



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DEL CENTENARIO DE MACHU PICCHU PARA EL MUNDO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-03

TEMA : DETERMINAR SI PROCEDE EL ANÁLISIS Y PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LOS REPAROS QUE SUSTENTAN LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES DE MULTA GIRADAS POR LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, CUANDO LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN QUE SE EMITIERON POR LOS MISMOS REPAROS NO HAN SIDO IMPUGNADAS.

FECHA : 03 de marzo de 2011
HORA : 12:45 p.m.
MODALIDAD : Video Conferencia
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES :

Licette Zúñiga D.	Marina Zelaya V.	Sergio Ezeta C.
Jesús Fuentes B.	Mariella Casalino M.	Raúl Queuña D.
Pedro Velásquez L.	Ada Flores T.	Caridad Guarniz C.
Víctor Castañeda A.	Ana María Cogorno P.	Luis Cayo Q.
Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.
Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.	Juana Pinto de A.
Miguel de Pomar S.	Renée Espinoza B.	Rossana Izaguirre Ll.
Lily Villanueva A.	Carlos Moreano V.	Lorena Amico D.
Jorge Sarmiento D.	Cristina Huertas L.	Gary Falconí S.
Roxana Ruiz A.		

NO ASISTENTES : Gabriela Márquez Pacheco (descanso médico: fecha de votación)
Carmen Terry Ramos (onomástico: fecha de votación).
Silvia León Pinedo (vacaciones: fecha de suscripción del acta).
Rosa Barrantes Takata (vacaciones: fecha de suscripción del acta).
Luis Ramírez Mío (descanso médico: fecha de suscripción del acta).

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

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

"Procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas."

"El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".

[Handwritten signatures and initials in black ink, including names like 'M. A. ...' and 'C. ...']

TEMA:

DETERMINAR SI PROCEDE EL ANÁLISIS Y PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LOS REPAROS QUE SUSTENTAN LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES DE MULTA GIRADAS POR LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, CUANDO LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN QUE SE EMITIERON POR LOS MISMOS REPAROS NO HAN SIDO IMPUGNADAS

PROPUESTA 1		PROPUESTA 2		PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
PROPUESTA 1	SUB PROPUESTA 1	SUB PROPUESTA 2	SUB PROPUESTA 2.2	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
Procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas. Fundamento: ver propuesta 1 del informe	No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación. Fundamento: ver sub propuesta 2.1 del informe.	No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas, por cuanto la resolución de multa girada es accesoria de la resolución de determinación. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación. Fundamento: ver sub propuesta 2.2 del informe.	No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas, por cuanto la resolución de multa girada es accesoria de la resolución de determinación. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación. Fundamento: ver sub propuesta 2.2 del informe.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Dra. Olano	X			X	
Dra. Zúñiga	X			X	
Dra. Barrantes	X			X	
Dra. Márquez	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	
Dra. Zelaya	X			X	
Dr. Ezeta	X			X	
Dr. Fuentes	X		X	X	
Dra. Casalino	X			X	
Dr. Queuña	X			X	
Dr. Velásquez	X			X	
Dra. Flores	X			X	
Dra. Guamiz	X			X	
Dr. Castañeda	X			X	
Dra. León	X			X	
Dra. Cogorno	X			X	
Dr. Cayo	X			X	
Dr. Huamán	X			X	
Dra. Winstanley	X			X	
Dr. Mantel	X			X	
Dra. Muñoz	X			X	
Dra. Meléndez	X			X	
Dra. Terry	(onomástico)	(onomástico)	(onomástico)	(onomástico)	
Dra. Pinto	X			X	
Dr. Ramírez	X			X	
Dr. De Pomar	X			X	
Dra. Espinoza	X			X	
Dra. Villanueva	X		X	X	
Dra. Izaguirre	X			X	
Dr. Moreano	X			X	
Dra. Amico	X			X	
Dr. Sarmiento	X			X	
Dra. Huertas	X			X	
Dr. Falconi	X		X	X	
Dra. Ruiz	X			X	
Total	16+1 ¹⁾	13	3	32	

1) Voto dirimente de la Presidencia, al amparo de lo dispuesto por el acápite 3.2 del Acuerdo de Sala Plena N° 2002-02 del 17 de febrero de 2002.

[Handwritten signatures and initials]

[Handwritten signatures and initials]

[Handwritten signatures and initials]

[Handwritten signatures and initials]

[Handwritten signatures and initials]

[Handwritten signatures and initials]

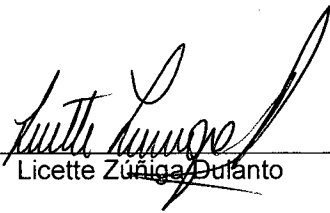
[Handwritten signatures and initials]

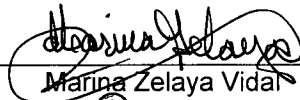
[Handwritten signatures and initials]

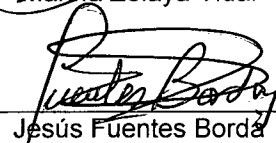
[Handwritten signatures and initials]

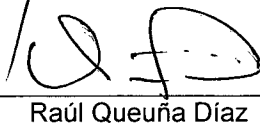
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

