

FACULTAD DE DERECHO

**INFORME JURÍDICO DE EXPEDIENTE
ADMINISTRATIVO N° 2446-2018**



**PRESENTADO POR
RUY JAFET MANTILLA MORALES**

**TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO**

LIMA – PERÚ

2022

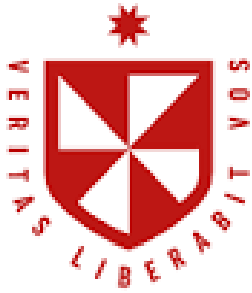


CC BY-NC

Reconocimiento – No comercial

El autor permite transformar (traducir, adaptar o compilar) a partir de esta obra con fines no comerciales, y aunque en las nuevas creaciones deban reconocerse la autoría y no puedan ser utilizadas de manera comercial, no tienen que estar bajo una licencia con los mismos términos.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>



USMP
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTÍN DE PORRES

Facultad
de Derecho

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL PARA OPTAR EL TÍTULO DE ABOGADO

Informe Jurídico sobre Expediente No. 2446-2018

Materia : Proceso Contencioso Administrativo

Entidad : Tribunal Fiscal

Bachiller : Ruy Jafet Mantilla Morales

Código : 2012103394

LIMA – PERÚ

2022

En el presente informe se analiza el procedimiento contencioso tributario seguido por la empresa V.P. S.A.C. (en adelante, la "Compañía"), el cual fue iniciado a través del recurso de reclamación contra la Resolución de Multa No. 012-002-0029718 emitida por la SUNAT por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario asociada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

A través del recurso de reclamación presentado, la Compañía alega que sobre la multa impuesta, le corresponde la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad (aprobado a través de la Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT) pues ha cumplido con todos los requisitos aplicables para acceder a dicha rebaja.

Por su parte, en la Resolución de Intendencia que resolvió el recurso de reclamación, la SUNAT sostuvo que la rebaja del 95% a la que pretendía acceder la Compañía se encontraba reservada para los casos en los cuales la declaración jurada rectificatoria – con la que se subsana la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario – haya determinado un tributo omitido. La SUNAT expuso que la Compañía no se encontraba en este supuesto pues había determinado una pérdida tributaria, por lo que no podía acceder a dicha rebaja.

Al no estar de acuerdo con lo resuelto por la SUNAT, la Compañía presentó recurso de apelación contra la referida Resolución de Intendencia.

Mediante la Resolución No. 02488-4-2018, el Tribunal Fiscal resolvió el recurso de apelación otorgándole la razón a la Compañía; y, por ende, revocando la Resolución de Intendencia; así como, dejando sin efecto la Resolución de Multa No. 012-002-0029718.

NOMBRE DEL TRABAJO

MANTILLA MORALES.docx

RECUENTO DE PALABRAS

10622 Words

RECUENTO DE CARACTERES

57374 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

31 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

103.6KB

FECHA DE ENTREGA

Dec 1, 2022 9:17 PM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Dec 1, 2022 9:19 PM GMT-5**● 22% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 20% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 17% Base de datos de trabajos entregados
- 8% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



Augusto Espinoza Bonifaz - Instituto de Investigación

ÍNDICE

I.	Relación de los hechos principales expuestos por las partes intervinientes en el procedimiento	1
II.	Identificación y análisis de los principales problemas jurídicos del expediente	9
III.	Posición fundamentada sobre los problemas jurídicos identificados	24
IV.	Posición fundamentada sobre las resoluciones emitidas	25
V.	Conclusiones:	26
VI.	Bibliografía	26
VII.	Anexos:	28

I. RELACIÓN DE LOS HECHOS PRINCIPALES EXPUESTOS POR LAS PARTES INTERVINIENTES EN EL PROCEDIMIENTO:

El 24 de junio de 2015, le fue notificada a la empresa V.P. S.A.C.¹ (en adelante, la “Compañía”) la Carta de Presentación No. 150011468630-01/SUNAT.

En dicho documento, la SUNAT comunicó que fiscalizaría la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2013 la cual se encontraba contenida en la declaración jurada presentada por la Compañía.

Durante el procedimiento de fiscalización, la SUNAT le comunicó a la Compañía las siguientes observaciones a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2013:

Observación	Importe (S/)
Gastos denominados SCHOOL INTERNET que corresponden a los pagos en especie comprometidos con el Estado Peruano según su propuesta económica para obtener la concesión el cual cumple con las definiciones para ser calificado y reconocido como intangible.	18,528,793
Gastos que el contribuyente envió a resultados al 31/12/2013, estando en etapa pre-operativa, en vista que el inicio de operaciones se realizó en el mes de julio de 2014.	45,138,658
Total	63,667,451

Como consecuencia de las observaciones antes mencionadas, la SUNAT indicó que por el ejercicio gravable 2013 la Compañía obtuvo una pérdida tributaria de S/ 37,673,794.

Asimismo, la SUNAT mencionó que este nuevo cálculo de la pérdida tributaria evidenciaba que la Compañía declaró una pérdida tributaria por el ejercicio gravable 2013 mayor a la que le correspondía. En efecto, ésta indicó que la pérdida declarada por la Compañía fue de S/ 101,341,245 mientras que la determinada por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización era sólo de S/ 37,673,794.

Como consecuencia de lo anterior, la SUNAT indicó que la Compañía habría incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al haber declarado una cifra o dato falso que generó un aumento indebido de la pérdida tributaria del ejercicio gravable 2013.

La Compañía aceptó la posición de la SUNAT respecto a las observaciones efectuadas. En ese sentido, el 25 de noviembre del 2016 la Compañía presentó una declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2013 a través de la cual incluyó las observaciones efectuadas por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización.

En dicha declaración jurada rectificatoria, la Compañía determinó que por el ejercicio gravable 2013 obtuvo una pérdida de S/ 37,673,794, como indicaba la SUNAT.

¹ A fin de mantener la reserva del recurrente, se ha procedido a consignar sólo las iniciales de su razón social.

El 25 de julio de 2016, la Compañía realizó el pago de la multa por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el importe de S/ 654,565.

Cabe mencionar que la Compañía realizó el pago de la multa aplicando la rebaja del 95% pues, a su criterio, le era aplicable la rebaja prevista en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado a través de la Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT (en adelante, el “Reglamento de Gradualidad”).

Posteriormente, el 18 de enero de 2017 la SUNAT notificó a la Compañía la Resolución de Determinación No. 012-003-0082605, mediante la cual determinó que la pérdida tributaria por el ejercicio 2013 era de S/ 37,673,794, de acuerdo a las observaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización.

En la misma fecha, la Compañía fue notificada de la Resolución de Multa No. 012-002-0029718 al haberse incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (en adelante, la “Resolución de Multa”).

En dicha Resolución de Multa, la SUNAT concluyó que la Compañía no podía acceder a la rebaja del 95% pues dicha rebaja se encontraba referida solamente a los casos en los cuales los contribuyentes habían obtenido un tributo pendiente de pago en su declaración jurada rectificatoria.

En el caso de la Compañía, la declaración jurada rectificatoria presentada determinó una pérdida tributaria y no un impuesto por pagar por lo que no era posible acceder a la rebaja 95%.

Así, determinó que el pago de la multa que realizó la Compañía era solamente un pago parcial y por tanto existía un saldo pendiente de cancelar.

La Compañía no se encontraba de acuerdo con la posición de la SUNAT pues consideraba que sí le era aplicable la rebaja del 95%. En ese sentido, el 17 de agosto de 2017 la Compañía interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Multa.

Cabe precisar que, en el recurso de reclamación la Compañía discutía la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sino únicamente la rebaja que le resultaba aplicable.

Los principales fundamentos expuestos por la Compañía fueron los siguientes:

- (i) **1er argumento expuesto por la Compañía en el recurso de reclamación: La Compañía ha cumplido con todos los requisitos previstos en el Reglamento de Gradualidad para acogerse a la rebaja de la multa por el 95%.-**

La Compañía indica que el artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad regula, entre otras, las rebajas aplicables a la sanción de multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Señala además que en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A se prevé una rebaja a la multa de un 95%, la cual será aplicable siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

- (i) Efectuar la cancelación de la multa rebajada en un 95% más intereses moratorios correspondientes.
- (ii) Subsanan la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria; y,
- (iii) Efectuar la cancelación del tributo omitido que se obtenga con la presentación de la declaración jurada rectificatoria.

Dichos requisitos deberán ser cumplidos hasta la fecha en que venza el plazo otorgado por la SUNAT en el requerimiento emitido en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, o, en su defecto antes de que surta efectos la notificación de los valores.

