



Firmado Digitalmente por
OLANO SILVA Zoraida
Alicia FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/10/2023
15:56:08 COT
Motivo: Doy V° B°



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL



Firmado Digitalmente por
PEREA CACHO Luis
Alberto FAU
20131370645 soft
Fecha: 26/10/2023
09:01:52 COT
Motivo: Doy V° B°

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

INFORME DE SALA PLENA

TEMA : DETERMINAR SI LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA OPERATIVA N° 006-2016/SUNAT/600000 CONSTITUYE UNA NORMA TRIBUTARIA DE ALCANCE GENERAL Y, DE SER EL CASO, LAS CONSECUENCIAS QUE SE DERIVAN DE LA PRESENTACIÓN POR PARTE DEL ADMINISTRADO, CON POSTERIORIDAD A LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCION QUE IMPONE LA SANCIÓN, DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA QUE HA SURTIDO EFECTOS, EN LA QUE CONSIGNA IMPORTES DE COMPRAS Y VENTAS QUE NO SUPERAN LA ½ UIT, MODIFICANDO LA DECLARACIÓN JURADA ORIGINAL EN LA QUE LAS COMPRAS Y VENTAS SUPERABAN DICHO LIMITE.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2023-06 (13-10-2023)

- Correo de fecha 11 de octubre de 2023 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: La vocal Elizabeth Winstanley Patio se encuentra de vacaciones y la vocal Ada Flores Talavera con licencia sin goce de haber.
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 8

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que constituye infracción no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

En cuanto a dicha infracción, el artículo primero de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000, emitida el 28 de enero de 2016 y publicada en el diario oficial “El Peruano” el 12 de agosto de 2016, dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 176 del citado código, a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

En el caso que motiva que se lleve el presente tema a Sala Plena, se advierte que la sanción impuesta por la Administración se sustenta en la presentación extemporánea de la declaración que contiene la determinación de la deuda tributaria, siendo que en la declaración original se consignaron ventas y compras que superaban la media (½) UIT, razón por la que se emitió la resolución de multa. Sin embargo, con posterioridad a la notificación de la sanción, se presentó una declaración jurada rectificatoria en la que se consignaron ventas y compras que no



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

superaban la media ($\frac{1}{2}$) UIT.

Al respecto, corresponde analizar si la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma de carácter general o si por el contrario, es una instrucción o normativa de carácter interno y, de ser el caso que se considere que es una norma de carácter general, se determinará su aplicación en casos como el descrito.

Amerita llevar el tema a sala plena conforme con lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario, según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, y que de presentarse resoluciones con fallos contradictorios entre sí, debe someterse el asunto 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.

III. ANTECEDENTES

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

IV. PROPUESTAS

4.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 no constituye una norma tributaria de alcance general, sino una instrucción o normativa de carácter interno, la que no puede ser invocada por el administrado.

FUNDAMENTO

El artículo 82 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la Administración tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias, mientras que el artículo 166 del mismo código prescribe que la Administración tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias y que en virtud de la citada facultad discrecional, también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar.

Por su parte, conforme con el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

En cuanto a la anotada infracción, el artículo primero de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000 (en adelante la RSNAO), emitida el 28 de enero de 2016 y publicada en el diario oficial “El Peruano” el 12 de agosto de 2016, dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

en los numerales 1) y 2) del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Con la finalidad de determinar si la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000 califica como una norma jurídica tributaria de alcance general vigente y, por ende, si puede ser materia de interpretación por parte de este Tribunal en un Acuerdo de Sala Plena es necesario precisar algunos conceptos.

Según RUBIO y ARCE: *“Los cuatro requisitos básicos para que una norma, cualquiera que sea, forme parte del ordenamiento jurídico estatal son: a) Que sea emitida por un órgano estatal o sujeto privado que tenga facultades normativas otorgadas por el Estado, b) Que siga el procedimiento exigido por dicho ordenamiento jurídico estatal, c) Que respete las normas de mayor jerarquía y d) Que el órgano emisor de la norma o sujeto tenga competencia suficiente para regular las materias que está regulando”*¹.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha sostenido en la sentencia recaída en el Expediente N° 0014-2003-AI/TC (FJ 15) que:

“15. En tercer lugar, otros postulan que el concepto de validez alude a la relación de compatibilidad entre dos normas de distinto rango. Así, una norma es válida siempre que haya sido creada conforme al iter procedimental que regula el proceso de su producción jurídica, es decir, observando las pautas previstas de competencia y procedimiento que dicho ordenamiento establece (validez formal), y siempre que no sea incompatible con las materias, principios y valores expresados en normas jerárquicamente superiores (validez material).

Desde esta perspectiva, la validez de una norma jurídica puede ser formal y material. Es válida formalmente cuando el proceso de su producción se ajusta al Derecho vigente que determina el iter de formación de esa norma jurídica, esto es, que haya sido emitida por el órgano competente y a través del procedimiento establecido. En tanto que es válida materialmente cuando su contenido es compatible y coherente con otras normas de rango superior dentro del ordenamiento jurídico.

Sin embargo la validez de una norma no debe confundirse con la cuestión relativa a su “pertenencia” al sistema normativo. Esta última incluye a las normas válidas e, incluso, a las inválidas, pues, tratándose de estas últimas, existe una presunción de validez que subsiste en tanto no se expida un acto jurisdiccional que la declare como inválida. Y es que si bien, por definición, toda norma válida se considera vigente, no necesariamente toda norma vigente es una norma válida.

Para que una norma jurídica se encuentre vigente, sólo es necesario que haya sido producida siguiendo los procedimientos mínimos y necesarios previstos en el ordenamiento jurídico, y que haya sido aprobada por el órgano competente. En tanto

¹ Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer, *Teoría Esencial del Ordenamiento Jurídico Peruano*, Colección “Lo esencial en Derecho”, Vol. 10, PUCP, 2017, p. 63.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

que su validez depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso [formal y material] de su producción jurídica [STC N.º 0010-2002-AI/TC].

Por ello es que la pertenencia de una norma al sistema jurídico atañe, incluso, a las normas derogadas, siempre que éstas tengan una vocación de aplicación ultraactiva [Sic]. De modo que, pese a no estar vigentes, puede confirmarse que pertenecen al ordenamiento jurídico”.

La vigencia de una norma jurídica depende, prima facie, de que haya sido aprobada y promulgada por los órganos competentes, y además de que haya sido publicada conforme lo establece el último extremo del artículo 51º de la Constitución. Cumplido este procedimiento, se podrá considerar que la norma es eficaz. De este modo, el efecto práctico de la vigencia de una norma es su eficacia. “Que una norma sea eficaz quiere decir que es de cumplimiento exigible, es decir, que debe ser aplicada como un mandato dentro del Derecho”.

En similar sentido, en la Sentencia emitida en el Expediente N° 0017-2005-PI/TC se ha señalado que:

“2. El Tribunal Constitucional ha sostenido en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0014-2003-AI/TC (FJ 15), que el concepto de validez alude a la relación de compatibilidad entre dos normas de distinto rango. Así, una norma es válida siempre que haya sido creada conforme al iter procedimental que regula el proceso de su producción jurídica, es decir, observando las pautas previstas de competencia y procedimiento que dicho ordenamiento establece (validez formal), y siempre que no sea incompatible con las materias, principios y valores expresados en normas jerárquicamente superiores (validez material).

3. Sin embargo, la validez de una norma no debe confundirse con la cuestión relativa a su “pertenencia” al sistema normativo. Esta última incluye a las normas válidas e, incluso, a las inválidas, pues, tratándose de estas últimas, existe una presunción de validez que subsiste en tanto no se expida un acto jurisdiccional que la declare inválida. Y es que si bien, por definición, toda norma válida se considera vigente, no necesariamente toda norma vigente es una norma válida.

4. Para que una norma jurídica se encuentre vigente, sólo es necesario que haya sido producida siguiendo los procedimientos mínimos y necesarios previstos en el ordenamiento jurídico, y que haya sido aprobada por el órgano competente, en tanto que su validez depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso [formal y material] de su producción jurídica.

5. La vigencia de una norma jurídica depende, prima facie, de que haya sido aprobada y promulgada por los órganos competentes, y además de que haya sido publicada conforme lo establece el último extremo del artículo 51.º de la Constitución. Cumplido este procedimiento, se podrá considerar que la norma es eficaz. De este modo, el efecto práctico de la vigencia de una norma es su eficacia. “Que una norma sea eficaz quiere decir que es de cumplimiento exigible, es decir, que debe ser aplicada como un mandato dentro del Derecho”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Por su parte, el artículo 4 del Decreto Supremo N° 001-2009-JUS² establece que: *“Para efectos de lo dispuesto en el presente reglamento, entiéndase por norma legal de carácter general a aquella que crea, modifica, regula, declare o extingue derechos u obligaciones de carácter general, de cuyo texto se derive un mandato genérico, objetivo y obligatorio, vinculando a la Administración Pública y a los administrados, sea para el cumplimiento de una disposición o para la generación de una consecuencia jurídica”.*

En tal sentido, dispone la publicación, entre otras, de *“resoluciones administrativas que aprueban Reglamentos, Directivas, cuando sean de ámbito general, siempre que sean dictadas en ejercicio de las facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias, conforme a ley”* (numeral 7) (énfasis agregado) y prevé en su último párrafo que en el caso de las Resoluciones Supremas y Resoluciones Ministeriales y en general, las resoluciones administrativas indicadas en el presente artículo, no serán materia de publicación obligatoria en el Diario Oficial “El Peruano”, cuando resuelvan un procedimiento administrativo específico, salvo disposición de norma legal expresa que disponga su publicación.