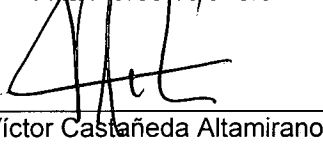

Licette Zúñiga Dufanto


Marina Zelaya Vidal

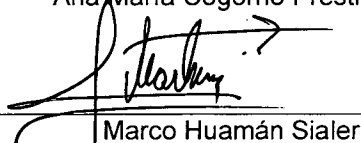

Jesús Fuentes Borda


Raúl Queuña Díaz


Ada Flores Talavera

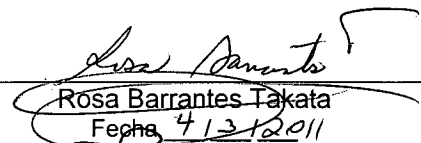

Víctor Castañeda Altamirano

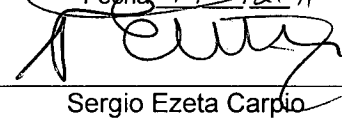

Ana María Cogorno Prestinoni

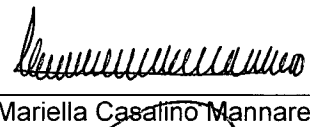

Marco Huamán Sialer

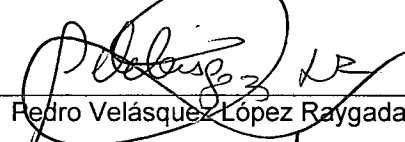

José Martel Sánchez

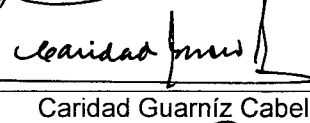

Patricia Meléndez Kohatsu

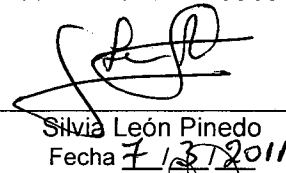

Rosa Barrantes Takata
Fecha 4/3/2011


Sergio Ezeta Carpio


Mariella Casalino Mannarelli

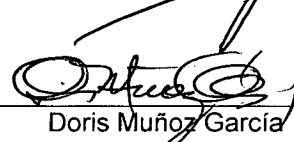

Pedro Velásquez López Raygada


Caridad Guarníz Cabell

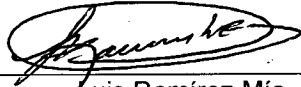

Silvia León Pinedo
Fecha 7/3/2011


Luis Gayo Quispe

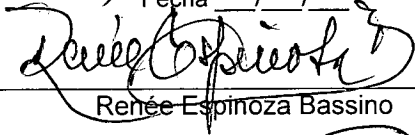

Elizabeth Winstanley Patio


Doris Muñoz García


Juana Pinto De Aliaga



Luis Ramírez Mio
Fecha ___/___/___



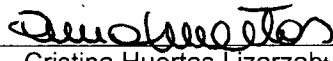
Renée Espinoza Bassino



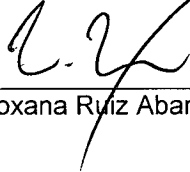
Lily Villanueva Aznarán



Lorena Amico de las Casas



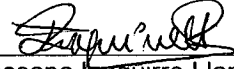
Cristina Huertas Lizarzaburu




Roxana Ruiz Abarca



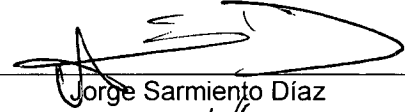
Miguel De Pomar Shirota



Rossana Izaguirre Llampasi



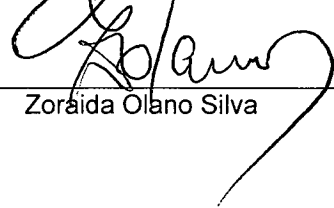
Carlos Moreano Valdivia



Jorge Sarmiento Díaz



Gary Falconi Sinche



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-03

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI PROCEDE EL ANÁLISIS Y PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LOS REPAROS QUE SUSTENTAN LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES DE MULTA GIRADAS POR LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, CUANDO LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN QUE SE EMITIERON POR LOS MISMOS REPAROS NO HAN SIDO IMPUGNADAS.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF¹, establecen que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria (numeral 1) y el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (numeral 2)².

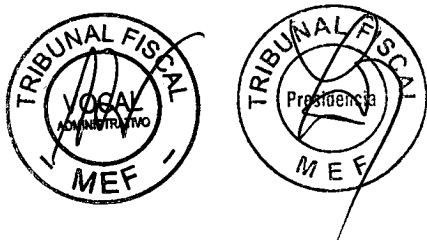
Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 75° y 76° del citado Código, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación mediante la cual se pondrá en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciéndose la existencia del crédito o de la deuda tributaria. Asimismo, de ser el caso, emitirá la resolución de multa que corresponda si es que se ha detectado alguna infracción.

De lo expuesto se tiene que al realizar su labor de fiscalización o verificación, la Administración puede advertir que lo declarado por el deudor tributario no se ajusta a la realidad y a lo establecido por las normas tributarias, por ejemplo, porque no se ha incluido algún ingreso que debió ser tenido en cuenta en la declaración o porque por ejemplo, se declararon gastos en exceso, por lo que la determinación realizada por el deudor podría estar errada. Después de revisar los medios probatorios pertinentes y aplicar las normas que rigen a cada tributo, la Administración podrá reparar lo declarado por el contribuyente y emitir una resolución de determinación.

Asimismo, dichos reparos pueden servir de fundamento para la emisión de una resolución de multa al amparo de los citados numerales del artículo 178° del Código Tributario debido a que la declaración que realizó el deudor tributario no incluyó datos que debía incluir o por haberse declarado cifras o datos falsos.

¹ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.

² Tras la modificación introducida al Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 953, estas infracciones han sido recogidas por el numeral 1) del citado artículo 178°.



Emitidos los referidos valores, se presentan casos en los que el deudor tributario no impugna los reparos efectuados por la Administración que se encuentran contenidos en la resolución de determinación y no obstante ello, impugna la resolución de multa girada por la comisión de las anotadas infracciones que, como se ha indicado, se encuentra fundamentada en dichos reparos.