La Compañía indica que cumplió con lo siguiente:

- (i) Efectuó la cancelación de la multa rebajada en un 95% más los intereses moratorios correspondientes.
- (ii) Subsanaó la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario con la presentación de la declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 a través de la cual se recogieron las observaciones hechas por la SUNAT.

Agrega la Compañía que en la declaración jurada rectificatoria presentada se obtuvo una pérdida de S/ 37,673,794, lo cual generó el reconocimiento de una menor pérdida a la declarada originalmente.

Respecto al cumplimiento del requisito de la cancelación del tributo omitido, la Compañía indica lo siguiente:

- No se realizó la cancelación del tributo omitido pues evidentemente la determinación de una menor pérdida no le generó ningún Impuesto a la Renta en el ejercicio 2013 pendiente de pago y por lo tanto no había ningún tributo omitido por cancelar.
- La SUNAT le exige cumplir con el requisito de cancelar el tributo omitido que se obtenga con ocasión de la presentación jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta. No obstante, ese requisito no le resulta aplicable pues en el caso de la Compañía la declaración jurada rectificatoria no tuvo

como efecto la obtención de un tributo omitido que se encuentre pendiente de pago, sino solamente una pérdida tributaria.

- La Compañía no pretende substraerse del cumplimiento de este requisito, sino que simplemente no le resulta aplicable pues no existe un tributo por cancelar. En ese sentido, indica que la SUNAT le exige un requisito que bajo ningún escenario podría cumplir.
- Exigirle cumplir con la cancelación del tributo es irrazonable pues resulta obvio que el cumplimiento de tal requisito es de aplicación solo para aquellos sujetos que determinen que existe importe a pagar con ocasión de la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

(ii) **2do argumento expuesto por la Compañía en el recurso de reclamación: La posición de la SUNAT no se ajusta a Derecho pues a efectos de aplicar el Reglamento de Gradualidad, no se ha observado el principio de razonabilidad:**

- La Compañía invoca la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 1803-2004-AA/TC y la Sentencia de Casación No. 2518-2008-LIMA a través de las cuales se ha establecido que la gradualidad de las sanciones debe ser fijada atendiendo al principio de razonabilidad.
- Al respecto, indica que dicho principio consiste en la identificación de una justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos, como es el imponer y graduar las sanciones.
- En el presente caso, la interpretación que la SUNAT aplica a las normas que regulan la graduación de sanciones se aparta del principio de razonabilidad, pues no existe una justificación para impedir que los contribuyentes que ni siquiera han causado un perjuicio fiscal con un tributo omitido no puedan acceder a la rebaja del 95%.

(iii) **3er argumento expuesto por la Compañía en el recurso de reclamación: La interpretación de la SUNAT respecto a los criterios de gradualidad lesiona el principio de igualdad:**

- La Compañía alega que la interpretación que realiza la SUNAT sobre el Reglamento de Gradualidad no es acorde con el principio de igualdad en materia tributaria, toda vez que genera un trato desigual en los casos en los cuales empresas tienen pérdida tributaria.
- Asimismo, indica que la actuación de la SUNAT no cumple con los parámetros establecidos en el test de igualdad reconocido por el Tribunal Constitucional en las Sentencias recaídas en los Expedientes Nos. 00023-2005-AI, 045-2004-PI/TC, entre otros.

El 21 de diciembre de 2017, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia No. 0150140013884 (en adelante, la “Resolución de Intendencia”), mediante la cual declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la Compañía.

Al respecto, concluyó que respecto a la multa no le era aplicable la rebaja del 95% por lo que confirmó la Resolución de Multa.

Los principales fundamentos de la SUNAT para confirmar la Resolución de Multa fueron los siguientes:

(i) **1er fundamento expuesto por la SUNAT:** La rebaja del 95% prevista en el inciso b.1) del literal b del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad es una rebaja excepcional que sólo es aplicable cuando existe un tributo omitido por lo que dicha rebaja no será aplicable cuando la declaración jurada rectificatoria determina una pérdida tributaria o un saldo a favor:

- La SUNAT indica que el artículo 13 del Reglamento de Gradualidad establece los criterios objetivos para acceder a las rebajas de las multas vinculadas al numeral 1 artículo 178 del Código Tributario. Agrega que dicho artículo establece, entre otros, los siguientes criterios objetivos:

- Subsanción: Definida como la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

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

- Cancelación del Tributo: Definido como el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el cual debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificadores y los intereses respectivos.

- Asimismo, la SUNAT señala que en el inciso b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad se prevé como **regla general** la aplicación de una rebaja del 70%.

Indica que dicha rebaja es aplicable cuando además del pago de la multa, se subsana la infracción luego de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización y hasta antes de la fecha de vencimiento del plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Agrega, que el inciso b.1) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad establece una **regla excepcional** en la cual se prevé una

rebaja del 95% la cual será aplicable si el deudor tributario, además de pagar la multa y subsanar la infracción, cancela el tributo omitido.

- En tal sentido, el criterio establecido en el Reglamento de Gradualidad referido a la cancelación del tributo guarda relación con la existencia de un tributo a pagar. De allí que la rebaja excepcional del 95% no podrían ser de aplicación en un supuesto en el que se determine un saldo a favor o una pérdida tributaria en el periodo subsanado.

(ii) 2do fundamento expuesto por la SUNAT: Respecto a la supuesta vulneración de los principios de razonabilidad e igualdad en la ley alegada por la Compañía, la SUNAT precisa que ésta ha resuelto la controversia teniendo la normativa aplicable siendo que se encuentra imposibilitada para determinar la inconstitucionalidad de una norma.

- En relación a la vulneración de los principios constitucionales de razonabilidad e igualdad en la ley alegada, cabe mencionar que la SUNAT basan sus conclusiones atendiendo a lo previsto en las normas aplicables; siendo que además, que la Administración no es idónea para pronunciarse sobre dichos aspectos dado que no tiene asignada la función de declarar la inconstitucionalidad de una norma.

Por los fundamentos expuestos, la SUNAT determinó que la Compañía no podía acceder a la rebaja del 95% y por lo tanto correspondía declarar infundada la reclamación confirmar la Resolución de Multa.

Al no encontrar conforme a ley la Resolución de Intendencia, el 29 de enero de 2018 la Compañía interpuso recurso de apelación contra la referida resolución.

En dicho recurso, la Compañía reafirmó todos los argumentos expuestos en el procedimiento de fiscalización y en el recurso de reclamación. Asimismo, agregó los siguientes argumentos en respuesta a los fundamentos expuestos por la SUNAT en la Resolución de Intendencia:

(i) 1er argumento expuesto por la Compañía en el recurso de apelación: La rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad sí es aplicable para los casos en los cuales se ha determinado una pérdida tributaria, siendo que en dichos casos no corresponde exigir la cancelación del tributo

- La Compañía alega que sí corresponde aplicar a la multa impuesta la rebaja del 95% pues ésta ha cumplido con todos los requisitos que le resultan aplicables tales como: (i) la subsanación de la infracción; y, (ii) el pago de la multa rebajada.
- Reitera que no le resulta aplicable la cancelación del tributo pues dicho requisito sólo resulta aplicable a los casos en los cuales la presentación de la declaración jurada rectificatoria determinó un tributo omitido.

- Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 06096-1-2016, 10691-8-2017 y 11286-1-2017.

Indica que en dichas resoluciones el Tribunal Fiscal ha reconocido que sí es posible que los contribuyentes accedan a la rebaja del 95% cuando determinen una pérdida tributaria. Para tales efectos, bastará con cumplir con la subsanación de la infracción y el pago de la multa rebajada en la oportunidad prevista en el literal b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad.²

Asimismo, indica que en dichas resoluciones el Tribunal Fiscal ha determinado que no le era exigible el requisito referido a la cancelación del tributo pues este sólo es aplicable cuando se verifica la existencia de un tributo pendiente de cancelación.

(ii) 2do argumento expuesto por la Compañía en el recurso de apelación: La interpretación que realiza la SUNAT sobre el Reglamento de Gradualidad es incorrecta:

- La Compañía alega que la SUNAT realiza una interpretación literal del Reglamento de Gradualidad, la cual es incorrecta debido a las siguientes razones:

- (i) Si bien la SUNAT tiene la facultad de interpretar las normas al momento de aplicarlas, ello debe hacerse acorde a la Constitución.

En el presente caso, ello no ha sucedido pues al momento de interpretar el Reglamento de Gradualidad no lo ha hecho considerando el principio de razonabilidad pues no existe justificación lógica para apartar a los contribuyentes que se encuentren en una situación de pérdida tributaria a que se acojan a la rebaja del 95%.