Según lo expuesto, antes de determinar si una norma tiene alcance general, debe analizarse primero si es una norma que forma parte del ordenamiento jurídico y para ello, conforme con lo señalado por RUBIO Y ARCE, esta debe ser emitida por el órgano estatal o sujeto privado que tenga facultades normativas otorgadas por el Estado, siguiendo el procedimiento exigido por dicho ordenamiento jurídico, respetando las normas de mayor jerarquía y asimismo, debe ser emitida por el órgano o sujeto con competencia suficiente para regular la materia. Además, se advierte que el hecho que un enunciado utilice la fórmula de un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, ni su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, determinan la existencia de una norma jurídica de alcance general, ya que ellos no son requisitos que lo determinen.

En ese escenario, resulta importante precisar que el artículo 166 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, precisando que, en virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar.

Añade, además, que para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. Asimismo, prescribe 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.

De la norma citada, se desprende que si bien la Administración tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias y que en virtud de la citada facultad discrecional la Administración también puede aplicar gradualmente las sanciones

² Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15 de enero de 2009.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

por infracciones tributarias, es únicamente en cuanto a esto último, es decir, su facultad de aplicar gradualmente las sanciones, que se le ha otorgado potestad para normar, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar, la forma y condiciones requeridas para aplicar dicha gradualidad. Asimismo, se aprecia que el Código Tributario no ha otorgado a la Administración potestades para normar cómo ejercer la facultad discrecional que tiene para sancionar administrativamente la comisión de las infracciones tributarias.

En este punto resulta importante recalcar que el principio de legalidad, recogido por el artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, señala que en función a este las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas, esto es, el principio de legalidad actúa como límite al poder del Estado y garantía para el administrado frente a los abusos del poder, en tal sentido, considerando lo dispuesto por el citado artículo 166 del Código Tributario, se aprecia que la Administración solamente está facultada en forma expresa para emitir normas en lo referido a la gradualidad de sanciones y no en cuanto al ejercicio de su facultad discrecional para sancionar.

Según IANACONE SILVA, en relación a lo que señala el artículo 166 del Código Tributario: *“Si bien la gradualidad se desprende de la facultad discrecional sancionatoria de la Administración Tributaria se diferencia en varios aspectos: la gradualidad no permite eliminar la sanción solo la reduce, la forma y condiciones de la gradualidad se establecen por resolución de superintendencia mientras que la discrecionalidad será por instrucciones internas, la forma normativa de la gradualidad crea un procedimiento sancionador obligatorio mientras que la discrecionalidad no genera derechos a favor del administrado al ser una potestad no obligatoria de la administración, la gradualidad se aplica en el tiempo hasta antes de la apelación ante el Tribunal Fiscal mientras que la discrecionalidad no está sujeta a dicha condición en tanto considera la no existencia del acto de sanción y por tanto no habrá impugnación alguna ni descuentos por tramos”* (énfasis agregado)³.

Por su parte, en cuanto a las facultades discrecionales, según lo indicado en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente 0090-2004-AA/T: *“La actividad estatal se rige por el principio de legalidad, el cual admite la existencia de los actos reglados y los actos no reglados o discrecionales. Respecto a los actos no reglados o discrecionales, los entes administrativos gozan de libertad para decidir sobre un asunto concreto dado que la ley, en sentido lato, no determina lo que deben hacer o, en su defecto, cómo deben hacerlo. En puridad, se trata de una herramienta jurídica destinada a que el ente administrativo pueda realizar una gestión concordante con las necesidades de cada momento”*.

En similar sentido, GAMBA VALEGA explica que: *“la discrecionalidad consiste básicamente en una escasa regulación o programación de las actuaciones administrativas que definan con exactitud cual es la decisión que deba adoptar la Administración en un supuesto determinado”*, añadiendo a continuación que dichos actos deben encontrarse dentro de los límites fijados por el ordenamiento⁴. En ese sentido, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece

³ Al respecto, véase: IANACONE SILVA, Felipe: *Reforma del principio de inmutabilidad de los actos administrativos tributarios. Hacia una nueva dimensión del Derecho Tributario Peruano* (tesis doctoral), 2020, p. 324. Puede consultarse en el siguiente repositorio: <https://repositorio.usmp.edu.pe/handle/20.500.12727/6408>

⁴ En este sentido, véase: GAMBA VALEGA, César, “Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario” en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. N° 37, IPDT, 2001, Lima, p. 104.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

que la actuación discrecional debe observar lo que sea más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. Al respecto, explica que la distinción entre una potestad reglada y discrecional radica en la graduación con la que el legislador programa la actividad administrativa puesto que, si lo hace en su integridad, se tratará de una potestad reglada, mientras que, en el caso de las discrecionales, no se establecen parámetros suficientes de actuación por lo que la Administración debe establecerlos⁵.

Por su parte, en relación a la facultad discrecional sancionatoria, IANACONE SILVA señala lo siguiente: *“La facultad discrecional sancionatoria de la entidad tiene contenido conforme al artículo 166° antes citado: determinar y aplicar la sanción administrativa. Esta discrecionalidad, bajo criterios objetivos y de contenido valioso, se traduce en la facultad de ignorar o no darse cuenta de la infracción, no determinarla y en consecuencia no habrá comportamiento u omisión sancionable. Al interior de la organización significa el impartir instrucciones al personal de la Administración Tributaria para que, bajo determinadas circunstancias, deje pasar la infracción, no la determine y no la sancione”*⁶.

Sobre el particular, el citado autor explica que estas decisiones discrecionales constituyen instrucciones internas para el personal de la Administración, las que anteriormente se aprobaban por Circular y que, en la actualidad, ello es efectuado mediante Resoluciones emitidas por las superintendencias nacionales adjuntas, según el reglamento de organización y funciones de la SUNAT. Precisa que, si bien dichas instrucciones vienen siendo publicadas en el portal institucional de la entidad, así como en el diario oficial “El Peruano”, no constituyen una norma legal. En cuanto a dichas resoluciones, agrega que su contenido es esencialmente informativo por lo que la Administración Tributaria las publicita a efecto que la ciudadanía conozca sus disposiciones internas, en un afán de transparencia, dado que otorgan facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones⁷.

En virtud a lo expuesto, se considera que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) no tiene potestad ni competencia para emitir normas que pretendan reglar el ejercicio de su facultad discrecional de imponer sanciones administrativas, lo que en modo alguno implica que no pueda ejercer esa facultad, sino que ello se hará a través de la implementación de instrucciones internas contenidas en resoluciones o acciones materiales por parte de los funcionarios encargados de ejercerlas.

En línea con lo expuesto, resulta importante señalar que el numeral 2 del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT, que establece normas que regulan emisión de pronunciamientos en materia tributaria y de aquellos referidos a la organización interna de la SUNAT, prevé que las Resoluciones de Superintendente Adjunto serán emitidas por el Superintendente Nacional Adjunto de Administración Tributaria para regular -dentro del ámbito de su competencia o en los casos de delegación de facultades efectuada por el Superintendente Nacional- aspectos administrativos o de otra índole relacionados con la gestión institucional, esto es, no están relacionadas con la posibilidad de emitir normas jurídicas de alcance general.

Asimismo, en cuanto a la emisión de disposiciones o instrucciones internas y resoluciones por parte de la Administración Tributaria, el inciso o) del artículo 8 del “Reglamento de Organización

⁵ *Ibidem*, p. 108.

⁶ Al respecto, véase: IANACONE SILVA, Felipe: *Op. Cit.*, p. 322 y ss.

⁷ En este sentido véase: *Ibidem.*, p. 325 y ss.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

y Funciones de la SUNAT”, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 391-2014-SUNAT⁸, recoge entre las funciones y atribuciones del Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: *“Expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones generales en materia tributaria, aduanera y de otros conceptos cuya administración o recaudación esté a cargo de la SUNAT, y sobre otras funciones encargadas a la SUNAT de acuerdo a Ley; así como emitir pronunciamientos respecto a la interpretación y alcance de las normas referidas a estas materias”* y el inciso d) del artículo 14 de la misma norma preveía entre las funciones de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa lo siguiente: *“d) Expedir disposiciones normativas internas a efectos de emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias”*.