Por tal motivo, debe determinarse si corresponde que se analice y se emita pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de las resoluciones de multa giradas por los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Código Tributario, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por dichos reparos no han sido impugnadas³.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en virtud de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, el cual establece que de presentarse resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal Fiscal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Cabe indicar que sobre el particular, se han suscitado diferentes interpretaciones pues en algunas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha considerado que si no se ha impugnado la resolución de determinación cuyos reparos sirven de base para la resolución de multa, procede confirmar a esta última sin que pueda analizarse los citados reparos que le sirven de fundamento. Por otro lado, en otras resoluciones, a pesar de no haberse impugnado la resolución de determinación, se ha analizado si efectivamente se ha cometido la infracción y si la resolución de multa ha sido girada conforme a ley.

II. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

III. PROPUESTAS

3.1. PROPUESTA 1

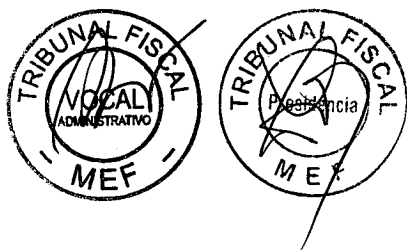
DESCRIPCIÓN

Procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

FUNDAMENTO

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de determinación de la obligación tributaria, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Asimismo, en el caso de la determinación hecha por la Administración Tributaria, es ésta quien verifica la realización del

³ Por ejemplo, porque el deudor tributario no reclamó las resoluciones de determinación, o porque habiendo reclamado, no apeló la resolución que desestimó su reclamo contra dichos valores. También podría ocurrir, que habiéndose impugnado las resoluciones de determinación, el deudor tributario se desista.



hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, el artículo 60° del citado Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Por su parte, el artículo 88° del anotado Código prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Agrega dicha norma que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Sobre estos deberes, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que el deber de declarar referido a la determinación de la obligación es definido como el deber jurídico de cargo del administrado que consiste en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria⁴.

Asimismo, se indicó que el deber de determinar consiste en el acto o conjunto de actos de la Administración, de los particulares o de ambos destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación⁵.

Ahora bien, como se ha anotado en dicha resolución, lo determinado y declarado por el deudor no tiene carácter definitivo pues la Administración tiene la facultad de fiscalizar o verificar que lo realizado por el deudor tributario se ajuste a ley, pudiendo, de ser el caso, modificar la determinación realizada por el deudor, según lo indica el artículo 61° del Código Tributario.

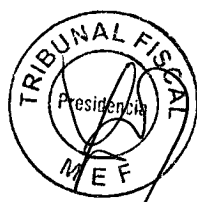
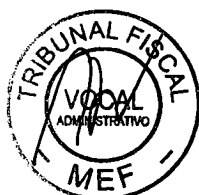
En efecto, de conformidad con lo establecido por el artículo 75° del citado Código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Por otro lado, con el objeto de inducir a los deudores tributarios para que cumplan en forma correcta sus deberes, nuestro ordenamiento ha tipificado como infracción ciertas conductas que importan su inobservancia⁶, y por tanto dificultan la labor de control de la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de la obligación tributaria.

⁴ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

⁵ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

⁶ Según el artículo 164° del Código Tributario, la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 165° del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.



Al respecto, el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, el numeral 2) del mismo artículo señala que también configura una infracción el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria y declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario⁷.

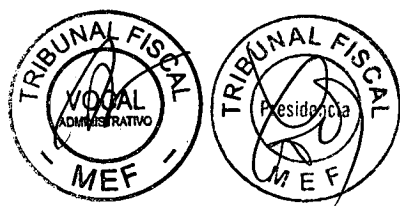
En tal sentido, realizada la determinación y presentada la declaración tributaria, la Administración puede llevar a cabo su labor de fiscalización para analizar si lo determinado y declarado por el deudor tributario se ajusta a la realidad y a lo señalado por la ley y en caso contrario, emitirá una resolución de determinación conteniendo los reparos efectuados a lo declarado por el deudor y por consiguiente, también podrá girar la resolución de multa que corresponda, por ejemplo, por no haber incluido determinados datos en la declaración que influyen en la determinación de la obligación tributaria o por declarar cifras o datos falsos, los cuales son los mismos que fundamentan a la resolución de determinación antes indicada.

No obstante la relación entre la resolución de determinación y la resolución de multa por referirse a los mismos reparos, se considera que dichos valores son independientes entre sí en cuanto actos reclamables, al amparo de lo dispuesto por el artículo 135° del Código Tributario, el cual señala que puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa. En efecto, cada valor ha sido girado por propósitos distintos pues en el primer caso, la finalidad es lograr una correcta determinación de la obligación tributaria de acuerdo a ley y en el segundo, castigar una conducta u omisión infractora de dicha ley. Se trata, en consecuencia, de actos administrativos de diferente naturaleza que contienen distintas pretensiones (en un caso fiscal y en el otro, punitivo), base legal y requisitos formales.

Reconociendo la existencia independiente de cada uno de tales valores no puede considerarse, por ejemplo, que el hecho de impugnar una resolución de determinación basta para entender impugnada también la resolución de multa vinculada a aquella. Así tampoco, si es que se declara fundada la reclamación presentada contra una resolución de determinación, ello no implicará dejar también sin efecto una resolución de multa no impugnada y que se encuentra vinculada a aquel valor.

Estando a lo expuesto, si bien los mismos reparos efectuados como producto de una fiscalización pueden servir de sustento para emitir ambos tipos de valores y siendo también que para girar una resolución de multa por las infracciones objeto de análisis, debe existir un acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación, si no se impugna la resolución de determinación girada, ello no debe impedir al deudor tributario ejercer su derecho de defensa con relación a la resolución de multa vinculada a aquella.