- (ii) Ni siquiera de una interpretación literal puede concluirse que sólo en el caso de existir tributo a pagar podrá acogerse a la rebaja de 95% pues la norma no señala que la rebaja del 95% sólo sea aplicable para aquellos que determinen un tributo a pagar, sino más bien dispone que si se tiene tributo por pagar se deberá cancelar el tributo para acogerse a dicho tipo de rebaja.

(iii) 3er argumento expuesto por la Compañía en el recurso de apelación: Respecto al argumento expuesto por la SUNAT a que no le resulta posible declarar la inconstitucionalidad del Reglamento de Gradualidad, la Compañía hace énfasis en que no pretende la inaplicación del mismo, sino que solicita que se interprete dicho reglamento conforme al principio de razonabilidad:

² Esto es, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado por la SUNAT en el requerimiento emitido en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, o, en su defecto antes de que surta efectos la notificación de los valores.

- La Compañía no cuestiona la constitucionalidad del Reglamento de Gradualidad como erróneamente entiende la SUNAT, por tanto la Compañía no solicita que se declare inconstitucional alguna norma del Reglamento de Gradualidad.
- Por el contrario, la Compañía solicita que se aplique el Reglamento de Gradualidad utilizando el principio de razonabilidad al momento de su interpretación a fin de no limitar sin alguna razón lógica que los contribuyentes puedan acceder a la rebaja del 95% cuando determinan una pérdida tributaria.

El 27 de marzo de 2018, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución No. 02488-4-2018, mediante la cual le dio la razón al contribuyente respecto a que sí le era aplicable la rebaja del 95% sobre la multa.

En ese sentido, en dicha resolución se resolvió lo siguiente:

- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia No. 0150140013884 de 21 de diciembre de 2017; y,
- **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa No. 012-002-0029718.

Los principales fundamentos expuestos en la referida Resolución del Tribunal Fiscal fueron los siguientes:

- 1) De acuerdo al artículo 13 del Reglamento de Gradualidad, los criterios de gradualidad aplicables a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario son, entre otros: el Pago, la Subsanación y la Cancelación del Tributo.
- 2) El literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad establece que a la sanción de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario se le aplicará una rebaja del 70% si se cumple con lo siguiente:
 - Subsanar la infracción a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria.
 - Se realice el pago de la multa rebajada.

El cumplimiento de dichos requisitos deberá realizarse hasta antes de la fecha de vencimiento del Requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, hasta antes de que surta efecto la notificación los valores.

Por su parte, el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad agrega que será aplicable la rebaja del 95% si además de los requisitos previstos para la aplicación de la rebaja del 70%, se cumple con la cancelación tributo omitido.

- 3) En las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 06096-1-2016 y 10691-8-2017 se ha indicado que respecto al **requisito referido a la cancelación del tributo**, este debe ser entendido en razón de la existencia de un tributo pendiente de pago. En ese sentido, dicho requisito **resulta exigible solamente en los casos en los cuales los contribuyentes determinen un tributo omitido al momento de presentar su declaración jurada rectificatoria**.

Por tanto, la cancelación del tributo omitido no resultará exigible en los casos en los cuales la declaración jurada rectificatoria a través de la cual se subsane la infracción determine una pérdida tributaria o un saldo a favor.

- 4) En el presente caso, la SUNAT en aplicación del artículo 75 del Código Tributario notificó el Requerimiento No. 0122160002543 a través de la cual se requirió a la Compañía que presentara por escrito sus descargos referidos a las observaciones detectadas durante el procedimiento de fiscalización, lo cual debía ocurrir el día 25 de noviembre de 2016.

Es decir, hasta dicha fecha la Compañía tenía la oportunidad para cumplir con todos los requisitos exigibles en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad para acogerse a la rebaja de la multa del 95%

- 5) De lo actuado en el expediente, se aprecia que el 25 de noviembre de 2016, la Compañía subsanó la infracción a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

En dicha declaración, la Compañía incluyó las observaciones efectuadas por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización y como consecuencia de ello determinó una pérdida tributaria. Así pues, al haber subsanado la infracción, en principio, le sería aplicable la rebaja del 70%.

No obstante, el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad establece que se aplicará la rebaja del 95% cuando además de la subsanación se cancela la multa rebajada (es decir, se paga el 5% de la multa) y el tributo omitido, siendo que como se ha expuesto anteriormente, este último requisito no será exigible para los contribuyentes que determinen una pérdida tributaria o un saldo favor.

En el presente caso, dentro de los plazos previstos por el literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad. la Compañía subsanó la infracción y pagó el 5% de la multa impuesta por lo que correspondía que se aplique la rebaja del 95%.

II. IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DEL EXPEDIENTE:

Los principales problemas jurídicos que se han podido advertir en el presente expediente son los siguientes:

I. **¿Resultaba aplicable a la multa impuesta a la Compañía la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del literal b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad?**

➤ **Cuestión previa**

El numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vigente durante el ejercicio gravable 2013³, establecía que constituía una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.” [El énfasis es agregado].

Conforme a la Tabla I del Código Tributario, dicha infracción era sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución⁴.

Ahora bien, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 13-A⁵ del Reglamento de Gradualidad, a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se aplica el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el Pago de la multa:

“a) 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 período a regularizar.

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

³ Ejercicio por el que la SUNAT inició la fiscalización del Impuesto a la Renta e impuso la multa materia de discusión.

⁴ Cabe mencionar que a partir de la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1311 a la Tabla I del Código Tributario, la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario solo sanciona la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos que influyan no solo en la determinación de la obligación tributaria, sino también en el pago de esta. Así pues, desde el 31 de diciembre de 2016 (fecha de entrada en vigor de la modificación) no es susceptible de sanción la sola declaración de una pérdida tributaria indebida o un saldo a favor indebido.

⁵ Vigente desde el 6 de agosto de 2012.

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

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

(...)⁶.” [El énfasis es agregado].

De esa forma, se aprecia que el inciso b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad prevé una rebaja del 70% a la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178, para los casos en los que se cumpla con subsanar la infracción a partir del día siguiente de notificado el primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización y hasta la fecha en que vence el plazo otorgado la SUNAT para presentar los descargos al requerimiento notificado en virtud del artículo 75 del Código Tributario⁷; salvo -agrega el inciso b.1)- se cumpla con la “cancelación del tributo”, en cuyo caso la rebaja será del 95%.

Así pues, en el presente caso, la SUNAT sostiene que la rebaja del 95% prevista en el aludido inciso b.1 aplica única y excepcionalmente a los casos en que existe un tributo omitido. De ese modo, la SUNAT concluye que dicha rebaja no le resultaba aplicable a la Compañía ya que esta no determinó un tributo omitido en la declaración jurada rectificatoria que presentó con motivo de la fiscalización, sino una menor pérdida, y, en consecuencia, solo le correspondía la rebaja del 70%.

Por su parte, la Compañía señala que sí le es aplicable la rebaja del 95% ya que el requisito previsto en el inciso b.1) no resulta exigible a los contribuyentes que determinen un tributo omitido.

En dicho contexto, a efectos de absolver el primer problema jurídico que nos atañe, resulta pertinente determinar si la rebaja del 95% resultaba aplicable a la multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en los casos en los que no se determina un tributo omitido sino una menor pérdida.

➤ **Análisis del problema jurídico**

⁶ Los incisos c) y d) del citado numeral 1 del artículo 13-A también prevén las gradualidades del 60% y 40%, respectivamente, bajo los siguientes requisitos:

- Sesenta por ciento (60%) si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el Pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del Código Tributario respecto de la resolución de multa.
- 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 ellos.

⁷ 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.

Al respecto, el artículo 166 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria tiene discrecionalidad para determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. Precizando que, en virtud de dicha discrecionalidad, la Administración Tributaria puede aplicar gradualmente las sanciones, y que mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar se deberán fijar las formas, condiciones y criterios objetivos que correspondan para acogerse a la gradualidad.

Respecto a la finalidad del régimen de gradualidad, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1117, que introdujo el texto actual del artículo 166 del Código Tributario⁸, el Ministerio de Economía y Finanzas (2011) indicó lo siguiente:

*“Ahora bien, considerando que en general **la graduación de las sanciones constituye una forma de incentivar al deudor tributario a corregir la conducta que generó la comisión de la infracción con la menor intervención posible de la Administración Tributaria**, dicha graduación debe ser flexible a fin que la regulación de la misma cumpla con el mencionado objetivo.”* [El énfasis es agregado]

Como se puede apreciar, la graduación de sanciones tiene como finalidad incentivar el cumplimiento tributario con la menor intervención posible por parte de la Administración Tributaria.