De una lectura conjunta de estas normas se interpreta que mientras el Superintendente Nacional cuenta con facultad normativa general conforme con lo prescrito por dicho inciso, que no incluye emitir normas que regulan la facultad discrecional para aplicar sanciones, en el caso de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa, la facultad otorgada por ley únicamente está referida a la emisión de disposiciones o normativas de carácter interno, esto es, dirigidas a los funcionarios de la entidad y, en materia de discrecionalidad sancionadora, está limitada específicamente a emitir resoluciones que, sin calificar como normas jurídicas de alcance general, contienen instrucciones internas para los funcionarios de la Administración.

Sobre ese aspecto, resulta importante resaltar que en el caso de la RSNAO, su publicación fue dispuesta mediante Resolución de Superintendencia N° 200-2016-SUNAT, en cuyos considerandos se indica que: *“...resulta conveniente difundir a través del diario oficial “El Peruano” las resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que resulten aplicables a la fecha, mediante las cuales se dispone aplicar la facultad discrecional para no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias, a efecto que la ciudadanía conozca las disposiciones internas emitidas para otorgar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”* (énfasis agregado), amparando la publicación en el artículo 12 del Decreto Supremo N° 001-2009-JUS⁹, conforme con el cual, los actos o resoluciones administrativas, cuyo contenido sea esencialmente informativo, podrán ser publicados en el Diario Oficial “El Peruano”, cuando la difusión se justifique por razones de la actividad o acción a realizarse. Asimismo, la referida publicación se sustentó también en la Quinta Disposición Complementaria Final del citado reglamento, según el cual: *“Los actos administrativos, actos de administración interna y resoluciones administrativas que vinculan a sus órganos, funcionarios o servidores, con o sin vínculo laboral vigente, no requieren de publicación obligatoria, salvo los casos de notificación subsidiaria previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General”* (énfasis agregado).

Sobre el particular, IANACONE SILVA¹⁰ considera que cuando los criterios fijados por la Administración, referidos a la potestad discrecional para sancionar infracciones, son publicados, si bien se expresan como instrucciones de carácter general, éstas se dirigen al personal de la Administración Tributaria y no generan algún derecho al administrado en el caso que ésta no aplique lo previsto en dicha instrucción.

⁸ Publicada el 30 de diciembre de 2014, que entró en vigencia el 5 de enero de 2015.

⁹ Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15 de enero de 2009.

¹⁰ Al respecto, véase: IANACONE SILVA, Felipe, *Op. Cit.*, p. 331.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Conforme con lo expuesto, la Superintendencia Adjunta Operativa no tiene potestades explícitas para emitir normas jurídicas de alcance general, siendo que en general, la SUNAT no las tiene en cuanto a la facultad discrecional de aplicar sanciones. Al respecto, se considera que aquel órgano no ha pretendido emitir una norma jurídica de alcance general al emitir la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000, vulnerando las potestades que la ley y el estatuto de SUNAT le han conferido, sino solo impartir instrucciones internas, dirigidas a sus funcionarios, las que no pueden ser invocadas por los administrados.

Finalmente, cabe precisar que en tanto la mencionada RSNAO no califica como una norma jurídica, no implica la modificación o inaplicación de lo dispuesto por el Código Tributario, que prevé el supuesto infractor en el numeral 1 del artículo 176, dado que ello no obliga a la Administración a no sancionar ante la efectiva verificación de la infracción tipificada (mediante norma con rango de ley). En tal sentido, el ejercicio de dicha facultad discrecional solo podría suponer la no emisión de una resolución que imponga una sanción, siendo que una vez emitida y notificada esta, no es alegable el ejercicio discrecional de la facultad de no sancionar, dado que ésta ya se ha ejercido. En efecto, verificada la comisión de una infracción, no se puede impedir a la Administración aplicar la sanción que el Código Tributario le permite imponer, alegándose la RSNAO materia de análisis.

Por consiguiente, se concluye que la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 no constituye una norma tributaria de alcance general, sino una instrucción o normativa de carácter interno, la que no puede ser invocada por el administrado para revertir una sanción impuesta por la Administración.

4.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general que puede ser invocada por el administrado.

FUNDAMENTO

El artículo 82 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la Administración tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias, mientras que el artículo 166 del mismo código prescribe que la Administración tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias y que en virtud de la citada facultad discrecional, también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar.

Sobre la discrecionalidad, GAMBIA VALEGA explica que: *“...consiste básicamente en una escasa regulación o programación de las actuaciones administrativas que definan con exactitud cual es la decisión que deba adoptar la Administración en un supuesto determinado”*, añadiendo a continuación que dichos actos deben encontrarse dentro de los límites fijados por el



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

ordenamiento¹¹. En ese sentido, la Norma IV del Título Preliminar del citado código establece que la actuación discrecional debe observar lo que sea más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. Al respecto, explica que la distinción entre una potestad reglada y discrecional radica en la graduación con la que el legislador programa la actividad administrativa puesto que si lo hace en su integridad, se tratará de una potestad reglada, mientras que en el caso de las discrecionales, no se establecen parámetros suficientes de actuación, por lo que la Administración debe establecerlos¹².

De otro lado, conforme con el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

En cuanto a la anotada infracción, el artículo primero de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000 (en adelante la RSNAO), emitida el 28 de enero de 2016 y publicada en el diario oficial "El Peruano" el 12 de agosto de 2016, dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una eschuela de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Cabe indicar que la publicación de la RSNAO fue dispuesta mediante Resolución de Superintendencia N° 200-2016-SUNAT, en cuyos considerandos se califica a las resoluciones emitidas que fijan criterios objetivos para la discrecionalidad sancionatoria como disposiciones de carácter interno¹³, las que serían publicadas a fin que la ciudadanía las conozca y así brindar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, amparándose la anotada publicación en el artículo 12 del Decreto Supremo N° 001-2009-JUS¹⁴, conforme con el cual, los actos o resoluciones administrativas cuyo contenido sea esencialmente informativo podrán ser publicados en el Diario Oficial "El Peruano", cuando la difusión se justifique por razones de la actividad o acción a realizarse. Asimismo, la referida publicación se sustentó también en la Quinta Disposición Complementaria Final del citado reglamento, según el cual "Los actos administrativos, actos de administración interna y resoluciones administrativas que vinculan a sus órganos, funcionarios o servidores, con o sin vínculo laboral vigente, no requieren de publicación obligatoria, salvo los casos de notificación subsidiaria previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General" (énfasis agregado).

No obstante lo indicado, corresponde analizar las características de la RSNAO para determinar si su naturaleza corresponde a la de una norma tributaria de alcance general aplicable a todo

¹¹ En este sentido, véase: GAMBA VALEGA, César, "Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario" en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. N° 37, IPDT, 2001, Lima, p. 104.

¹² *Ibíd*em, p. 108.

¹³ Al respecto, se indica lo siguiente: "...resulta conveniente difundir a través del diario oficial "El Peruano" las resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que resulten aplicables a la fecha, mediante las cuales se dispone aplicar la facultad discrecional para no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias, a efecto que la ciudadanía conozca las disposiciones internas emitidas para otorgar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias" (énfasis agregado)

¹⁴ Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15 de enero de 2009.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

aquel que se encuentre en el supuesto previsto por ella.

Al respecto, RUBIO CORREA explica que norma jurídica "...es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento"¹⁵. Agrega que desde un punto de vista lógico, los elementos de la norma son tres: supuesto, consecuencia y nexo¹⁶. Sobre el particular, indica que: "El supuesto es la hipótesis que formula el autor de la norma jurídica para que, de verificarse u ocurrir en la realidad, se desencadene lógico jurídicamente la necesidad de la consecuencia"¹⁷. Asimismo, añade que: "La consecuencia es el efecto que el autor de la norma jurídica atribuye, lógico jurídicamente, a la verificación del supuesto en la realidad"¹⁸. Finalmente, anota que el nexos es "el elemento vinculante entre supuesto y consecuencia, con un carácter de deber ser que lo ubica en el ámbito de la necesidad lógico-jurídica"¹⁹.

Ahora bien, las normas pueden ser de distintos tipos y se presentan diversas clasificaciones sobre el particular. Así, una de ellas distingue entre las de carácter general y las resoluciones que se refieren a problemas de naturaleza esencialmente individual o particular. El citado autor explica que las normas de carácter general "serán las provenientes de los actos de gobierno que afectan a la generalidad (o a una parte importante) de la población (...). También se crean normas de carácter general para la organización de la administración pública (porque de ello dependerán sus funciones y la manera cómo se relacionen con ellas las personas individuales o jurídicas), para la tarea de reglamentar los procedimientos y, desde luego, en cumplimiento de la función de reglamentar las leyes. En virtud de ello, los decretos y resoluciones de los diversos niveles que contengan este tipo de mandatos deben ser considerados parte de la legislación dentro del sistema jurídico peruano porque responden a la función normativa del órgano ejecutivo del Estado"²⁰ (énfasis agregado). A estas, las denomina disposiciones normativas.