⁷ Tras la modificación introducida al Código Tributario por Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, estas infracciones han sido recogidas por el numeral 1) del citado artículo 178°.



Afirmar que por no haberse impugnado la resolución de determinación⁸ no corresponde analizar y pronunciarse acerca de la resolución de multa, conllevaría a considerar que no obstante tratarse de pretensiones manifiestamente distintas y contenidas en valores de diferente naturaleza, se niegue a los contribuyentes la posibilidad de contradecir la pretensión de la Administración contenida en la resolución de multa y se sujete al contribuyente al resultado de no cuestionar la resolución de determinación, lo cual podría no deberse a un allanamiento a lo acotado por la Administración en la referida resolución de determinación.

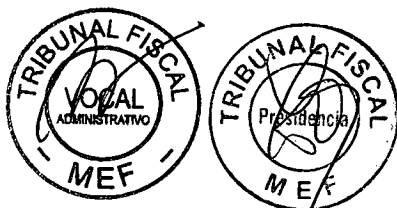
Cabe precisar que el hecho de tratarse de valores vinculados por efecto de los reparos, no hace que la resolución de multa tenga carácter de acto accesorio a la resolución de determinación pues como se ha advertido, se trata de actos administrativos de distinta naturaleza, pretensión, contenido, finalidad y consecuencia jurídica. En tal sentido, si se ha notificado la resolución de determinación y la resolución de multa y solo se impugna la resolución de multa, cuestionándose así el motivo que le sirvió de base para su emisión, es derecho del administrado impugnar dicho acto administrativo y la comisión de la infracción aun cuando no haya impugnado la resolución de determinación. Como consecuencia práctica, si se revoca la infracción, la Administración podrá hacer cobro de la resolución de determinación no impugnada y no de la resolución de multa.

Señalar lo contrario implicaría sostener que la resolución de multa es inimpugnable por sí sola, lo cual a su vez conllevaría negar el derecho de defensa del deudor tributario. En efecto, considerar como irrevisable una multa impuesta por el hecho de no haberse cuestionado la resolución de determinación vinculada, sin analizarse si se produjo efectivamente la comisión de la infracción, implicaría vulnerar el citado derecho. Por consiguiente, el órgano resolutor, en virtud de los recursos presentados, tiene el deber de analizar si la resolución de multa se encuentra correctamente sustentada para determinar si se ha cometido el hecho tipificado por ley como infracción⁹.

De lo expuesto se concluye que procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

⁸ Por ejemplo, porque el deudor tributario no reclamó las resoluciones de determinación, o porque habiendo reclamado, no apeló la resolución que desestimó su reclamo contra dichos valores. También podría ocurrir, que habiéndose impugnado las resoluciones de determinación, el deudor tributario se desista.

⁹ A título ilustrativo, conviene considerar también que si se considerara a la resolución de multa como accesorio de la resolución de determinación, tendría que considerarse para ambas situaciones el mismo plazo de prescripción por lo que el plazo de prescripción previsto para la resolución determinativa así como las causales de interrupción y suspensión afectarían a la resolución de multa. Por otro lado, cabe mencionar a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09050-5-2004, en la cual se analizó un caso referido a multas giradas por no haberse retenido el Impuesto a la Renta (numeral 13) del artículo 177° del Código Tributario). En dicho caso, no obstante haberse dejado sin efecto las resoluciones de determinación emitidas por haber operado la caducidad de la responsabilidad del agente retenedor por la omisión a efectuar retenciones del citado impuesto por quinta categoría, se mantuvo la sanción establecida con lo cual se pone de manifiesto la independencia en el análisis de ambos tipos de valores.



3.2. PROPUESTA 2

SUB PROPUESTA 2.1

DESCRIPCIÓN

No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación.

FUNDAMENTO

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de determinación de la obligación tributaria, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Asimismo, en el caso de la determinación hecha por la Administración Tributaria, es ésta quien verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, el artículo 60° del citado Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

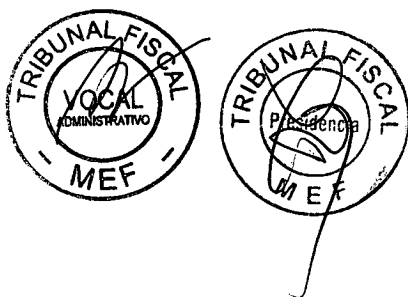
Por su parte, el artículo 88° del anotado Código prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Agrega dicha norma que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que el deber de declarar referido a la determinación de la obligación es definido como el deber jurídico de cargo del administrado que consiste en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria¹⁰.

Asimismo, se indicó que el deber de determinar consiste en el acto o conjunto de actos de la Administración, de los particulares o de ambos destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación¹¹.

¹⁰ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

¹¹ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos



Ahora bien, como se ha anotado en dicha resolución, lo determinado y declarado por el deudor no tiene carácter definitivo pues la Administración tiene la facultad de fiscalizar o verificar que lo realizado por el deudor tributario se ajuste a ley, pudiendo, de ser el caso, modificar la determinación realizada por el deudor, según lo indica el artículo 61° del Código Tributario.

En efecto, de conformidad con lo establecido por el artículo 75° del citado Código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Por otro lado, con el objeto de inducir a los deudores tributarios para que cumplan en forma correcta sus deberes, nuestro ordenamiento ha tipificado como infracción ciertas conductas que importan su inobservancia¹², y que por tanto, dificultan la labor de control de la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de la obligación tributaria.

Al respecto, el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, el numeral 2) del mismo artículo señala que también configura una infracción el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria y declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario¹³.