Nótese que, es de especial interés para el legislador que dicha gradualidad sea fijada en función al menor o mayor nivel de acciones desplegadas por la Administración Tributaria. Dicha afirmación encuentra sustento de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1117 (2011). Veamos:

*“Finalmente, se incorpora un párrafo al mencionado artículo 166 señalando que la gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas. **Ello teniendo en cuenta que para llegar a la etapa del recurso de apelación la intervención de la Administración Tributaria se ha producido en su grado máximo y el infractor no ha corregido su conducta, no ameritando por tanto la aplicación de graduación alguna en esta etapa.**”* El énfasis es agregado.

Como se puede apreciar, la gradualidad de las sanciones busca corregir la conducta infractora que originó el perjuicio al fisco teniendo en consideración el menor o mayor grado de intervención que realiza la Administración Tributaria.

⁸ Vigente desde el 6 agosto de 2012.

Es importante advertir que de acuerdo con el artículo 166 del Código Tributario antes citado, la corrección de dicha conducta se realiza bajo la forma, condiciones y criterios objetivos que son delimitados para cada caso en concreto.

Así pues, los artículos 12 y 13 del Reglamento de Gradualidad establecen y definen los criterios objetivos de gradualidad aplicables a las multas impuestas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Veamos:

Por un lado, el artículo 12 establece los criterios objetivos de gradualidad aplicables a las multas impuestas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Al respecto, dicho artículo menciona como criterios objetivos al Pago, la Subsanación y la Cancelación del Tributo.

Por su parte, el artículo 13 define los criterios objetivos antes mencionados de la siguiente manera:

- **El Pago**: Cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, más los intereses generados.
- **Subsanación**: 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 por el artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad; y,
- **Cancelación del tributo**: Pago del íntegro del monto consignado en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el mismo que debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificados y los intereses respectivos.

En el presente caso, la Compañía incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario, al declarar cifras y datos falsos que incidieron en un aumento indebido de la pérdida tributaria del ejercicio 2013.

A fin de subsanar la referida infracción y acceder a la rebaja de la multa, la Compañía realizó lo siguiente:

- (i) Presentó la declaración jurada rectificatoria correspondiente en la que corrigió la pérdida tributaria inicialmente declarada y redujo su importe conforme a las observaciones formuladas en la fiscalización, y,
- (ii) Pagó el importe de la multa rebajada en un 95% más los intereses calculados a la fecha de pago.

Cabe recordar que inciso b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, establece que, una vez iniciado el procedimiento de fiscalización, el contribuyente podrá acceder a la rebaja del 70% si este

rectifica su determinación, salvo que, adicionalmente se cancele el tributo omitido en cuyo caso la gradualidad aplicable será del 95%.

Así pues, la Compañía consideró que habida cuenta que su declaración jurada rectificatoria no determinó un tributo omitido, esta había válidamente cumplido con las condiciones y criterios objetivos para acceder a la rebaja del 95%.

Para determinar la validez de lo anterior, es conveniente recordar cuál es la finalidad del régimen de gradualidad aplicable a la multa que es materia de análisis en el presente informe. Así, debe tenerse en cuenta que la gradualidad busca que los contribuyentes enmienden el perjuicio fiscal ocasionado determinando la obligación tributaria de manera correcta, pagando la multa correspondiente y cancelando el tributo omitido que se dejó de pagar al haber determinado incorrectamente su obligación tributaria, de corresponder.

En ese sentido, se puede apreciar que el régimen de gradualidad aplicable en el marco de una fiscalización busca, en principio, que los contribuyentes rectifiquen su determinación siéndoles aplicable la rebaja del 70%. Sin perjuicio de ello, la norma también prevé que en caso se cancele también el tributo omitido se puede acceder a la rebaja del 95%.

Dicha forma de fijar las rebajas aplicables se encuentra sintonía con los fines de la gradualidad, pues de esa forma no sólo se asegura que los contribuyentes corrijan la determinación de la obligación tributaria, sino que también se incentiva a cancelar el tributo omitido que se genera por efecto de la corrección efectuada.

Así pues, se le da la posibilidad a los contribuyentes que determinan un tributo omitido a que puedan acceder a una mayor o menor gradualidad en función a cómo enmienden el perjuicio fiscal ocasionado. En ese sentido, los contribuyentes que opten por solamente subsanar la infracción a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, gozarán de una gradualidad menor en comparación a los casos en los cuales, además de rectificar su determinación, cancelan la deuda tributaria.

Ello resulta lógico pues con la aplicación de la gradualidad del 95% la SUNAT se asegura que los contribuyentes se encuentren incentivados a remediar de manera plena el perjuicio fiscal que ocasionaron.

Ahora bien, en el caso de las multas impuestas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculadas a la determinación de una pérdida o un saldo a favor indebido, se debe tener en cuenta que la remediación al perjuicio fiscal ocasionado se encontraría satisfecha únicamente con la presentación de la declaración jurada rectificatoria en la cual se determine correctamente la obligación tributaria. Demás está decir, que no resultará necesario que se cancele el tributo omitido pues su conducta no conllevó a que en el ejercicio fiscalizado se origine una deuda tributaria pendiente de pago.

Así pues, dado que con la rectificación se habría enmendado totalmente el perjuicio fiscal consideramos que en dichos casos se podrá acceder a la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, pues se habría enmendado plenamente el perjuicio fiscal ocasionado habiéndose cumplido los fines que persigue la gradualidad.

Aunado a lo anterior, es pertinente resaltar que resultaría irrazonable exigir el cumplimiento de un requisito que bajo ningún escenario podría ser satisfecho por parte de los contribuyentes que determinen una pérdida tributaria. Una posición contraria supondría que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad discrecional para graduar las sanciones de manera arbitraria y sin ninguna restricción.

En ese sentido y por las consideraciones expuestas, concluimos que sí resultaba aplicable a la multa impuesta a la Compañía la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del literal b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad.

II. ¿La discrecionalidad de la Administración Tributaria para imponer y graduar las sanciones es irrestricta?

Como se ha indicado antes, el artículo 166 del Código Tributario establece que, en virtud de la discrecionalidad para aplicar y determinar las sanciones en materia tributaria, la Administración Tributaria puede graduar estas sanciones. Sin embargo, dicho artículo precisa que mediante Resolución de Superintendencia la Administración Tributaria deberá fijar la forma, las condiciones y los criterios objetivos que correspondan para acogerse a dicha gradualidad.

En cumplimiento de dicha disposición legal, la SUNAT emitió el Reglamento de Gradualidad a través del cual se establecieron las formas, las condiciones y los criterios para efectos de aplicar la gradualidad a las sanciones.

Ahora bien, consideramos conveniente analizar la discrecionalidad que asiste a la Administración Tributaria para determinar y sancionar las infracciones tributarias pues es en virtud de ésta que el Reglamento de Gradualidad ha sido emitido.

Además, resulta oportuno evaluar si existe algún límite a dicha discrecionalidad, dado que, de encontrarse alguno, este también aplicará al Reglamento de Gradualidad y a las interpretaciones que se realicen al mismo.

En ese sentido, consideramos conveniente examinar la naturaleza y regulación de la discrecionalidad a la luz de las disposiciones legales que componen el ordenamiento jurídico tributario, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional y la doctrina tributaria y administrativa.

Sobre el particular, la doctrina indica que las actuaciones de la Administración pueden ser distinguidas en dos tipos: los actos reglados y los actos discrecionales.

Los actos reglados son aquellos que suponen la existencia de una normatividad específica que limita el accionar de la Administración y lo encauza por un procedimiento que, de incumplirse, invalida dicha actuación (Rojo, 2006, p. 483)

Dichos actos son producto de un proceso aplicativo de la Ley que no deja margen para un juicio subjetivo por parte de la Administración, salvo la subsunción del hecho analizado con el supuesto descrito en la norma (García de Enterría y Fernández, 2006 p. 491).

Al respecto, Terrones (2010) explica que este tipo de actos están bajo un control de verificación de legalidad, el cual consiste en determinar si la Administración Tributaria aplicó correctamente la norma al caso.

Por otro lado, los actos discrecionales son aquellos actos en los que a la Administración Tributaria le asiste la facultad de elegir entre distintas alternativas con el objetivo de cumplir con una potestad que ha sido otorgada por ley.

Es de notar que la doctrina apunta que dicha elección deberá verse influida por la apreciación que la Administración pueda tener sobre cuál sería la actuación que de mejor manera satisfaga el interés público.

En ese sentido, Rosembuj (1993) indica que en vez de un juicio de legalidad – al no haber una norma que estrictamente limite la actuación de la Administración - lo que se realiza es un juicio de oportunidad, el cual es utilizado para determinar cuál es interés público prevalente entre dos o más intereses que están en conflicto.