En contraste, refiere que "aquellos decretos y resoluciones que se refieren a problemas de naturaleza esencialmente individual o particular, como la resolución sobre peticiones, derechos y obligaciones de las personas o los que se refieren a resolución administrativa de conflictos y a los asuntos de contratación, son normas administrativas que no ingresan al sistema legislativo nacional por no crear normas generales sino mandatos de naturaleza individual", a las que llama disposiciones resolutivas²¹.

¹⁵ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*, PUCP, 2009, Lima, p. 76. En cuanto al respaldo por la fuerza del Estado, agrega que se entiende por ello que el Estado garantiza el cumplimiento de las normas jurídicas, lo que las diferencia de otro tipo de normas como son las morales (a menos que estas también sean jurídicas), siendo que dicho respaldo se aprecia en diversos rasgos puesto que en el grado más fuerte, los organismos públicos imponen el cumplimiento de oficio, mientras que en un grado intermedio es el interesado quien solicita al estado que intervenga a su favor. Asimismo, en un grado más débil, se encontrarían las obligaciones naturales para cuya exigencia no hay un mecanismo legal específico. Sobre el particular, véase p. 84.

¹⁶ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 87.

¹⁷ *Ibidem.*

¹⁸ *Ibidem.*, p. 91.

¹⁹ *Ibidem.*, p. 95. El autor precisa este "deber ser" no está referido a algo que es bueno que ocurra, lo que tendría una connotación ética, ni está referido a lo inexorable, propio de las ciencias y matemáticas, sino que "El nexos es necesario porque el Derecho entiende que la consecuencia debe ocurrir a partir de la verificación del supuesto en la realidad. Es más, para garantizarlo, el Derecho cuenta con el apoyo de la fuerza del Estado, de la manera en que oportunamente vimos".

²⁰ *Ibidem.*, p. 145.

²¹ *Ibidem.*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

A nivel normativo, es ilustrativo lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto Supremo N° 018-97-PCM²², el cual prevé que: *“A efectos de lo dispuesto en el Artículo primero, se entienden por normas de carácter general a aquellas a partir de cuyo texto no es posible identificar a las personas naturales o jurídicas específicas que deben obedecerlas, o a aquellas en cuyo beneficio han sido dictadas, y que dada la naturaleza del dispositivo, su contenido debe ser puesto en conocimiento de todas las personas, pues podría demandar de cualquiera de ellas, el cumplimiento de una obligación o un derecho, o generar otra consecuencia jurídica”*²³.

Por su parte, el artículo 4 del Decreto Supremo N° 001-2009-JUS²⁴ establece que: *“Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento, entiéndase por norma legal de carácter general a aquella que crea, modifica, regula, declare o extingue derechos u obligaciones de carácter general, de cuyo texto se derive un mandato genérico, objetivo y obligatorio, vinculando a la Administración Pública y a los administrados, sea para el cumplimiento de una disposición o para la generación de una consecuencia jurídica”* (énfasis agregado). En tal sentido, se dispone la publicación, entre otras, de resoluciones administrativas que aprueban Reglamentos, Directivas, cuando sean de ámbito general, siempre que sean dictadas en ejercicio de las facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias, conforme a ley (numeral 7) y agrega en su último párrafo que en el caso de las Resoluciones Supremas y Resoluciones Ministeriales y en general, las resoluciones administrativas indicadas en el presente artículo, no serán materia de publicación obligatoria en el Diario Oficial El Peruano, cuando resuelvan un procedimiento administrativo específico, salvo disposición de norma legal expresa que disponga su publicación.

En el supuesto analizado, se aprecia que el artículo primero de dicha resolución contiene dos supuestos de hecho de aplicación general en los términos indicados precedentemente, al verificarse que se trata de supuestos genéricos y objetivos, sin identificarse a las personas naturales o jurídicas en cuyo beneficio se dicta la norma²⁵. Estos son:

1. El caso de contribuyentes que se encuentren incursos en la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT) que hayan cumplido con presentar la declaración respectiva (sin que medie requerimiento de la Administración o, de ser el caso, dentro del plazo establecido en este).
2. El caso de contribuyentes que se encuentren incursos en la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT) que no hayan cumplido con presentar la declaración respectiva o que lo hayan hecho vencido el plazo establecido en un requerimiento de la Administración.

²² Publicado el 19 de abril de 1997.

²³ Cabe indicar además que el numeral 8 del artículo 1 de la citada norma hace referencia a la publicación de dispositivos cuando tengan carácter general, entre los que incluye a las directivas y resoluciones de organismos descentralizados y autónomos de ámbito nacional, siempre y cuando sean dictadas en ejercicio de sus facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias (inciso f).

²⁴ Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15 de enero de 2009.

²⁵ Para el caso que nos ocupa, se hace referencia únicamente al numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Asimismo, la RSNAO prevé las consecuencias que se derivan para cada caso, siendo que en el primero se advierte un mandato genérico, objetivo y obligatorio, traducido en la fórmula “se dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente”. Adicionalmente, se prevé en el artículo tercero que no procede efectuar la devolución ni compensación de los pagos vinculados a las infracciones que son materia de discrecionalidad realizados hasta antes de su vigencia²⁶. Asimismo, de presentarse el segundo supuesto, el mandato consiste en que se procederá a emitir la sanción correspondiente.

De otro lado, en cuanto a la emisión de la RSNAO, es pertinente observar la evolución normativa del artículo 14 de la Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT²⁷, que aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT²⁸ en cuanto a su inciso d).

Al respecto, el citado artículo 14 recogía las funciones de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa. En su versión original, el inciso d) indicaba: “*Expedir disposiciones normativas internas a efectos de emitir instrucciones y medidas de carácter operativo*”. Esto es, no se hacía mención a las resoluciones sobre discrecionalidad sancionatoria.

Dicho inciso fue modificado por Resolución de Superintendencia N° 391-2014-SUNAT²⁹, siendo que a partir de dicha modificación, dispuso lo siguiente: “*d) Expedir disposiciones normativas internas a efectos de emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias*” (énfasis agregado). Al respecto, si bien se aprecian dos tópicos en un mismo inciso, en un caso se hizo referencia a normativas “internas” sobre instrucciones de carácter operativo, y en el otro, a “resoluciones” sobre discrecionalidad sancionatoria. En tal sentido, si la definición de criterios sobre la aplicación discrecional de sanciones fuese una mera instrucción o normativa interna, no hacía falta utilizar una expresión distinta como es “resolución”, de lo que se puede colegir que no se trata ni del mismo supuesto ni del mismo concepto.

Posteriormente, el mismo inciso fue modificado por la Resolución de Superintendencia N° 119-2016-SUNAT³⁰, disponiéndose lo siguiente: “*d) Emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias. Asimismo, expedir disposiciones normativas internas en materia de insumos químicos y bienes fiscalizados*” (énfasis agregado). Como se aprecia, si bien ya no se hacía referencia a “normativa interna” al aludir a las instrucciones y medidas de carácter operativo, se utilizó el vocablo “resoluciones” para el caso de la discrecionalidad sancionadora. Asimismo, se agregó la materia de insumos químicos y bienes fiscalizados y en este caso sí se hizo referencia a “disposiciones normativas internas”. Sobre el particular, en forma similar, cabe destacar que se utilizaron distintos conceptos según era el caso.

²⁶ El artículo segundo de la RSNAO establece que: “*La presente Resolución de Superintendencia entrará en vigencia a partir de la fecha de su emisión y será de aplicación, inclusive, a las infracciones cometidas o detectadas con anterioridad a dicha fecha, aún cuando la resolución no haya sido emitida o habiéndolo sido no se hubiera notificado*”.

²⁷ Publicado el 1 de mayo de 2014, derogado por Decreto Supremo N° 040-2023-EF, publicado el 25 de marzo de 2023.

²⁸ Se hace referencia a las sucesivas modificaciones (independientemente de la fecha de vigencia de la RSNAO) con el fin de apreciar la técnica normativa en el transcurso del tiempo.

²⁹ Publicada el 30 de diciembre de 2014, que entró en vigencia el 5 de enero de 2015.

³⁰ Publicada el 13 de mayo de 2016. Rigió desde el 1 de junio de 2016.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Finalmente, el inciso d) fue modificado por el Anexo aprobado por el artículo 1 del Decreto Supremo N° 198-2017-EF³¹, previéndose lo siguiente: “d) Expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias. Asimismo, supervisar la emisión de las disposiciones normativas internas en el ámbito de su competencia, y expedir las disposiciones normativas internas relacionadas a la materia de insumos químicos y bienes fiscalizados, así como otras que no sean de competencia de los órganos bajo su dependencia” (énfasis agregado). Al respecto, se mantiene lo comentado anteriormente, en el sentido que para un caso se utilizó el concepto de “resolución” y en los otros, el concepto de normativa interna. En tal sentido, se observa que a lo largo de la evolución del texto normativo, se ha mantenido esa diferenciación, siendo que aun cuando se trate del mismo inciso, se usa un término especial (resolución) para el caso de la discrecionalidad sancionadora, diferenciándolo de lo que se considera “normativa interna” para los demás tópicos, con lo cual, el citado reglamento no brinda a las resoluciones sobre discrecionalidad sancionadora el tratamiento de instrucciones o normativa interna³².