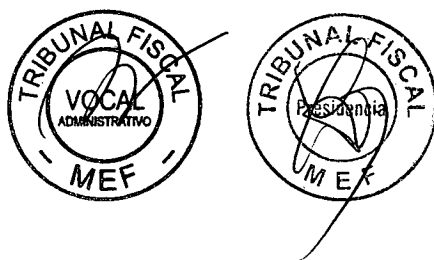
En tal sentido, realizada la determinación y presentada la declaración tributaria, la Administración puede llevar a cabo su labor de fiscalización para analizar si lo determinado y declarado por el deudor tributario se ajusta a la realidad y a lo señalado por la ley y en caso contrario, emitirá una resolución de determinación que contendrá los reparos efectuados a lo declarado por el deudor. Así también, podrá emitir, en caso detecte la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1) o 2) del artículo 178° del Código Tributario, girará la resolución de multa que corresponda, por ejemplo, por no haber incluido determinados datos en la declaración que influyen en la determinación de la obligación tributaria o por declarar cifras o datos falsos, siendo que el fundamento de la sanción son los reparos que a su vez sirvieron de base para emitir la resolución de determinación antes indicada.

Una vez notificados estos valores, el deudor tributario tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa a través de la presentación de los recursos que le franquea la ley. Así, el artículo 135° del Código Tributario dispone que son actos reclamables, entre otros, la resolución de determinación, la resolución de multa y la orden de pago, siendo que este recurso debe ser presentado dentro del plazo previsto por ley y cumpliendo los requisitos que ésta exige para su admisión a trámite.

actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

¹² Según el artículo 164° del Código Tributario, la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 165° del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

¹³ Tras la modificación introducida al Código Tributario por Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, estas infracciones han sido recogidas por el numeral 1) del citado artículo 178°.



En tal sentido, si la Administración Tributaria a través del procedimiento de fiscalización repara lo determinado y declarado por el deudor tributario y dicho reparo no se encuentra impugnado¹⁴, éste ya no podrá ser objeto de revisión a través del procedimiento contencioso tributario referido a la resolución de multa¹⁵. En efecto, para cuestionar los reparos efectuados por la Administración Tributaria deberá impugnarse resolución de determinación de forma que si no es cuestionada, el reparo que ésta contiene no podrá ser impugnado a través del procedimiento contencioso tributario que se inicie en relación con la resolución de multa.

De otro lado, el artículo 77° del Código Tributario establece los requisitos de la resolución de determinación y la resolución de multa. Al respecto, precisa que para que esta última sea válida, será suficiente que cuente con los siguientes requisitos: el deudor tributario, los fundamentos y disposiciones que la amparan, así como hacer referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Como se observa, el requisito referido a los “*motivos determinantes del reparo*” previsto por el numeral 6) del citado artículo 77° es exigido únicamente para las resoluciones de determinación, no así para las resoluciones de multa. Por tanto, se advierte que la norma no exige dicho requisito para éstas últimas con lo cual se confirma que para el cuestionamiento de los reparos efectuados deberá impugnarse las resoluciones de determinación y no las resoluciones de multa.

Por consiguiente, se considera que el reparo que sustenta la emisión de la resolución de determinación es también el fundamento para emitir también la resolución de multa por lo que si éste no fue impugnado a través de un recurso de reclamación formulado contra la resolución de determinación, tampoco podrá ser cuestionado a través del cuestionamiento de la resolución de multa. En tal sentido, es imprescindible haber impugnado también la resolución de determinación para que el reparo no sea consentido.

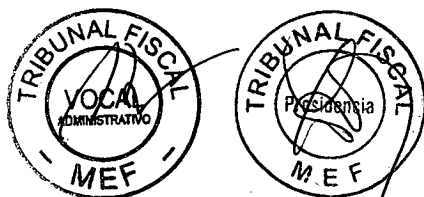
No obstante lo señalado, cabe precisar que sí es impugnable el monto por el que se emitió la sanción. En efecto, si bien no es revisable su fundamento por no haberse impugnado la resolución de determinación, sí lo es su monto, el cual debe ser reflejo de lo determinado por la Administración Tributaria en la resolución de determinación y debe ser conforme a ley¹⁶.

De lo expuesto se concluye que no procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley.

¹⁴ Por ejemplo, porque el deudor tributario no reclamó las resoluciones de determinación, o porque habiendo reclamado, no apeló la resolución que desestimó su reclamo contra dichos valores. También podría ocurrir, que habiéndose impugnado las resoluciones de determinación, el deudor tributario se desista.

¹⁵ Sin perjuicio de la aplicación del artículo 108° del Código Tributario, si corresponde.

¹⁶ Así por ejemplo, si la resolución de multa ha sido emitida sin considerar el régimen de incentivos previsto en el artículo 179° del Código Tributario, el deudor tributario tiene expedito su derecho a interponer el recurso impugnatorio correspondiente.



SUB PROPUESTA 2.2

DESCRIPCIÓN

No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas, por cuanto la resolución de multa girada es accesoria de la resolución de determinación. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación.

FUNDAMENTO

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de determinación de la obligación tributaria, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Asimismo, en el caso de la determinación hecha por la Administración Tributaria, es ésta quien verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, el artículo 60° del citado Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

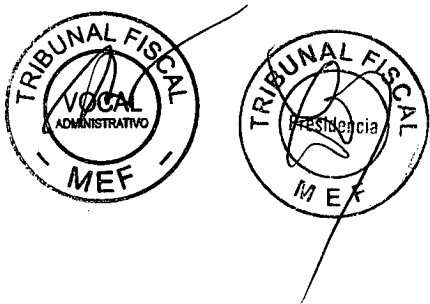
Por su parte, el artículo 88° del anotado Código prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Agrega dicha norma que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que el deber de declarar referido a la determinación de la obligación es definido como el deber jurídico de cargo del administrado que consiste en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria¹⁷.