Respecto a su justificación, Chang (2006) indica que si bien sería ideal que las facultades de la Administración Tributaria se encuentren detalladamente reguladas, la realidad demuestra que ello es materialmente imposible dado que ésta enfrenta cada día nuevos desafíos o supuestos que superan los escenarios previstos por el legislador y que la obliga a adoptar decisiones, medidas y mecanismos que permitan el desarrollo de sus facultades.

Normativamente, el Código Tributario no establece el sentido y alcance del término “discrecionalidad” salvo una breve referencia en la Norma IV de su Título Preliminar, el cual indica lo siguiente:

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

(...)

*En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente **optará por la decisión***

administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

En primer lugar, es importante mencionar que la discrecionalidad se regula en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario la cual precisamente hace referencia al principio de legalidad y a la reserva de ley. Con ello, se puede apreciar que el legislador ha querido demostrar que la discrecionalidad se encuentra limitada por lo establecido en la ley.

En esa misma línea, Iannacone (2001) indica lo siguiente:

*“con la inclusión de este último párrafo dentro de una norma dedicada al desarrollo del principio de legalidad y reserva de la ley, **se reconoce que la actuación discrecional de la administración tributaria se circunscribe dentro del principio de legalidad, en tanto resulta claro que toda actuación debe estar sometida a la ley y que la Administración sólo actúa con las facultades que la ley concede**, de lo que puede inferirse la presunción de legalidad de los actos de la administración.”* [El énfasis es agregado]

Asimismo, se puede apreciar que la discrecionalidad es un margen de actuación de la Administración Tributaria para que ésta dirija autónomamente sus actuaciones teniendo como directriz el interés público. Además, se puede apreciar que dicha actuación tiene como límite a la ley.

Así, en virtud de la discrecionalidad se le otorga a la Administración Tributaria un margen de maniobra a fin de que pueda elegir – entre todas las opciones lícitamente posibles – la manera en cómo dirigirá sus actuaciones teniendo en cuenta para ello el interés público.

Ahora bien, el Código Tributario indica que la Administración Tributaria tiene discrecionalidad en su facultad de fiscalización y en su facultad sancionadora.

Respecto a la facultad de fiscalización con la que cuenta la Administración Tributaria, el artículo 62 del Código Tributario establece lo siguiente:

“Artículo 62.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o

beneficios tributarios. **Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales**⁹: (...). [El énfasis es agregado]

De lo anterior se puede ver que el artículo 62 del Código Tributario otorga a la Administración Tributaria la potestad de actuar discrecionalmente respecto a la facultad de fiscalización.

Al respecto, De la Vega (2013) indica lo siguiente

“Es en virtud de la función fiscalizadora otorgada por la ley y por mención expresa de la misma, que la Administración Tributaria goza de facultades discrecionales de fiscalización, esto es, atribuciones específicas respecto a las cuales la propia Administración Tributaria determinará la forma y oportunidad de su ejercicio, siempre dentro de los límites que establece el propio ordenamiento jurídico. Más aún, cuando el propio Artículo 62 del Código Tributario establece que “la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar”.

Por su parte, respecto a la facultad sancionadora con la que cuenta la Administración Tributaria, el artículo 82 del Código Tributario señala que “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”, en tanto que el artículo 166 del mismo cuerpo normativo indica lo siguiente:

“La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. [El énfasis es agregado]

De lo anterior, se puede sostener que la Administración Tributaria tiene la autorización brindada por ley de “determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias”, lo cual implica que tiene la posibilidad de decidir si aplica o no la sanción (Tello, 2017).

Dicha discrecionalidad también permite que la Administración Tributaria gradúe la sanción seleccionando previamente mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los criterios que le permitan efectuar dicha graduación.

⁹ Si bien no es materia del presente informe analizar todas las facultades discrecionales que le asiste a la Administración Tributaria en sus labores de fiscalización, mencionaremos que entre las principales se encuentran exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus registros contables y documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, practicar inspecciones, solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre las operaciones pasivas con sus clientes, investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor, entre otros.

Así pues, como apunta Tello (2017) la discrecionalidad de la Administración Tributaria para graduar las sanciones se agota con la regulación de las formas, condiciones y criterios que esta fije para su aplicación. Así, una vez fijadas las formas, condiciones y criterios para su aplicación, la gradualidad de sanciones pasa de ser una actuación discrecional a ser una actuación reglada.

Ahora bien, habiendo delimitado lo que se debe por entender por discrecionalidad consideramos pertinente analizar si esta actuación se encuentra limitada o si su ejercicio es irrestricto.

Apuntan Terrones (2006) y Muñoz-Najar (2000) que existe cierto sector de la doctrina que pretende defender la teoría de que la discrecionalidad no podría ser materia de revisión bajo el fundamento de que dicha revisión supondría vaciarla de contenido.

No obstante lo anterior, consideramos que dicha posición no es correcta ya vez que la discrecionalidad no podría ser utilizada como un refugio para las actuaciones arbitrarias o irrazonables que pudiera realizar la Administración Tributaria.

En esa misma línea, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0090-2004-AA/TC a través de la cual se ha indicado que la facultad discrecional no se encuentra exenta de control, siendo que un pensamiento contrario conllevaría admitir que las decisiones arbitrarias no serían susceptibles de revisión, lo cual está vedado en un Estado de Derecho.

Así pues, habiendo quedado claro que las actuaciones discrecionales de la Administración son susceptibles de revisión y cuestionamiento resulta pertinente determinar cuáles son los límites que debe observar la Administración Tributaria al momento de ejercer la misma. Veamos:

- **Interés Público:**

Como hemos expuesto, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que al momento de ejercer sus actuaciones discrecionales la Administración Tributaria deberá optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.

Resulta importante mencionar que el término del interés público no ha sido definido en el Código Tributario ni en el ordenamiento jurídico peruano pues, como bien apunta De la Vega (2006), se trata de un concepto que no admite una cuantificación o determinación rigurosa, pero que en todo caso se trata de un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser precisado al momento de su aplicación.

Ahora bien, respecto al término “interés público”, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0090-2004-AA/TC indica lo siguiente:

“El interés público tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad. Su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa.”

Del pronunciamiento antes expuesto, el interés público supone la consideración del beneficio de toda la comunidad, lo cual incluye el interés común de todos los particulares.

En este punto, resulta importante mencionar que el interés público no supondrá de ninguna manera que deberá primar el interés fiscal o recaudatorio de la Administración Tributaria ni tampoco el interés particular del deudor tributario, sino como bien apunta el Tribunal Constitucional, deberá buscar el beneficio a todos.

- **El marco establecido por Ley:**

Resulta de particular importancia que la discrecionalidad de la Administración Tributaria se encuentre regulada en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario la cual desarrolla los principios constitucionales tributarios de Reserva de Ley y de Legalidad.

Consideramos que, dicha forma de regular la discrecionalidad evidencia la intención del legislador de demostrar que la discrecionalidad nace y se sujeta a la ley, siendo que cualquier acto discrecional que pretenda su transgresión deberá ser expulsada del ordenamiento jurídico.

En esa misma línea, Gamba (1999) indica lo siguiente:

*Lo dicho nos lleva a una conclusión -siquiera preliminar- **en ningún caso la Administración podrá exceder los límites trazados por el ordenamiento jurídico: ni cuando aplica potestades íntegramente tasadas por el ordenamiento jurídico, ni cuando ejercita potestades discrecionales**, pues aún en estos últimos casos la conducta elegida por la Administración también debe encontrarse sometida al Derecho, como sucede con toda actuación administrativa.*

(...)

Efectivamente, si ya dijimos que la Administración actúa siempre sometida al Derecho, independientemente de cual sea la naturaleza de la potestad que ejercita: reglada o discrecional. La aplicación de éstas últimas no tiene absolutamente ninguna particularidad especial, mas que no sea la que se deriva de una

escasa programación de las actuaciones administrativas, como veremos luego. Por lo demás, **este -y no otro- es el sentido del añadido efectuado por la Ley No. 27335 a la Norma IV de nuestro Código Tributario al reconocer que aún cuando la Administración Tributaria ejercite potestades discrecionales lo hará dentro del marco que establece la ley.** [El énfasis es agregado]

Dicho límite también ha sido reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la Resolución No. 1144-3-98 a través de la cual ha indicado lo siguiente:

“Que dentro de esta relación, el Ejecutor Coactivo como funcionario de la Administración cumple la función de dirigir y ejecutar la interposición de la medida cautelar previa antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, otorgándole el artículo 116°, numeral 2), del citado Código Tributario, cierto grado de independencia, al establecer que aquel puede ordenar a su discreción las medidas cautelares indicadas en el artículo 118° del referido Código;

(...)