Por consiguiente, se interpreta que la anotada resolución, conforme con sus características y de acuerdo con las citadas normas, constituye una norma de carácter general, mediante la que la propia Administración ha regulado su facultad discrecional, creando un parámetro de actuación objetivo y de obligatorio cumplimiento ante una situación fáctica de forma tal que si un administrado se encuentra en el supuesto de hecho previsto por la indicada norma, corresponde aplicar la consecuencia prevista por esta.

Al respecto, cabe precisar que en cumplimiento del principio de legalidad³³, la facultad discrecional de la Administración ha sido atribuida por los artículos 82 y 166 del Código Tributario,

³¹ Publicado el 9 de julio de 2017.

³² Sobre el particular, es ilustrativa la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 017-2019-SUNAT/300000, de 26 de julio de 2019, que aprueba la facultad discrecional para no determinar ni sancionar determinadas infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, conforme con los artículos 82 y 166 del Código Tributario citados en sus considerandos, los que además indican lo siguiente: “Que al amparo del numeral 3.2 del artículo 14 del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general, aprobado por el Decreto Supremo N° 001-2009-JUS y norma modificatoria, se considera innecesaria la publicación del proyecto de la presente resolución en la medida que se trata de una norma legal que beneficia a los operadores de comercio exterior y no afecta el interés público” (énfasis agregado), siendo que iguales consideraciones se aprecian en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 001-2020-SUNAT/300000. Sobre el particular, IANACONE SILVA, explica que: “Puede ser un error o también puede ser que, independientemente de las omisiones en tanto que si se quiere reglar la facultad discrecional se requiere estructurar mejor la norma, se está inclinando la parte aduanera de la SUNAT por hacer [la] discrecionalidad reglada” (énfasis agregado) y agrega que “Consideramos que las decisiones discrecionales de no determinar y aplicar sanciones por la Administración Tributaria corresponden, por más que se publiquen externamente (salvo los dos últimos casos relativos a las dos resoluciones de superintendencia nacional Adjunta de Aduanas mencionadas), a instrucciones de carácter general al personal de la entidad y no generan derecho al administrado en caso de no aplicación”. Al respecto, véase: IANACONE SILVA, Felipe: *Reforma del principio de inmutabilidad de los actos administrativos tributarios. Hacia una nueva dimensión del Derecho Tributario Peruano* (tesis doctoral), 2020, pp. 328 y ss. Puede consultarse en el siguiente repositorio: <https://repositorio.usmp.edu.pe/handle/20.500.12727/6408>

Al respecto, se considera que el carácter de norma legal de alcance general debe analizarse verificando que contenga supuestos genéricos y objetivos, sin identificarse a las personas naturales o jurídicas en cuyo beneficio se dicta la norma así como las consecuencias que se derivan para cada caso, a través de mandatos genéricos, objetivos y obligatorios, conforme con lo antes expuesto en relación con las características de una norma legal de alcance general, en tal sentido, ello no depende únicamente de lo previsto en los considerandos de la RSNAO materia de análisis, que sustenta su publicación en distintas consideraciones y otras normas sobre publicación en el diario oficial.

³³ El artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, recoge el principio de legalidad, conforme con el cual: “*Las autoridades administrativas deben actuar*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

siendo que la RSNAO ha sido emitida por el órgano competente de la SUNAT conforme con lo previsto por el citado artículo 14 del Reglamento de Organización y Funciones, que prevé las funciones de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa.

De otro lado, es necesario considerar que la decisión que en un caso en concreto tome la Administración puede ser materia de revisión y que la inaplicación de la RSNAO en un supuesto previsto por esta podría significar una violación de los principios de igualdad, razonabilidad y predictibilidad (el que a su vez se sustenta en el de seguridad jurídica), debiéndose señalar además que toda decisión de la Administración debe ser debidamente motivada, lo que a su vez también puede ser materia de revisión.

En cuanto a dicha posibilidad de revisión, es importante mencionar que en la Sentencia del Tribunal Constitucional, emitida en el Expediente 0090-2004-AA/TC, que entre otros, trata sobre los actos reglados y discrecionales³⁴, se ha señalado que las determinaciones administrativas que se fundamentan en la satisfacción del interés público, el cual es mencionado en la citada Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, son también decisiones jurídicas, cuya validez corresponde a su concordancia con el ordenamiento jurídico, por lo que indica que tales decisiones, incluso cuando la ley las configure como “discrecionales”, no pueden ser “arbitrarias”³⁵, por cuanto son sucesivamente “jurídicas” y, por lo tanto, sometidas a las denominadas reglas de la “crítica racional”. Considerando lo indicado, agrega el mencionado Tribunal que una cuestión crucial en el campo de la discrecionalidad administrativa es la motivación del acto administrativo, sobre lo cual, indica que: *“Es por ello que la prescripción de que los actos discrecionales de la Administración del Estado [no] sean arbitrarios exige que éstos sean motivados; es decir, que se basen necesariamente en razones y no se constituyan en la mera expresión de la voluntad del órgano que los dicte”*.

Otro de los límites previstos por el ordenamiento ante un posible actuar arbitrario por parte de la Administración es el principio de predictibilidad o confianza legítima³⁶. Al respecto, el tercer párrafo del numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley

con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”.

³⁴ Al respecto, se indicó que: *“La actividad estatal se rige por el principio de legalidad, el cual admite la existencia de los actos reglados y los actos no reglados o discrecionales. Respecto a los actos no reglados o discrecionales, los entes administrativos gozan de libertad para decidir sobre un asunto concreto dado que la ley, en sentido lato, no determina lo que deben hacer o, en su defecto, cómo deben hacerlo. En puridad, se trata de una herramienta jurídica destinada a que el ente administrativo pueda realizar una gestión concordante con las necesidades de cada momento”*.

³⁵ Lo que guarda además relación con el principio de razonabilidad al que se hace referencia en dicha sentencia del Tribunal Constitucional. Al respecto, el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar del citado TUO de la Ley N° 27444, recoge el principio de razonabilidad, conforme con el cual, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

³⁶ Sobre este principio en la sentencia del Tribunal Constitucional, emitida en el Expediente N° 03950 2012-PA/TC, se ha indicado que es una manifestación del principio de seguridad jurídica y que implica la exigencia de coherencia o regularidad de criterio de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho, salvo justificada y razonable diferenciación. Asimismo, en la sentencia emitida en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, el referido Tribunal ha indicado que el principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho y que la predictibilidad de las conductas, en especial, la de los poderes públicos frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es una garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

N° 27444³⁷, que recoge dicho principio, prevé que la autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

Por consiguiente, el ejercicio de una facultad discrecional no puede ser arbitrario y está sujeto a control de elementos³⁸ y por tanto, en el caso materia de análisis, el administrado puede invocar la RSNAO en tanto norma de alcance general en caso considere le es aplicable y ello no ha sido efectuado por la Administración, debiéndose tener en cuenta que una indebida inaplicación de la mencionada resolución puede constituir una vulneración de los principios antes mencionados.

Por tanto, se concluye que la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general que puede ser invocada por el administrado.

Habiéndose arribado a dicha conclusión, corresponde determinar si es aplicable la RSNAO si, con posterioridad a la notificación al administrado de la resolución que determina la sanción emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, aquel presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (1/2) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite.

4.2.1 SUB PROPUESTA 2.1

DESCRIPCIÓN

Si con posterioridad a la notificación de la resolución que determina la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que haya surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (1/2) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.

FUNDAMENTO

El numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar

³⁷ Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25 de enero de 2019.

³⁸ Sobre las técnicas de control de las decisiones discrecionales, véase: GAMBA VALEGA, *Op. Cit.*, pp. 115 y siguientes. Asimismo, BACA ONETO explica que: “La actividad discrecional fue definida, en un principio, como aquella actividad de la Administración que no podía ser controlada por los Tribunales de modo alguno. Sin embargo, esta exención del control jurisdiccional de un ámbito tan importante de la actividad administrativa fue paulatinamente abandonada, imponiéndose el criterio según el cual no existen actos discrecionales, sino únicamente elementos discrecionales de los actos administrativos, que coexisten con elementos reglados, que sí pueden ser controlados jurisdiccionalmente. En la actualidad, nadie duda de que la actividad discrecional de la Administración pueda ser controlada por los jueces, con lo que se resolvería el problema de la extensión del control judicial. Sin embargo, faltaría aún determinar cuál debe ser la profundidad de este control, esto es, la definición del “margen de libertad” del que goza la Administración frente al juez en su actuación discrecional”. Al respecto, véase: BACA ONETO, Víctor, “La Discrecionalidad Administrativa y la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano” en: *Revista de Derecho Administrativo*, N° 11, PUPC, 2012, Lima, p. 186. El artículo puede consultarse en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13553>



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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.