Asimismo, se indicó que el deber de determinar consiste en el acto o conjunto de actos de la Administración, de los particulares o de ambos destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación¹⁸.

¹⁷ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

¹⁸ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 150.



Ahora bien, como se ha anotado en dicha resolución, lo determinado y declarado por el deudor no tiene carácter definitivo pues la Administración tiene la facultad de fiscalizar o verificar que lo realizado por el deudor tributario se ajuste a ley, pudiendo, de ser el caso, modificar la determinación realizada por el deudor, según lo indica el artículo 61° del Código Tributario.

En efecto, de conformidad con lo establecido por el artículo 75° del citado Código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Por otro lado, con el objeto de inducir a los deudores tributarios para que cumplan en forma correcta sus deberes, nuestro ordenamiento ha tipificado como infracción ciertas conductas que importan su inobservancia¹⁹, y que por tanto, dificultan la labor de control de la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de la obligación tributaria.

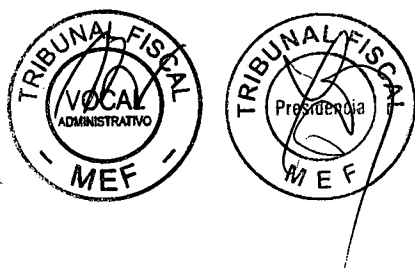
Al respecto, el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, el numeral 2) del mismo artículo señala que también configura una infracción el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria y declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario²⁰.

En tal sentido, realizada la determinación y presentada la declaración tributaria, la Administración puede llevar a cabo su labor de fiscalización para analizar si lo determinado y declarado por el deudor tributario se ajusta a la realidad y a lo señalado por la ley y en caso contrario, emitirá una resolución de determinación que contendrá los reparos efectuados a lo declarado por el deudor. Así también, en forma accesoria, girará la resolución de multa que corresponda, por ejemplo, por no haber incluido determinados datos en la declaración que influyen en la determinación de la obligación tributaria o por declarar cifras o datos falsos. En tal sentido, se aprecia que el fundamento de la sanción son los reparos que a su vez sirvieron de base para emitir la resolución de determinación antes indicada por lo que se considera que la sanción es accesoria a la determinación efectuada.

Una vez notificados estos valores, el deudor tributario tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa a través de la presentación de los recursos que le franquea la ley. Así, el artículo 135° del Código Tributario dispone que son actos reclamables, entre otros, la resolución de determinación, la resolución de multa y la orden de pago, siendo que este recurso debe ser presentado dentro del plazo previsto por ley y cumpliendo los requisitos que ésta exige para su admisión a trámite.

¹⁹ Según el artículo 164° del Código Tributario, la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 165° del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

²⁰ Tras la modificación introducida al Código Tributario por Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, estas infracciones han sido recogidas por el numeral 1) del citado artículo 178°.



Por tal motivo, si la Administración Tributaria a través del procedimiento de fiscalización repara lo determinado y declarado por el deudor tributario y dicho reparo no es impugnado²¹, éste ya no podrá ser objeto de revisión a través del procedimiento contencioso tributario referido a la resolución de multa²².

Al respecto, se considera que al ser la resolución de multa accesoria de la resolución de determinación, toda vez que su reparo le sirve de fundamento, no cabe impugnar dicho reparo a través de un recurso de reclamación formulado contra la resolución de multa. En tal sentido, es imprescindible haber impugnado la resolución de determinación para poder impugnar también la sanción que le es accesoria pues solo así el reparo que le sirve de fundamento no habrá quedado consentido.

No obstante lo señalado, cabe precisar que sí es impugnabile el monto por el que emitió la sanción. En efecto, si bien no es revisable su fundamento por no haberse impugnado la resolución de determinación, sí lo es su monto, pues en tanto accesoria, debe ser reflejo de lo determinado por la Administración Tributaria en la resolución de determinación y debe ser conforme a ley²³.

De lo expuesto se concluye que no procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no fueron impugnadas por cuanto la resolución de multa girada es accesoria de la resolución de determinación. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación.

IV. CRITERIOS A VOTAR

4.1. PROPUESTA 1

Procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

4.2. PROPUESTA 2

SUB PROPUESTA 2.1

No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las

²¹ Por ejemplo, porque el deudor tributario no reclamó las resoluciones de determinación, o porque habiendo reclamado, no apeló la resolución que desestimó su reclamo contra dichos valores. También podría ocurrir, que habiéndose impugnado las resoluciones de determinación, el deudor tributario se desista.

²² Sin perjuicio de la aplicación del artículo 108° del Código Tributario, si corresponde.

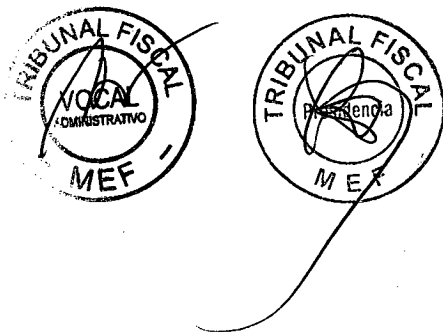
²³ Así por ejemplo, si la resolución de multa ha sido emitida sin considerar el régimen de incentivos previsto en el artículo 179° del Código Tributario, el deudor tributario tiene expedito su derecho a interponer el recurso impugnatorio correspondiente.



resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación.

SUB PROPUESTA 2.2

No procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas, por cuanto la resolución de multa girada es accesoria de la resolución de determinación. No obstante, procede que en el procedimiento contencioso tributario se analice si el monto por el que se ha emitido la resolución de multa es acorde a ley y conforme con la deuda tributaria determinada en la resolución de determinación.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

Artículo 61°.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

“La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

“Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso...”.