*Que lo expuesto no conlleva a desconocer, en modo alguno, la legalidad de la facultad cautelatoria de la Administración Tributaria, sustentada, en este caso, por la comprobada insuficiencia de patrimonio neto del deudor tributario en función a la deuda determinada. **Lo que corresponde es defender el Principio de Legalidad establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario vigente, ya que si bien es importante asegurar el cobro de la deuda por parte de la Administración, también lo es el fortalecer las garantías de ley que asiste a todo contribuyente frente a la actuación de la Administración, y ello incluye el no desvirtuar lo establecido claramente por la norma tributaria: la discrecionalidad en oposición a lo reglado debe ser aplicada por la Administración únicamente cuando la norma no regula una situación determinada;** así en el presente caso, no es dable encuadrar un hecho determinado en un supuesto distinto al que la norma claramente reguló...”* [El énfasis es agregado]

Del pronunciamiento anterior se puede apreciar que si bien el Tribunal Fiscal reconoce la potestad discrecional de la Administración Tributaria – en este caso, para disponer y variar las medidas cautelares que considere convenientes para cautelar el pago de la deuda tributaria – esta deberá ser ejercida dentro de los límites establecidos por Ley.

Así pues, no cabe duda que si bien en virtud de la discrecionalidad la Administración Tributaria tiene un margen de apreciación para dirigir sus

actuaciones, esta se encuentra limitada por las normas que reglan sus facultades.

- **Los derechos de los contribuyentes:**

Como se ha mencionado anteriormente, la discrecionalidad de la Administración Tributaria tiene como límite las normas que reglan sus actuaciones. Ahora bien, consideramos que dichas actuaciones no sólo se encuentran limitadas por lo establecido en la ley y normas reglamentarias, sino que además se encuentran limitados por los derechos de los contribuyentes.

Así pues, consideramos que los derechos de los contribuyentes resultan totalmente oponibles frente a las actuaciones discrecionales de la Administración Tributaria. Ello ha sido de especial atención por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 04168-2006-PA/TC en la cual se ha indicado lo siguiente:

“El artículo 74 de la Constitución, segundo párrafo, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los "principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad" [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF), que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional.”
[El énfasis es agregado]

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional reconoce la facultad discrecional de la Administración Tributaria en sus actuaciones. No obstante ello, también establece que dicha facultad se encuentra circunscrita a la no afectación de los derechos de los contribuyentes.

- **El principio de razonabilidad:**

Como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional, “el principio de razonabilidad o proporcionalidad es consustancial al Estado Social y Democrático de Derecho, y está configurado en la Constitución en sus

artículos 3 y 43, y plasmado expresamente en su artículo 200, último párrafo.” (Sentencia recaída en el Expediente No. 02192-2004-AA/TC).

Así pues, consideramos que el principio de razonabilidad resulta de aplicación a las actuaciones de la Administración Pública; lo cual incluye a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.

Ahora bien, es importante mencionar que al momento de definir el principio de razonabilidad, el Tribunal Constitucional (Sentencia recaída en el Expediente No. 1803-2004-AA) ha reconocido su estrecha vinculación con el ejercicio de las actuaciones discrecionales de los poderes públicos. Veamos:

*“La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor Justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. **Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias.** Como lo ha sostenido este Colegiado, “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos”(Exp. 0006-2003-AI/TC. F.J. 9).*

Como se puede apreciar del pronunciamiento anterior, la razonabilidad consiste en la identificación de una justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos. En ese sentido, la razonabilidad constituye un elemento esencial en toda actuación discrecional, siendo que la inobservancia de dicho principio supondrá que el mismo pase a ser un acto arbitrario, y, susceptible de ser rechazado por el ordenamiento jurídico.

En este punto, resulta conveniente indicar que el Tribunal Constitucional ha reconocido la obligatoriedad de aplicar el principio de razonabilidad al momento de determinar las sanciones tributarias. Al respecto, en la Sentencia recaída en el Expediente No. 1803-2004-AA/TC se ha indicado lo siguiente:

13. Cuando la Administración ejerce un poder discrecional, como en este caso, para que este no se convierta en arbitrario, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación.

De lo anterior se puede concluir que, el principio de razonabilidad es obligatoria aplicación a las actuaciones discrecionales y en particular a la facultad de determinar y aplicar las sanciones.

Por todo lo expuesto, no cabe duda que la discrecionalidad que le asiste a la Administración Tributaria para determinar y sancionar las infracciones

tributarias no es irrestricta ya que se encuentra sujeta a los límites previamente desarrollados.

En esa línea, cualquier interpretación que se puede hacer sobre el Régimen de Gradualidad también se sujeta a dichos límites, caso en contrario, la misma no se encontrará conforme a Derecho.

III. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS:

i. ¿Resultaba aplicable a la multa impuesta a la Compañía la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del literal b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad?

Considero que a la multa impuesta a la Compañía sí le resultaba aplicable la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del literal b) del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad por los siguientes motivos:

- La Compañía había cumplido con todos los requisitos que le resultaban aplicables para poder acceder a la rebaja del 95%.

En efecto, la Compañía había subsanado y pagado la multa rebajada en el plazo¹⁰ previsto por el Reglamento de Gradualidad.

- Es importante precisar que el cumplimiento del requisito referido a la cancelación del tributo omitido era exigible solamente a los contribuyentes que habían obtenido en su declaración jurada rectificatoria un tributo pendiente de pago. A la Compañía no le era exigible dicho requisito pues en lugar de determinar un tributo omitido había determinado una menor pérdida tributaria.
- Para llegar a la conclusión de que no resultaba exigible la cancelación del tributo omitido en los casos en los cuales se determine una pérdida tributaria nos hemos basado en lo siguiente:
 - (i) La finalidad de la gradualidad de las sanciones es incentivar a los contribuyentes que han determinado erróneamente su obligación tributaria a que remedien el perjuicio fiscal que puedan haber ocasionado.

En ese sentido, se debe interpretar que el Reglamento de Gradualidad otorga a los contribuyentes que **determinen un tributo omitido** la posibilidad de acogerse a dos porcentajes de rebaja distintos en función a como remedien el perjuicio fiscal ocasionado.

¹⁰ Esto es, a partir del día siguiente de notificado el primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización y hasta la fecha en que venza el plazo otorgado por SUNAT para atender el requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario.

En efecto, el referido reglamento establece la rebaja del 70% si se cumple con subsanar la infracción (es decir, se reconoce la deuda tributaria) y del 95% si además de subsanar la infracción, se cancela el tributo omitido.

Así pues, se puede apreciar que el Reglamento de Gradualidad otorga una mayor rebaja (95%) cuando el contribuyente remedia totalmente el perjuicio fiscal ocasionado y una menor rebaja (70%) cuando la remediación se realiza en una menor medida (sólo se reconoce la deuda tributaria, pero esta no es cancelada¹¹).

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que en el caso de los contribuyentes que determinan una **pérdida tributaria** será aplicable la rebaja del 95% cuando estos cumplan con subsanar la infracción pues con dicha actuación se resarcirá plenamente el perjuicio fiscal ocasionado.

- (ii) No resulta lógico que la SUNAT limite la posibilidad de acceder a la rebaja del 95% en base a una condición que le es imposible cumplir a la Compañía.

ii. ¿La discrecionalidad de la Administración Tributaria para imponer y graduar las sanciones se encuentra sujeta a algún límite?

Considero que la discrecionalidad que asiste a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria no es irrestricta pues se encuentra limitada y/o sujeta al interés público, al marco establecido por la Ley, a los derechos de los contribuyentes y al principio de razonabilidad.

En ese sentido, consideramos que no resulta aceptable que, bajo la excusa de que la Administración Tributaria cuenta con cierta autonomía para dirigir sus actuaciones, se consientan actuaciones arbitrarias, irrazonables o contrarias a ley.

IV. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS:

i. Respecto a Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT:

No me encuentro de acuerdo con lo resuelto por la SUNAT, ya que considero que en el caso de la multa aplicada a la Compañía sí correspondía la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad ya que se cumplieron con todos los requisitos que le resultaban aplicables.

ii. Posición fundamentada sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02488-4-2018:

¹¹ Ello sin perjuicio que la deuda tributaria reconocida por la Compañía pueda ser materia de cobranza posteriormente, ya sea a través de la Resolución de Determinación que se notifique al finalizar el procedimiento de fiscalización o a través de una orden de pago.

Me encuentro de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, ya que considero que en el caso de la multa aplicada a la Compañía sí correspondía la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1 del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad ya que se cumplieron con todos los requisitos que le resultaban aplicables.

Sin embargo, considero que el Tribunal Fiscal pudo haber motivado de mejor manera su resolución ya que existen vastos motivos para sustentar que le correspondía a la Compañía la rebaja del 95%.