Conforme con el numeral 88.2 del citado artículo, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, vencido el cual, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, siendo que transcurrido el plazo de prescripción, no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. Agrega que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación y que en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

A su vez, de acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Considerando que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario está relacionada con la presentación de la declaración que contiene la determinación de la obligación tributaria, debe tenerse en cuenta que en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria³⁹, se ha señalado, en cuanto al contenido de la declaración, que lo que el deudor tributario consigne en ésta afectará la determinación de la obligación tributaria, por lo que el Código Tributario prevé en su artículo 88 que aquél debe consignar en dicha declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se agregó que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, se indicó en dicha resolución, que cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables⁴⁰, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

³⁹ En la que se estableció como criterio de observancia obligatoria 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”. Publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre de 2009.

⁴⁰ Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, “La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión” en: *Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Palestra, 2006, Lima, P. 470. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto “porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación”. Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Op. Cit.*, p. 548.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

Al respecto, se previó que: *"Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse antes de presentar la declaración determinativa y genera una doble responsabilidad: la primera, en relación con los montos a ingresar al fisco (que deben ser los determinados), y la segunda en relación con la infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad⁴¹".*

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación efectuada por el deudor tributario, TALLEDO MAZÚ explica que: *"es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídica tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal".* A ello agrega que: *"Es un acto de reconocimiento (...) Es más bien la admisión de una situación jurídica, y, al mismo tiempo, el señalamiento de su contenido. La pretensión fundamental del acto es manifestar una realidad jurídica. Esa es su esencia. El resultado pretendido por el acto es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos por él señalados".* Asimismo, en relación a sus efectos, indica que: *"En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme...".* En tal sentido, indica que: *"Tales efectos se mantienen sólo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme de la Administración (Código, art. 61) o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (Código, art. 88)"⁴².*

Ahora bien, en el presente caso, en los considerandos de la RSNAO se indica que tratándose de la infracción tipificada por el numeral 1 del citado artículo 176 del Código Tributario, se han detectado casos de contribuyentes que, entre otros supuestos, omiten presentar la declaración determinativa de su deuda tributaria porque no inician actividades o las suspenden temporalmente o porque su inscripción en el RUC la realizan en los últimos meses del año, siendo que en dicho casos, sus niveles de compras y ventas son inferiores al monto de la sanción aplicable. Agrega que los principios institucionales de la Administración implican otorgar un tratamiento que tenga en cuenta las características y necesidades de cada sector de contribuyentes, siendo que sobre el particular, se aprecia que el mayor grado de incumplimiento se concentra en los pequeños contribuyentes cuyo importe de sus ventas y compras no superan la media (1/2) UIT, por lo que a fin de evitar que las sanciones perjudiquen a estos contribuyentes, más aún cuando ello no es acorde con el objetivo de favorecer la formalización de pequeños contribuyentes, se concluye que es conveniente no sancionarlos por dicha infracción.

Conforme con ello, el artículo primero de la citada resolución dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Al respecto, como se ha indicado anteriormente, de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario, la declaración que contiene la determinación de la obligación tributaria puede ser

⁴¹ En este sentido, véase: MONTERO TRABEL, José, *Op. Cit.*, p. 471.

⁴² Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, "La determinación como acto tributario" en: *Cuadernos Tributarios*, N° 23, IFA, 1999, pp. 86 y ss.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

rectificada dentro del plazo de prescripción, por lo que puede presentarse una declaración jurada rectificatoria en la que los importes por compras y ventas no superen el rango indicado por la norma, siendo que de acuerdo con lo expuesto, la declaración que contiene dicha determinación se presume jurada dado que no supone un mero aporte mecánico de datos sino que previamente el declarante debe realizar una valoración de los hechos y de las normas aplicables y además, lo declarado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente. En efecto, dicha declaración, constituye un acto de reconocimiento de una situación jurídica y se pretende con ella manifestar una realidad para que se tenga por cierta o real la existencia de la situación que esta señala.

Ahora bien, en los términos señalados en la propia RSNAO, su propósito es no sancionar a quienes se encuentren en determinada situación, esto es, a aquellos cuyo importe de ventas y compras no superen la media (1/2) UIT, por lo que para determinar si se encuentran en dicho supuesto, es necesario considerar no solo la declaración original que hubiere presentado sino también la existencia de alguna declaración rectificatoria en la que se haya consignado un importe de ventas y compras que no superen el límite previsto por la norma puesto que, de existir una rectificatoria que haya surtido efectos, se cumplirá el supuesto de hecho y deberá aplicarse la consecuencia de la norma, esto es, no podría sancionarse al administrado.

Ello es así incluso si la Administración ya notificó la sanción correspondiente puesto que la indicada RSNAO no ha limitado su aplicación únicamente a la presentación de la declaración jurada original ni ha excluido de su supuesto de hecho la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que a fin de determinar si se cumple dicho supuesto de hecho y su propósito (no sancionar a contribuyentes con importes de ventas y compras que no superen el límite previsto), debe tomarse en cuenta la existencia de la declaración jurada rectificatoria y si esta ha surtido efectos, considerando que toda declaración implica un reconocimiento por parte del administrado de su situación. En tal sentido, si se llegase a determinar que dicha declaración rectificatoria ha surtido efectos y que en esta se han consignado importes de ventas y compras que no superan el límite previsto por la norma, corresponde su aplicación⁴³.

Cabe indicar que si no se tomaran en cuenta los efectos de una declaración jurada rectificatoria, podría ocurrir que dos administrados que se encuentran en la misma situación (la determinación declarada por ambos consigna importes de ventas y compras que no superan el límite establecido) sean tratados de distinta forma puesto que uno sería sancionado y el otro no, lo que es contrario a los principios antes mencionados.

Por lo expuesto, se concluye que si con posterioridad a la notificación de la sanción emitida por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (1/2) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.

⁴³ En dicho caso, previamente debe constatarse si la Administración emitió una esquila de omisos y si el contribuyente presentó la declaración en el plazo otorgado, puesto que si no lo hizo, se cumple el supuesto de la norma y la sanción habrá sido debidamente aplicada.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

4.2.2 SUB PROPUESTA 2.2

DESCRIPCIÓN

Si con posterioridad a la notificación de la sanción emitida por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (1/2) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, no corresponde efectuar un nuevo análisis sobre la aplicación de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.

FUNDAMENTO

Como se ha señalado anteriormente, el artículo 82 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias, siendo que el artículo 166 del citado código prevé que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

Sobre el particular, entre otras, la Administración Tributaria ha dictado la RSNAO materia de análisis en cuyos considerandos se indica que conforme con el artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, siendo que el numeral 1 del artículo 176 del citado código tipifica como infracción el no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Al respecto, se señala que tratándose de la infracción tipificada por el numeral 1 del citado artículo 176 del Código Tributario, se han detectado casos de contribuyentes que, entre otros supuestos, omiten presentar la declaración determinativa de su deuda tributaria porque no inician actividades o las suspenden temporalmente o porque su inscripción en el RUC la realizan en los últimos meses del año, siendo que en dicho casos, sus niveles de compras y ventas son inferiores al monto de la sanción aplicable.

Se indica además que los principios institucionales de la Administración implican otorgar un tratamiento que tenga en cuenta las características y necesidades de cada sector de contribuyentes, siendo que sobre el particular, se aprecia que el mayor grado de incumplimiento se concentra en los pequeños contribuyentes cuyo importe de sus ventas y compras no superan la media (1/2) UIT, por lo que a fin de evitar que las sanciones perjudiquen a estos contribuyentes, más aún cuando ello no es acorde con el objetivo de favorecer la formalización de pequeños contribuyentes, se concluye que es conveniente no sancionarlos por dicha infracción.

Conforme con ello, el artículo primero de la citada RSNAO dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Al respecto, se interpreta que la Administración Tributaria analiza si corresponde aplicar la anotada RSNAO previamente a la emisión de la eventual sanción puesto que es en dicho momento en el que se determina si se cumple o no lo que esta dispone, a partir de la información



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

que contiene la declaración jurada presentada extemporáneamente. De tal forma que si el importe de ventas y compras no supera el límite establecido en la norma, esta se aplicará y por tanto, no se emitirá la sanción⁴⁴. De lo contrario, si dicho importe supera el citado límite, se procederá a imponer la sanción correspondiente puesto que en ello consiste el parámetro de actuación previsto en la citada resolución respecto de la facultad sancionadora.

No debe perderse de vista que en el presente caso no está en discusión la comisión de la infracción sino solo si la Administración ha ejercido su facultad de sancionar conforme con lo previsto por la RSNAO, siendo que una vez que ha ejercido dicha facultad, considerando la información consignada en la declaración jurada, la sanción no se ve enervada por la presentación de posteriores declaraciones juradas rectificatorias en la que se consignen importes de ventas y compras que no superen el límite establecido en dicha resolución. Esto es, no corresponde analizar “por segunda vez” si se presenta el supuesto previsto en la anotada resolución a fin de dejar sin efecto una sanción ya impuesta.