Artículo 76°.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

“La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”.

Artículo 135°.- ACTOS RECLAMABLES

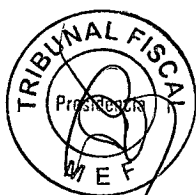
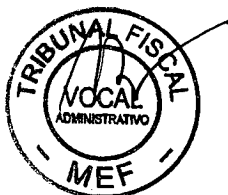
“Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa...”.

Artículo 178°.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

“Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

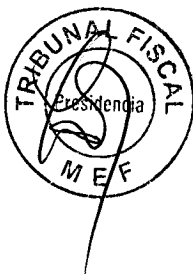
2. Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario”.



Artículo 178.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (LUEGO DE LA MODIFICACIÓN EFECTUADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 953)

“Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. 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.”



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE HA EMITIDO PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LA RESOLUCIÓN DE MULTA

RTF N° 03992-4-2006 (21-07-2006)

“Que en relación a la Resolución de Multa N° 134-02-0010992, cabe indicar que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001 (...);

Que del Reporte de Consultas Preliminares emitido por la Administración a folios 102 a 104, se observa la Declaración Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de 2001 presentada por el recurrente en la que se estableció como renta neta imponible la cantidad de S/.3,314.00 y como saldo del ejercicio a favor del contribuyente, la suma de S/.1,333.00;

Que no obstante ello, producto de la fiscalización iniciada al recurrente mediante el Requerimiento N° 00109213, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 134-030002775 (folio 173) por Impuesto a la Renta de 2001, determinándose en su Anexo N° 1 que a la renta neta imponible declarada de S/.3,314.00, la Administración agregó S/.2,208.00 por gastos por compra de combustible y servicio de lavado, engrase y otros, que no cumplen con el principio de causalidad, generando una renta imponible de S/.5,522.00, un impuesto resultante de S/.1,657.00 al que luego de restados S/.2,329.00 de los pagos a cuenta, dio un saldo a favor del contribuyente de S/.672.00;

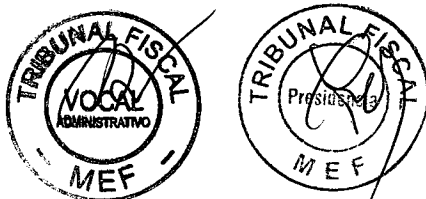
Que es pertinente indicar que según se mencionada en la apelada, el recurrente no impugnó la citada Resolución de Determinación, correspondiendo en consecuencia analizar la procedencia de la Resolución de Multa N° 034-02-0010992 que es materia de impugnación en el presente caso”.

RTF N° 11363-4-2007 (28-11-2007)

“Que al respecto es pertinente señalar que la Administración mediante la Resolución de Determinación N° 092-003-0000059, establece reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, que si bien fue materia de reclamación y de pronunciamiento en la apelada no ha sido materia de apelación dicho valor, sin embargo, procede emitir pronunciamiento respecto de los reparos a la depreciación y REI, contenidos en las Facturas N° 002-000989 y 003-001063, a fin de establecer la procedencia de la Resolución de Multa N° 092-002-0001222 que se deriva de dicha acotación”.

RTF N° 11628-4-2007 (05-12-2007)

“Que de lo expuesto se aprecia que la determinación de los pagos a cuenta semanales efectuada por la Administración se encuentran acorde a ley, siendo que además las mencionadas Resoluciones de Determinación N° 054-003-0001007 a 054-003-0001031 correspondientes a los referidos pagos a cuenta fueron notificadas a esta última con fecha 2 de enero de 2004 (folios 788 a 812), las mismas que no han sido impugnadas, conforme señala la Administración (folio 787) (...)



Que ahora bien, de la revisión de las resoluciones de multa impugnadas (folios 668 a 691) y de la cédula de determinación de las mismas (folio 486), se aprecia que han sido emitidas por el 50% del tributo omitido, conforme a lo dispuesto en la citada Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, con excepción de la Resolución de Multa N° 054-002-0002285, girada por la segunda semana del mes de enero por el monto de S/.1,507.00 más intereses, cuando correspondía ser emitida por el monto de S/.1,482.00 más intereses, lo cual equivale al 50% del tributo omitido (S/.2,963.45), por lo que en consecuencia corresponde confirmar la apelada, con excepción de la Resolución de Multa N° 054-002-0002285, debiendo la Administración reliquidarla conforme a lo expuesto”.

RTF N° 9165-4-2008 (25-07-2008)

“En cuanto a las Resoluciones de Multa N° 134-002-0000898 y 134-002-0000899²⁴ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario en relación con el Impuesto General a las Ventas de agosto y setiembre de 2001, se aprecia que tales valores se encuentran vinculados a los reparos que por dicho impuesto efectuó la Administración mediante las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0000081 y 134-003-0000082 (fojas 384 a 387), por las cuales la Administración reparó el crédito fiscal de los períodos de agosto y setiembre de 2001, sustentándose en el procedimiento de prorrata regulado en el artículo 23° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en el numeral 6.2 del artículo 6° de su Reglamento, según el detalle expuesto en los Anexos 5 y 6 adjuntos al Requerimiento N° 00048254 (fojas 281 y 282).

Ahora bien, de acuerdo con lo verificado por la Administración y según consta en la Cédula de Relación de Pagos y Declaraciones Pago del IGV obrante a foja 279, por los meses de agosto y setiembre –materia de análisis- el recurrente efectuó operaciones gravadas y no gravadas, y si bien en el Registro de Compras contabilizó sus adquisiciones y las distinguió como destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (fojas 38 a 50), según la constatación efectuada por la Administración dicha contabilización no tiene correlato con las ventas que efectuó, asimismo, el recurrente sólo sustentó que las adquisiciones que efectuó mediante las Facturas N° 010-1346, 001-16930 y 001-16936 fueron destinadas a las ventas gravadas, por lo que correspondía que por las demás compras aplique en los citados períodos el indicado procedimiento de prorrata, y en consecuencia, el citado reparo al crédito fiscal efectuado por la Administración se ajusta a ley.

