la declaración que contenga la determinación de la deuda tributaria, tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

2. ANTECEDENTES

El artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797, que regula las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, establece que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría deberán aplicar las normas contenidas en dicho dispositivo legal a efecto de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta. El citado Decreto Legislativo contiene las reglas para determinar el resultado por exposición a la inflación.

La SUNAT, en mérito a las normas contenidas en el Decreto Legislativo Nº 797, emitió la Directiva Nº 001-2002/SUNAT mediante la cual dispuso que procedía la aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resultase inferior a la unidad, es decir, en períodos de deflación.

No obstante, en el Pleno del Tribunal Fiscal se analizó si resultaba aplicable el Decreto Legislativo Nº 797 en períodos en que no existía inflación, sometiéndose a consideración dos propuestas:

- a) El Decreto Legislativo Nº 797, que aprueba las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, no resulta aplicable en un período en que no existe inflación.

En ese sentido, la Directiva Nº 001-2002/SUNAT, que precisa la aplicación de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad, excede los alcances de lo dispuesto en el Decreto Legislativo Nº 797.

- b) El Decreto Legislativo Nº 797, que aprueba las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, resulta aplicable en un período en que no existe inflación.

El segundo párrafo del inciso e) del artículo 2º del Reglamento de Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-96-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 125-96-EF, y el segundo párrafo del numeral 1 de las instrucciones de la Directiva Nº 001-2002/SUNAT, exceden los alcances del inciso e) del artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797.

El Tribunal Fiscal mediante Acuerdo de Sala Plena 2005-43, aprobó la primera de las posiciones antes citadas; y con fecha 22 de diciembre de 2005 se publicó la RTF Nº 7528-2-



2005 que estableció como precedente de observancia obligatoria, la inaplicabilidad del Decreto Legislativo N° 797 en un período que no exista inflación, como es el caso del año 2001, y en consecuencia dispuso la inaplicabilidad de la Directiva N° 001-2002/SUNAT por exceder los alcances del citado Decreto Legislativo. Dicho precedente tiene, entre otros, los siguientes efectos:

- Si en el año 2001, el contribuyente declaró pérdida por REI (resultado de exposición por inflación), tendría que calcular nuevamente su renta sin deducir dicha pérdida, y podría resultar una omisión al pago del impuesto.
- Si la pérdida producida en el ejercicio 2001 como consecuencia del ajuste por REI, se aplicó a los ejercicios siguientes, por efecto del criterio de la RTF N° 7528-2-2005 al no proceder el ajuste tampoco existiría la pérdida, desconociéndose su aplicación en ejercicios futuros.

Dado el marco expuesto se propone al pleno determinar si resulta procedente la aplicación del numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 953.

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

DECRETO LEGISLATIVO N° 953, LEY QUE MODIFICÓ EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

“Artículo 170º.- Improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones.

No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154º.

Los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado.

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.”

3. PROPUESTA ÚNICA

DESCRIPCIÓN

De conformidad con lo señalado por el numeral 1 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada sobre los alcances de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 797 en virtud de lo dispuesto por la Directiva N° 001-2002-SUNAT.



FUNDAMENTO

El numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece como causal eximente del cobro de intereses y de la aplicación de sanciones, la interpretación equivocada de una norma, de lo que se infiere que dicha interpretación ha obedecido a la oscuridad de la norma, de allí que ésta requiera ser aclarada. En tal sentido, el artículo 170º del Código Tributario establece como causal eximente de sanciones e intereses la interpretación equivocada sustentada en la oscuridad de la norma que impida a los administrados efectuar la correcta determinación y pago de su obligación tributaria.

El Tribunal Fiscal mediante su Resolución N° 7528-2-2005, publicada el 22 de diciembre de 2005 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano", estableció que el Decreto Legislativo N° 797 no permitía un ajuste por efecto deflacionario y que la Directiva N° 001-2002/SUNAT al ordenar dicho ajuste excedía los alcances de lo dispuesto en el citado Decreto Legislativo, por lo que, en ese sentido, el criterio contenido en la mencionada resolución constituye una "aclaración" sobre la improcedencia de aplicar el Decreto Legislativo N° 797 en períodos en que no existía inflación.

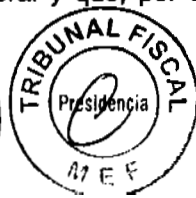
Habida cuenta que la aclaración efectuada por el Tribunal Fiscal es contraria a la interpretación efectuada por SUNAT mediante la Directiva N° 001-2002/SUNAT, que precisó que las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria aprobadas por el Decreto Legislativo N° 797 sí resultaban aplicables en períodos de deflación, no cabe duda que el citado Decreto Legislativo no era lo suficientemente claro en cuanto a su aplicación en períodos que no hubiera inflación.