En efecto, en el presente caso la infracción está relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones ante la Administración Tributaria (artículo 176 del Código Tributario) y no con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 178 del Código Tributario). Así, la infracción cuya sanción ha sido materia de la RSNAO es la consistente en “*no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos*” (énfasis agregados). Esto es, dicha conducta infractora no está referida al “contenido” de la declaración sino al hecho de no haberse presentado dicha declaración en el plazo establecido, por lo que la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se modifiquen los montos declarados originalmente no implica que deba revisarse la sanción impuesta al amparo del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Cabe precisar que mantener la sanción impuesta no significa que no se haya analizado la aplicación de lo dispuesto en la anotada resolución puesto que ello ya ocurrió antes de emitirse la sanción, sino que implica que no procede un segundo análisis luego de la presentación de la declaración rectificatoria, a fin de dejar sin efecto el ejercicio de la facultad de sancionar de la Administración, la que una vez ejercida no se ve enervada por la presentación de dicha declaración jurada rectificatoria, debiéndose precisar que el examen o verificación que se haga de esta última tendrá por objeto determinar si contiene información que refleja la realidad, lo que está relacionado con el ejercicio de la facultad de fiscalización, pero no con la facultad sancionatoria por el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, debiéndose reiterar que al momento de sancionarse al contribuyente, éste no cumplía los parámetros establecidos en dicha resolución por lo que la Administración actuó de conformidad con el ordenamiento al emitir la sanción correspondiente.

Debe indicarse además que lo señalado no supone una vulneración al principio de igualdad puesto que ello ocurriría si en un caso particular la Administración dejase de aplicar, en su oportunidad, la indicada resolución a un contribuyente que se encuentre dentro del supuesto previsto por dicha norma, lo que no ocurre en el presente caso. En efecto, en el supuesto analizado la sanción ha sido impuesta dado que la declaración jurada consignaba importes que superaban el límite de ventas y compras establecido por la RSNAO, por lo que no se configura su supuesto de hecho.

⁴⁴ Salvo que se haya emitido una esquila de omisos y no se haya presentado la declaración en el plazo otorgado.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Por consiguiente, si con posterioridad a la notificación de la sanción emitida por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media ($\frac{1}{2}$) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, no corresponde efectuar un nuevo análisis sobre la aplicación de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-016/SUNAT/600000.

V. CRITERIOS A VOTAR:

PROPUESTA 1

La Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 no constituye una norma tributaria de alcance general, sino una instrucción o normativa de carácter interno, la que no puede ser invocada por el administrado.

PROPUESTA 2

La Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general que puede ser invocada por el administrado.

SUB PROPUESTA 2.1

Si con posterioridad a la notificación de la sanción emitida por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que haya surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media ($\frac{1}{2}$) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.

SUB PROPUESTA 2.2

Si con posterioridad a la notificación de la sanción emitida por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media ($\frac{1}{2}$) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, no corresponde efectuar un nuevo análisis sobre la aplicación de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

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”.

Artículo 82.- FACULTAD SANCIONADORA

“La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”.

Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

“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.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior...”.

Artículo 166.- FACULTAD SANCIONATORIA

“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 por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

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”.

Artículo 176.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES

“Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

(...)”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY N° 27444 APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 004-2019-JUS

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

“1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...)”

1.1. Principio de legalidad.- *Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. (...)*

1.4. Principio de razonabilidad.- *Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. (...)*

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima.- *La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.*

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables”.

DECRETO SUPREMO N° 018-97-PCM - PRECISAN RÉGIMEN DE GRATUIDAD DE LAS PUBLICACIONES QUE SE REALICEN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

Artículo 1.- *“Corresponde al Diario Oficial El Peruano publicar en forma gratuita y bajo responsabilidad únicamente lo siguiente:*

1. La Constitución y sus modificatorias

2. Las Leyes, las Resoluciones Legislativas, los Decretos Legislativos, los Decretos de Urgencia, los Tratados aprobados por el Congreso y los Reglamentos del Congreso.

3. Los Decretos Supremos. (...)

8. Los siguientes Dispositivos cuando tengan carácter general: (...)



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

f) Directivas y Resoluciones de organismos descentralizados y autónomos de ámbito nacional, siempre y cuando sean dictadas en ejercicio de sus facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias...”.

Artículo 3.- “A efectos de lo dispuesto en el Artículo primero, se entienden por normas de carácter general a aquellas a partir de cuyo texto no es posible identificar a las personas naturales o jurídicas específicas que deben obedecerlas, o a aquellas en cuyo beneficio han sido dictadas, y que dada la naturaleza del dispositivo, su contenido debe ser puesto en conocimiento de todas las personas, pues podría demandar de cualquiera de ellas, el cumplimiento de una obligación o un derecho, o generar otra consecuencia jurídica”.

DECRETO SUPREMO N° 001-2009-JUS - REGLAMENTO QUE ESTABLECE DISPOSICIONES RELATIVAS A LA PUBLICIDAD, PUBLICACIÓN DE PROYECTOS NORMATIVOS Y DIFUSIÓN DE NORMAS LEGALES DE CARÁCTER GENERAL

Artículo 4.- Alcance del concepto de las normas legales

“Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento, entiéndase por norma legal de carácter general a aquella que crea, modifica, regula, declare o extingue derechos u obligaciones de carácter general, de cuyo texto se derive un mandato genérico, objetivo y obligatorio, vinculando a la Administración Pública y a los administrados, sea para el cumplimiento de una disposición o para la generación de una consecuencia jurídica.

En tal sentido, se deben publicar obligatoriamente en el Diario Oficial El Peruano:

- 1. La Constitución Política del Perú y sus modificatorias;*
- 2. Las Leyes, las Resoluciones Legislativas, los Decretos Legislativos, los Decretos de Urgencia, los Tratados aprobados por el Congreso y los Reglamentos del Congreso;*
- 3. Los Decretos Supremos; (...)*
- 7. Las Resoluciones Administrativas que aprueban Reglamentos, Directivas, cuando sean de ámbito general, siempre que sean dictadas en ejercicio de las facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias, conforme a ley (...)*

En el caso de las Resoluciones Supremas y Resoluciones Ministeriales y en general, las resoluciones administrativas indicadas en el presente artículo, no serán materia de publicación obligatoria en el Diario Oficial El Peruano, cuando resuelvan un procedimiento administrativo específico, salvo disposición de norma legal expresa que disponga su publicación”.

Artículo 12.- Publicación a cargo del solicitante

“Los actos o resoluciones administrativas, cuyo contenido sea esencialmente informativo, podrán ser publicados en el Diario Oficial El Peruano, cuando la difusión se justifique por razones de la actividad o acción a realizarse. En estos casos, el costo y trámite de su publicación será de cargo y cuenta del solicitante, conforme a la normatividad sectorial de la entidad emisora”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

Quinta.- Publicidad excepcional de otros actos administrativos

“Los actos administrativos, actos de administración interna y resoluciones administrativas que vinculan a sus órganos, funcionarios o servidores, con o sin vínculo laboral vigente, no requieren de publicación obligatoria, salvo los casos de notificación subsidiaria previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General”.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 200-2016-SUNAT

“CONSIDERANDO:

Que el artículo 82 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias, dispone que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias, en tanto que el artículo 166 del citado cuerpo legal, establece que dicha Administración tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias;

Que la SUNAT tiene como principio institucional brindar un servicio de calidad que comprenda y satisfaga las necesidades de los contribuyentes, lo cual implica otorgar un tratamiento que tenga en cuenta las características y necesidades de cada sector de contribuyentes;

Que conforme a ello, al amparo del inciso d) del artículo 14 del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT y normas modificatorias, se han emitido diversas resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa mediante las cuales, a efecto de favorecer la formalización y promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, se dispone la aplicación de la facultad discrecional a que aluden los artículos 82 y 166 del TUO del Código Tributario, definiendo los criterios correspondientes para ese efecto; las que han sido publicadas en el Portal Institucional de esta administración tributaria (www.sunat.gob.pe/legislación/superAdjunta/rsnao);

Que por su parte, el artículo 12 y la quinta disposición complementaria final del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general, aprobado por Decreto Supremo N° 001-2009-JUS, faculta a publicar en el diario oficial “El Peruano” las resoluciones administrativas cuyo contenido sea esencialmente informativo;

Que en ese sentido, resulta conveniente difundir a través del diario oficial “El Peruano” las resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que resulten aplicables a la fecha, mediante las cuales se dispone aplicar la facultad discrecional para no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias, a efecto que la ciudadanía conozca las disposiciones internas emitidas para otorgar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

En uso de la facultad conferida por el inciso s) del artículo 8 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT y normas modificatorias;



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

SE RESUELVE:

Artículo Único.- Publíquese las resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que resulten aplicables a la fecha, señaladas en el anexo adjunto, mediante las cuales se dispone aplicar la facultad discrecional que aluden los artículos 82 y 166 del TUO del Código Tributario, para no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias”.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA OPERATIVA N° 006-016/SUNAT/600000

“CONSIDERANDO:

Que el numeral 88.1 del artículo 88° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y normas modificatorias, dispone 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;