V. **CONCLUSIONES:**

- La finalidad del régimen de gradualidad aplicable a la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario es incentivar que los contribuyentes enmienden el perjuicio fiscal ocasionado determinando la obligación tributaria correctamente, pagando la multa correspondiente y cancelando el tributo omitido, de corresponder.
- Así pues, en los casos que tales multas se encuentren vinculadas a la determinación de una pérdida o un saldo a favor indebido, se podrá acceder de manera automática a la rebaja del 95% prevista en el inciso b.1) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento de Gradualidad, ya que la remediación al perjuicio fiscal ocasionado se satisface únicamente con la presentación de la declaración jurada rectificatoria en la cual se determina correctamente la obligación tributaria¹².

En dicho caso, resulta lógico que no sea exigible la cancelación de un tributo omitido ya que su conducta no conllevó a que en el ejercicio fiscalizado se origine una deuda tributaria pendiente de pago.

- Aunado a lo anterior, resultaría irrazonable exigir el cumplimiento de un requisito que bajo ningún escenario podría ser satisfecho por parte de los contribuyentes que determinen un saldo a favor o una pérdida tributaria indebida.
- Debe tenerse presente que, la discrecionalidad que asiste a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria no es irrestricta pues se encuentra sujeta al interés público, a la Ley, a los derechos de los contribuyentes y al principio de razonabilidad.
- En ese sentido, consideramos que cualquier interpretación que se realice sobre el Reglamento de Gradualidad se deberá efectuar atendiendo a dichos límites.

VI. **BIBLIOGRAFÍA:**

Fuentes bibliográficas:

¹² Ello, sin perjuicio de que se cancele la multa rebajada.

- García de Enterría, E. y Fernández, T. (2006). Curso de Derecho Administrativo, (12.a ed.). Lima: Palestra.
- Iannacone Silva, F. (2001). Código Tributario comentado. Lima: Grijley.
- Rojo Martínez, P. (2006). Las prerrogativas de la Administración. En J. Danos (Comp). Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller (pp. 479-489). Perú: Palestra Editores.
- TERRONES LOPEZ, Roxana. La discrecionalidad de la Actuación Administrativa: en la búsqueda de un equilibrio. *En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima 2010.

Fuentes hemerográficas:

- De la Vega, Rengifo (2013). “La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima. 56, 13-72.
- Gamba Valega, César (1999). “Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima. 37, 101-130.
- Muñoz-Nájar Bustamante, M., & Soria Aguilar, A. F. (2000). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. *Derecho & Sociedad*, (14), 78-87. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>.
- Chang Yong, María. (2006). Límites a las facultades Discrecionales de la Administración Tributaria en el ejercicio de su Función Fiscalizadora. Lima: PUCP *Vectigalia*. Año II, No. 2, 62-69.
- Rosembuj, T. (1993). Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima 25, 41–53.

Tesis:

- Tello Vidal A. (2017). “Medios” para el ejercicio de la potestad discrecional en materia sancionadora tributaria. (Tesis de maestría). Universidad de Lima, Lima.

Fuentes legales:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF y normas modificatorias
- Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT.

Fuentes jurisprudenciales:

- Tribunal Constitucional (2006) Sentencia recaída en el Expediente No. 04168-2006-PA/TC.
- Tribunal Constitucional (2004) Sentencia recaída en el Expediente No. 02192-2004-AA/TC.
- Tribunal Constitucional (2004) Sentencia recaída en el Expediente No. 01803-2004-AA/TC.
- Tribunal Constitucional (2004) Sentencia recaída en el Expediente No. 0090-2004-AA/TC

- Tribunal Fiscal (1998) Resolución No. 1144-3-98

VII. ANEXOS:

1. Resolución de Multa.
2. Recurso de Reclamación.
3. Resolución de Intendencia.
4. Recurso de Apelación.
5. Resolución del Tribunal Fiscal.



Tribunal Fiscal

N° 02488-4-2018

EXPEDIENTE N° 2446-2018
INTERESADO [REDACTED]
ASUNTO Multa
PROCEDENCIA Lima
FECHA Lima, 27 de marzo de 2018

VISTA la apelación interpuesta por [REDACTED] con RUC N° [REDACTED] contra la Resolución de Intendencia N° 0150140013884 de 21 de diciembre de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Multa N° 012-002-00229718, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que cumplió los requisitos exigidos en el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad para acogerse a la rebaja del 95% de la multa aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario al haber presentado la declaración jurada rectificatoria disminuyendo la pérdida del ejercicio y el pago de la multa con la rebaja señalada dentro del plazo otorgado por el artículo 75° del Código Tributario.

Que refiere que los requisitos exigidos por la citada norma son la cancelación de la multa rebajada, la presentación de la declaración rectificatoria y la cancelación del tributo; sobre este último, precisa que debe entenderse aplicable únicamente a los contribuyentes que declaren importe a pagar; siendo que dicho requisito es inexigible cuando se determine un saldo a favor o pérdida tributaria por una razón objetiva debido a que no existe un importe por pagar, y no porque el contribuyente esté sustrayéndose de su cumplimiento, posición que ha sido adoptada por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 10691-8-2017, 11286-1-2017 y 06096-1-2016.

Que indica que de asumirse la interpretación literal de la Administración generaría que los contribuyentes con saldo a favor o pérdida tributaria no estén en la posibilidad de acceder a la gradualidad del 95%, contradiciendo la finalidad del régimen de gradualidad de incentivar a los contribuyentes que regularicen voluntariamente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un plazo corto.

Que señala que la pretensión que se le aplique la rebaja del 95% no trae consigo la extensión de la norma a supuestos no contenidos en ella, siendo que dicha norma sí contempla una rebaja para aquellos contribuyentes que habiendo declarado saldo a favor o pérdida tributaria cumplen con los requisitos de subsanación de la infracción y pago de la multa con rebaja, lo cual es una interpretación acorde con el principio de igualdad, para lo cual cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 0048-2004-PI/TC y 001-2004-AI/TC referidas a dicho principio y efectúa un test de igualdad en base al cual concluye que no hay razón alguna para diferenciar el tratamiento entre un contribuyente que determina un monto a pagar de uno que determine saldo a favor o pérdida tributaria.

Que por su parte, la Administración señala que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 determinando una menor pérdida tributaria al reconocer los reparos realizados en dicho procedimiento, lo que determinó que la recurrente incurriera en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario al haber declarado cifras o datos falsos al consignar una mayor pérdida a la que correspondía.

Que indica que no corresponde a la recurrente la aplicación de la rebaja del 95% a que se refiere el inciso b.1) del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, debido a que en el presente caso, producto de la subsanación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el contribuyente determinó un saldo a su favor y una pérdida tributaria.

[Firmas manuscritas]

Folios N° 872
Tribunal Fiscal
Secretaría - Sala 4



Tribunal Fiscal

N° 02488-4-2018

Que mediante Carta N° 150011468630-01-SUNAT, de foja 684, y Requerimiento N° 0121150000220, de foja 669, notificados el 22 de junio de 2015, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2013, en el cual determinó reparos al gasto¹, en virtud del cual emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0082605, la cual redujo la pérdida tributaria declarada por la recurrente, de foja 733, y la Resolución de Multa N° 012-002-00229718 materia de apelación, de foja 751, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Que en el caso de autos, la controversia consiste en determinar si corresponde aplicar a la Resolución de Multa N° 012-002-00229718 la rebaja del 95%, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b.1) del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-00229718, de foja 751, ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2013 por el importe de S/.9'550,118.00² más intereses.

Que de acuerdo con el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, prescribía que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras.

Que el numeral 1 del artículo 178° de la norma citada establecía que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que dicha infracción era sancionada, según la Tabla I del citado código, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la Nota 21 de dicha tabla precisaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la Administración Tributaria, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que según el numeral 88.2 del artículo 88° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ésta podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, supuesto en el cual dicha rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre

¹ Reparos por un total de S/.63'667,451.00, compuesto por: (i) gastos denominados *school internet* que corresponden a los pagos en especie comprometido con el Estado Peruano según su propuesta económica para obtener la concesión, el cual cumple con las definiciones para ser calificado y reconocido por intangible (S/.18'528,793.00); y (ii) gastos enviados a resultados al 31/12/2013, estando en etapa pre-operativa, en vista que el inicio de operaciones se realizó en el mes de julio de 2014 (S/.45,138,658.00); tal como consta en el Anexo 1.1 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0082605, de foja 735.

² El citado importe equivale al 15% de la pérdida declarada indebidamente ascendente a S/.63'667,451.00.