Por tanto, al amparo del numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario citado, procede eximir de intereses y sanciones a aquellos deudores tributarios que en aplicación de la Directiva N° 001-2002/SUNAT hubieran efectuado una incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta, pues ello obedeció a una interpretación equívoca de los alcances del Decreto Legislativo N° 797, inducida por la propia interpretación de la SUNAT.

Para tal efecto, corresponde cumplir con el requisito exigido en el citado numeral, en el sentido que se emita una resolución que constituya precedente de observancia obligatoria conforme con el artículo 154º del Código Tributario, en que se señale expresamente que es de aplicación el numeral 1 del artículo 170º del citado Código.

Finalmente, respecto del plazo de diez días a que alude el último párrafo del citado numeral 1), caben dos sub-propuestas:

1. La dispensa de intereses y sanciones prevista en el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, corresponde a aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria o de la comisión de la infracción hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la norma o resolución aclaratoria, ello con la finalidad que los administrados no asuman la mora ni la sanción durante el período de oscuridad normativa y, que a su vez tengan un plazo para adecuar su actuación según los alcances de la aclaración. Teniendo en cuenta que la aclaración se efectuó con la publicación de la RTF N° 7528-2-2005, esto es, el 22 de diciembre de 2005, el plazo de diez días hábiles debe computarse a partir del día hábil siguiente, el 23 de diciembre de 2005.
2. La publicación de la resolución de observancia obligatoria que se emita de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario y que expresamente señale la dispensa de intereses y sanciones, completará los requisitos que exige el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario para que opere tal dispensa y, a su vez, determinará el inicio del cómputo del plazo de los diez días hábiles a que alude el citado numeral. Será recién con la publicación de la resolución que disponga la inaplicabilidad de intereses y sanciones, que los deudores tributarios conocerán que se encuentran incursos en los alcances del citado numeral y que, por tanto, gozan de un plazo legal que les permitirá adecuar su



jerarquía, y así sucesivamente. El reglamento es una norma de tercer rango³, por ende, de menor jerarquía que la ley (segundo rango).

Una de las funciones del reglamento es desarrollar la ley y según el artículo 118° de la Constitución⁴ corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Si bien, el artículo 17° de la Ley del RESIT establece que mediante decreto supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se dictarán las normas reglamentarias necesarias para la correcta aplicación de lo dispuesto en dicha norma, ello no significa que éste último pueda exceder lo previsto por la ley.

En el caso bajo análisis, el inciso c) del artículo 14° del reglamento de la citada Ley del RESIT, al exigir un requisito adicional para efecto de gozar del beneficio de quiebre de deudas exigibles al 31 de diciembre de 1997 previsto por dicha ley, excede lo establecido por esta última, transgrediendo el principio de legalidad consagrado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Por lo tanto, conforme con lo establecido por el artículo 102° del Código Tributario⁵, el Tribunal Fiscal, al resolver, deberá aplicar la norma de mayor jerarquía en cuyo caso la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

El inciso c) del artículo 14° del Decreto Supremo N° 064-2002-EF no excede los alcances del artículo 10° de la Ley N° 27681, Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), cuando señala que la extinción de deudas acogidas a fraccionamientos se aplicará si toda la deuda incluida en fraccionamientos resulta exigible al 31 de diciembre de 1997.

4.2 PROPUESTA 2

El inciso c) del artículo 14° del Decreto Supremo No. 064-2002-EF, Reglamento de la Ley N° 27681, al establecer un requisito adicional no previsto en la citada ley, en el caso de deudas acogidas a un fraccionamiento anterior, para efectos de su acogimiento al beneficio de extinción de deuda otorgado por dicha ley, como es que "todas" las deudas incluidas en dicho fraccionamiento deban ser exigibles al 31 de diciembre de 1997, excede esta última. Por tanto, las deudas acogidas a fraccionamientos anteriores al RESIT están incluidas dentro del beneficio establecido en el numeral 10.1 del artículo 10°, siempre que cumplan el requisito determinado en el numeral 10.2 del mismo artículo, aún cuando tales fraccionamientos incluyan deudas exigibles después del 31 de diciembre de 1997, entendiéndose que el beneficio sólo será de aplicación para el caso de aquéllas que sean exigibles al 31 de diciembre de 1997.

³ Según "Sistema jurídico" de Marcial Rubio Correa.

⁴ Artículo 118°.- ATRIBUCIONES DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Corresponde al Presidente de la República:
8.) Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

⁵ Artículo 102°.- JERARQUÍA DE LAS NORMAS

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°.