Que el artículo 62° del citado TUO del Código Tributario señala que la Administración Tributaria se encuentra facultada a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes;

Que por su parte, el numeral 1 del artículo 176° del TUO del Código Tributario tipifica como infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, el no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos;

Que tratándose de la infracción antes mencionada, se han detectado casos de contribuyentes que, entre otros supuestos, omiten presentar la declaración determinativa de su deuda tributaria porque no inician actividades o las suspenden temporalmente, o porque su inscripción en el RUC la realizan en los últimos meses del año, siendo que en estos casos sus niveles de ventas y de compras resultan inferiores al monto de la sanción aplicable;

Que adicionalmente, este mismo sector de contribuyentes incurre en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176° del TUO Código Tributario, el cual se encuentra referido a la no presentación de otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos;

Que uno de los principios institucionales de la SUNAT es brindar un servicio de calidad que comprenda y satisfaga las necesidades de los contribuyentes, lo cual implica otorgar un tratamiento que tenga en cuenta las características y necesidades de cada sector de contribuyentes;

Que puede apreciarse que el mayor grado de incumplimiento se concentra en los pequeños contribuyentes cuyo importe de sus ventas y compras no superan la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT);

Que en ese sentido, a fin de evitar que las sanciones por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 176° del TUO del Código Tributario perjudiquen a estos contribuyentes, más aún cuando las mismas no resultan acordes con el objetivo



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

institucional de favorecer la formalización del sector de pequeños contribuyentes, es conveniente no sancionarlos por dichas infracciones;

Que de conformidad con los artículos 82° y 166° del TUO del Código Tributario, la SUNAT tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios que importe la violación de las normas tributarias, por lo que puede dejar de sancionar los casos que estime conveniente para el cumplimiento de sus objetivos;

Que el literal d) del artículo 14° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT y normas modificatorias, faculta a la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa a expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias;

En uso de la facultad conferida por el literal d) del artículo 14° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT y normas modificatorias;

SE RESUELVE:

Artículo Primero.- Se dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 176° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias, a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

Sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Artículo Segundo.- La presente Resolución de Superintendencia entrará en vigencia a partir de la fecha de su emisión y será de aplicación, inclusive, a las infracciones cometidas o detectadas con anterioridad a dicha fecha, aún cuando la resolución no haya sido emitida o habiéndolo sido no se hubiera notificado.

Artículo Tercero.- No procede efectuar la devolución ni compensación de los pagos vinculados a las infracciones que son materia de discrecionalidad en la presente Resolución de Superintendencia, realizados hasta antes de su vigencia”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 10393-8-2016

“Que ahora bien, el recurrente señala que le resultaba aplicable lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000, sobre el particular cabe indicar que dicha resolución fue emitida el 28 de enero de 2016, señalando en su artículo primero que “Se dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 176° del Texto Único Ordenado del Código, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas”.

Que en el artículo segundo de la mencionada Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa se dispone: “La presente Resolución de Superintendencia entrará en vigencia a partir de la fecha de su emisión y será de aplicación, inclusive, a las infracciones cometidas o detectadas con anterioridad a dicha fecha, aun cuando la resolución no haya sido emitida o habiéndolo sido no se hubiera notificado”.

(...)

Que de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes la comisión de la infracción se dio el 21 de abril de 2016, y la resolución de multa impugnada fue emitida el 20 de mayo de 2016, esto es, ya estaba vigente la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000.

Que según se indica en la resolución apelada (...), al recurrente no le resultaba aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000, toda vez que si bien presentó la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas del período de marzo de 2016 mediante Formulario PDT 621 N° 812484300, los importes consignados en esta superan el rango discrecional establecido en el artículo 1° de la citada resolución.

Que al respecto, de la revisión de la mencionada declaración jurada (...), se aprecia que el recurrente consignó como ventas netas el monto de S/. 1 502,00, como compras netas gravadas el importe de S/. 5 743,00 y como crédito fiscal y saldo a favor la suma de S/. 764,00, declarando una deuda tributaria de S/. 0,00.

Que no obstante, se observa de autos que mediante Formulario PDT 621 N° 812513433 de 4 de mayo de 2016 (...), el recurrente rectificó la declaración jurada original del Impuesto General a las Ventas del período de marzo de 2016, determinando como ventas netas el monto de S/. 1 502,00, como compras netas gravadas el importe S/. 1 610,00 y como saldo a favor la suma de



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

S/. 20,00, declarando una deuda tributaria de S/. 0,00. En ese sentido, dicha declaración rectificatoria surtió efectos con su presentación, de conformidad con el artículo 88° del Código Tributario, al haber determinado igual obligación tributaria que la original.

Que en tal sentido, si bien está acreditada la comisión de la infracción y corresponde que sea sancionada, también es cierto que existe una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efecto, y teniendo en cuenta que la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000 no ha limitado su aplicación sólo a los importes consignados en una declaración original, corresponde que la Administración atendiendo a este hecho verifique si el recurrente se encuentra inmerso en la mencionada resolución de superintendencia nacional adjunta operativa, y proceder de acuerdo con esta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada.”

RTF N° 07479-8-2017

“Que según se indica en la resolución apelada (...) a la recurrente no le resultaba aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000, toda vez que los importes consignados en la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas del período enero de 2016, presentada mediante Formulario PDT 621 810520155, superan el rango discrecional establecido en el artículo 1° de la citada resolución.

Que al respecto, de la revisión de la mencionada declaración jurada (...), se aprecia que la recurrente consignó como ventas netas el monto de S/. 7 500,00, como compras netas gravadas el importe de S/. 6 890,00 y como débito fiscal, crédito fiscal y tributo a pagar las sumas de S/. 1 350,00, S/. 1 240,00 y S/. 110,00, respectivamente.

Que no obstante, se observa de autos que mediante Formulario PDT 621 N° 816371350 (...), la recurrente rectificó la declaración jurada original del Impuesto General a las Ventas del período de enero de 2016, determinando como ventas netas el monto de S/. 1 450,00, como compras netas gravadas el importe S/. 1 250,00 y como débito fiscal, crédito fiscal y tributo a pagar las sumas de S/. 261,00, S/. 225,00 y S/. 36,00. En ese sentido, se aprecia que en dicha declaración rectificatoria se determinó una menor obligación tributaria.

Que sobre el particular, el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario establece que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación y que vencido este, podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentándose para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, siendo que transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. Agrega que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que en tal sentido, si bien está acreditada la comisión de la infracción y corresponde que sea sancionada, también es cierto que existe una declaración jurada rectificatoria que determinó una menor obligación tributaria, y teniendo en cuenta que la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000 no ha limitado su aplicación solo a los importes consignados en una declaración original, corresponde que la Administración atendiendo



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

a este hecho verifique si dicha declaración surtió efectos, conforme con lo dispuesto por el citado artículo 88° del Código Tributario y, por tanto, si la recurrente se encuentra inmersa en la mencionada resolución de superintendencia nacional adjunta operativa, y proceder de acuerdo con esta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada.”

RTF N° 09664-5-2016

“Que ahora bien, la mencionada Resolución Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 fue emitida el 28 de enero de 2016, señalando en su artículo primero que: “Se dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 176° del Texto Único Ordenado del Código, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas”.

Que en el artículo segundo de la mencionada Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa se dispone: “La presente Resolución de Superintendencia entrará en vigencia a partir de la fecha de su emisión y será de aplicación, inclusive, a las infracciones cometidas o detectadas con anterioridad a dicha fecha, aun cuando la resolución no haya sido emitida o habiéndolo sido no se hubiera notificado”.

Que de acuerdo a lo expuesto y conforme se señaló en los considerandos precedentes, la Resolución de Multa N° 053-002-0151925 materia de autos, fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, el 18 de marzo de 2016 y notificada el 22 de marzo de 2016, sustentándose en que el recurrente no presentó dentro del plazo establecido el Formulario Virtual PDT 601 - Planilla Electrónica del periodo octubre de 2015, por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones.

Que asimismo se verifica en autos el Formulario PDT 621 N° 807434349 -11 referido al Impuesto General a las Ventas – Impuesto a la Renta de octubre de 2015 (fojas 8 a 10), presentado el 16 de noviembre de 2015, en el cual el recurrente consignó como ventas y compras netas los montos de S/. 2 542.00 y S/. 1 943.00 respectivamente, es decir, importes superiores a la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria vigente, en consecuencia, el recurrente en la fecha de emisión de la citada multa no cumplía con los requisitos dispuestos en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.

Que sin perjuicio de lo expuesto, si bien se verifica de autos que el 21 de abril de 2016 el recurrente habría presentado su declaración jurada rectificatoria (fojas 5 a 7), en el cual consignó ventas y compras netas menores a la (1/2) Unidad Impositiva Tributaria, ello no resulta relevante al caso de autos puesto que ello se realizó con posteridad a la emisión de la citada multa, fecha en que la Administración verificó el cumplimiento de los requisitos señalados en la mencionada Resolución Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.”