En consecuencia, debido a que las Resoluciones de Multa N° 134-002-0000898 y 134-002-0000899 han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario como consecuencia de los citados reparos efectuados por el Impuesto General a las Ventas de los meses de agosto y setiembre de 2001, se encuentran ajustados a ley”.

²⁴ Cabe mencionar que en la nota 1 de esta resolución se indica lo siguiente: “Cabe señalar, que de autos se aprecia que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0000077 a 134-003-0000085 (fojas 378 a 395), por Impuesto General a las Ventas de abril a diciembre de 2001, por no aplicar la proporcionalidad de operaciones gravadas y no gravadas en la determinación del crédito fiscal (prorrata de crédito fiscal), sin embargo se aprecia del recurso de reclamación de fojas 411 y 412, que el recurrente no impugnó los citados valores, razón por la cual éstos no son materia de grado en esta instancia”. En tal sentido, las resoluciones de determinación que sirvieron de base para emitir las resoluciones de multa impugnadas fueron consentidas por el recurrente.



RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL (RTF) EN LAS QUE SE SEÑALA QUE NO PROCEDE EMITIR PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE UNA RESOLUCIÓN DE MULTA AL HABERSE CONSENTIDO LOS REPAROS CONTENIDOS EN UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN SOBRE CUYA BASE SE EMITIÓ LA REFERIDA RESOLUCIÓN DE MULTA

RTF N° 05761-1-2004 (13-08-2004)

“Que mediante la Resolución de Determinación N° 092-03-0000865, la Administración efectuó diversos reparos a la renta imponible del ejercicio 2001, disminuyéndose el saldo a favor de tal ejercicio del importe de S/. 20 303,00 a S/. 7 255,00, motivo por el cual se emitió la Resolución de Multa N° 092-02-0001616 al haberse declarado un mayor saldo a favor, infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, según el cual constituye infracción declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario;

Que la citada resolución de determinación no fue impugnada por la recurrente, manteniéndose los reparos contenidos en ella, en consecuencia, dado que la Resolución de Multa N° 092-02-0001616 se sustenta en dichos reparos, se encuentra acreditada la comisión de la infracción”.

RTF N° 6846-1-2005 (11-11-2005)

“Que refiere que la Resolución de Multa N° 072-002-0000653 fue girada por haber declarado la recurrente cifras falsas en su declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente a la empresa unipersonal, infracción que queda acreditada con la Resolución de Determinación N° 072-003-0000615 por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2001, valor que no ha sido materia de impugnación (...)

Que la Resolución de Multa N° 072-002-0000653, se sustenta en la Resolución de Determinación N° 072-003-0000615 girada por Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de 2001 y en la declaración jurada presentada por dicho tributo, y conforme se señala en la apelada, la referida resolución de determinación no ha sido impugnada, por lo que corresponde mantener la multa impuesta”.

RTF N° 13073-5-2008 (13-11-2008)

“Que la Resolución de Multa N° 022-002-0002005 fue emitida como consecuencia de los reparos establecidos en la fiscalización efectuada a la recurrente con relación al Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2002, en mérito a la cual se emitió la Resolución de Determinación N° 022-003-0001752, al haberse determinado un saldo a favor menor al consignado por la recurrente en la declaración jurada de dicho impuesto (Formulario Virtual PDT 621 N° 43716491), según consta en el Anexo 1 – Determinación del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2002 de este último valor.

Que la resolución de determinación en mención no fue impugnada por la recurrente, conforme informa la Administración en el Oficio N° 1701-2008-SUNAT/210400 de 30 de setiembre de 2008 y a través de ella, se disminuyó el monto declarado del saldo a favor de noviembre de 2002, de S/. 32 594,00 a S/. 21 726,00 lo que acredita la comisión de la infracción del numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario.



Que en efecto, la comisión de la infracción y su respectiva sanción están vinculadas a la determinación de la obligación tributaria sustancial en cuanto al tributo y periodo al cual se refieren, pues si no se ha establecido la existencia de una indebida liquidación, no podrá atribuirse la comisión de la infracción y menos fijarse la sanción.

Que si por el contrario, existe una resolución de determinación por la que luego de una fiscalización se han determinado reparos a la liquidación efectuada por un contribuyente, como es el caso de la Resolución de Determinación N° 022-003-0001752 y ésta no ha sido cuestionada (en este supuesto incluso han transcurrido los veinte (20) días que otorga el artículo 137° del Código Tributario para reclamar), la multa por la comisión de la infracción establecida por el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario es válida, criterio que ha sido asumido por este Tribunal en diversas resoluciones como las N° 06846-1-2005 de 11 de noviembre de 2005, 06050-5-2005 de 30 de setiembre de 2005 y 05761-1-2004 de 13 de agosto de 2004”.

RTF N° 5434-1-2009 (05-06-2009)

“Que la Administración señala que la Resolución de Multa N° 024-002-0018325 ha sido emitida por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de los reparos realizados respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2002, contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0005815, la que ha quedado firme, correspondiendo confirmar la mencionada resolución de multa. (...)

Que dado que la resolución de multa cuestionada fue girada como consecuencia de la emisión de la Resolución de Determinación N° 024-003-0005815, la que ha quedado firme, la primera debe seguir la misma suerte por constituir un acto accesorio al principal, correspondiendo confirmar la apelada”.