Folios N° 871
Tribunal Fiscal
Secretaría - Sala 4



Tribunal Fiscal

N° 02488-4-2018

que determine igual o mayor obligación, en caso contrario surtirá efecto si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su derecho a efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que mediante Resolución N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, se ha establecido que la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

Que en el artículo 13° del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y modificado por Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, se indica que los criterios de gradualidad aplicables a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario son, entre otros: El pago, la Subsanación y la Cancelación del tributo; y que se entiende al primero como la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13°-A, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación, y por subsanación a la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos por los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

Que de acuerdo con la citada norma, en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, la subsanación consiste en la presentación de la declaración rectificatoria en los momentos establecidos por el artículo 13°-A del citado reglamento; asimismo, se entiende como cancelación del tributo, el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el mismo que para la aplicación de los porcentajes de rebaja del artículo 13°-A, debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificandos y los intereses respectivos calculados hasta la fecha de la cancelación.

Que el artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad establece que a la sanción de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se le aplicará el siguiente régimen, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa: a) Será rebajada en un 95% si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a regularizar; b) Será rebajada en un 70% si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que: b.1) Se cumpla con la cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de 95%; b.2) Se cuente con un fraccionamiento aprobado, en cuyo caso la rebaja será de 85%; c) Será rebajada en un 60% si culminado el plazo otorgado por SUNAT según lo dispuesto por el artículo 75° o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido por el primer párrafo del artículo 117° del Código respecto de la resolución de multa; d) Será rebajada en 40% si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos por el primer párrafo del artículo 146° del Código para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos; la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

Que como antecedente, cabe señalar que mediante Requerimiento N° 0122160002543, notificado a la recurrente el 11 de noviembre de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104°

[Firma manuscrita] 3

Folios N° 870
Tribunal Fiscal
Secretaría - Sala 4



Tribunal Fiscal

N° 02488-4-2018

del Código Tributario, de fojas 63 a 65, la Administración, en aplicación del artículo 75° del Código Tributario, requirió a la recurrente que presentara por escrito sus descargos referidos a las observaciones detectadas durante el procedimiento de fiscalización, lo cual debía ocurrir el día 25 de noviembre de 2016.

Que el 25 de noviembre de 2016, la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, mediante Formulario Virtual PDT 684 N° 750610568-99, de fojas 36 a 44, en la que adicionó a la casilla 103 el importe total de reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por S/.63'667,451.00, lo que generó reducir la pérdida del ejercicio a un importe de S/.37'673,794.00 en la casilla 107. Asimismo, en la misma fecha la recurrente realizó un pago por concepto de la multa asociada a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 considerando una rebaja del 95%, mediante Formulario 1662 N° 263916210, de foja 45, por un importe total de S/.654,565.00.

Que en el Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122160002543, notificado con fecha 19 de diciembre de 2016, de fojas 49 a 59, la Administración señaló que respecto a la multa que canceló la recurrente, se determinó que no se acogió al régimen de gradualidad contemplado en el numeral 1 del inciso b) del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad.

Que de autos se observa que el 14 de mayo de 2014, la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 mediante Formulario Virtual PDT 684 N° 750565203, de fojas 21 a 23, en la que consignó una pérdida tributaria del ejercicio de S/.101'341,245.00; posteriormente, el 25 de noviembre de 2016, mediante Formulario Virtual PDT 684 N° 750610568-99, de fojas 36 a 44, la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del citado tributo y ejercicio en la que consignó una menor pérdida tributaria por S/.37'673,794.00.

Que al haber presentado la recurrente una declaración jurada rectificatoria en la que determinó una menor pérdida tributaria que en la declaración original, ésta incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en cuanto al cálculo de la sanción, es preciso anotar que de la revisión de la resolución de multa impugnada se observa que ha sido emitida por el 15% de la pérdida declarada indebidamente en la declaración jurada original, sin considerar rebaja alguna.

Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 fue presentada durante el procedimiento de fiscalización, dentro del plazo otorgado en el requerimiento emitido en virtud de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, lo que implica la subsanación de la infracción, por lo que en principio correspondería aplicar la rebaja del 70%; sin embargo, el inciso b.1) del literal b del numeral 1 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad establece que será aplicable la rebaja del 95%, si cumple con pagar el 5% de la multa con los intereses moratorios actualizado a la fecha de pago así como cancelar el tributo.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 06096-1-2016 y 10691-8-2017, entre otras ha señalado que si bien el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13°-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad establece que será aplicable la rebaja del 95%, si cumple con pagar el 5% de la multa con los intereses moratorios actualizada a la fecha de pago, se subsana la infracción así como se cancela el tributo, este último requisito debe entenderse en razón a la existencia de un impuesto pendiente de cancelación, por lo que en caso contrario, como sería la existencia de saldo a favor o pérdida tributaria, no es exigible dicho requisito.

Que de autos a foja 45, se advierte que el 25 de noviembre de 2016, la recurrente realizó un pago por concepto de la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 mediante Formulario 1662 N° 263916210, por un importe total de S/.654,565.00, debiendo precisarse que dicho monto equivale al 5% de la multa impuesta con los intereses correspondientes hasta la fecha de pago, tal como se advierte de foja 786.

[Firma manuscrita]

4

Folios N° 869
Tribunal Fiscal
Secretaría - Sala 4



Tribunal Fiscal

N° 02488-4-2018

Que por lo expuesto, atendiendo a que la recurrente subsanó la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario con la presentación de la declaración jurada rectificatoria, y que el efecto de dicha declaración es la inexistencia de un tributo pendiente de cancelación lo cual ha sido validado por la propia Administración ya que ha sido presentada dentro de un procedimiento de fiscalización y el pago del 5% de la multa rebajada, procedía de acuerdo a lo señalado en las Resoluciones N° 06096-1-2006 y 10691-8-2017, aplicar a la recurrente la rebaja del 95% al haberse acogido válidamente a la citada rebaja dispuesta por el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13°-A del Régimen de Gradualidad, en consecuencia, procede revocar la resolución apelada y dejar sin efecto el valor impugnado.

Que estando al resultado del fallo, carece de objeto dar respuesta a los demás argumentos planteados por la recurrente.

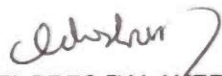
Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según Constancia de Informe Oral N° 0304-2018-EF/TF, de foja 858.

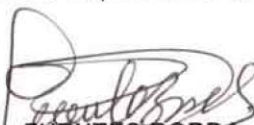
Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.


RESUELVE:


REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140013884 de 21 de diciembre de 2017, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa N° 012-002-0029718.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/VLL/mgp

SEGUIMIENTO DETALLADO DEL EXPEDIENTE

Expediente: 0150350009993

Fecha: 13/04/2018

Hora: 10:29:11

Pagina: 1 de 1



Tipo de Documento : RUC

Número de Documento :

Deudor Tributario :

Nro.	Nombre de Tarea	Duración	Inicio	Fin
1	INGRESO DEL EXPEDIENTE			
2	Presentación del Expediente	1 día	29/01/2018	29/01/2018
3	Periodo Sin Ser Asignado	1 día	29/01/2018	30/01/2018
4	ANALISIS DE ADMISIBILIDAD			
5	Asignacion al Analista de Admisibilidad - Del Aguila Noronha Karen Julissa - Resolutor	17 días	30/01/2018	16/02/2018
6	Revisión - Beltran Cateriano Mery Yolanda - Supervisor Profesional	54 días	16/02/2018	11/04/2018
7	Descriptores Asignados			
8	Descriptor - CODIGO TRIBUTARIO - REGIMENES DE GRADUALIDAD	1 día	16/02/2018	16/02/2018
9	ADMITIDO TOTALMENTE			
10	Admisión del Expediente Totalmente	1 día	16/02/2018	16/02/2018
11	Emisión de la Hoja de Admisibilidad 0150760015767	1 día	16/02/2018	16/02/2018
12	Periodo Sin Ser Asignado	6 días	16/02/2018	22/02/2018
13	REMITIDO AL TRIBUNAL FISCAL			
14	Emisión del Oficio de Remisión al Tribunal Fiscal No. 000083-2018-7D4000	1 día	22/02/2018	22/02/2018
15	Recepcionado en el Tribunal Fiscal	1 día	23/02/2018	23/02/2018
16	EXPEDIENTE RESUELTO			
17	Resolución Preliminar - 2018402488 Estado Aplicado	1 día	27/03/2018	27/03/2018
18	Valor - 0120020029718 - Revocación total de lo actuado por la SUNAT	1 día	27/03/2018	27/03/2018
19	RTF de apelación - 2018402488	1 día	27/03/2018	27/03/2018
20	ANALISIS DE FDO. ASUNTO/REG. RESULTADO			
21	Asignación al Analista de Registro Resultado - SOFIA LOSTANAU MARQUEZ - Resolutor	1 día	11/04/2018	11/04/2018
22	CIERRE DE EXPEDIENTE			
23	Atención del Expediente	72 días	29/01/2018	11/04/2018

