



Firmado Digitalmente por
FALCONI GRILLO Aldo Isaias
FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/09/2024 14:49:07
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

EXPEDIENTE N° : 10817-2023
INTERESADO : XXX XXXXX XXXXXXXXXXX XXXXXXXX XXXXXXXX – XXX XXXXX X.X.X.
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 4 de setiembre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por **XXX XXXXX XXXXXXXXXXX XXXXXXXX XXXXXXXX – XXX XXXXX X.X.X.** (R.U.C. N° XXXXXXXXXXXXX), contra la Resolución N° XXXXXXXXXXXXXXXX de 5 de junio de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° XX-XXX-XXXXXXXX, girada por la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se encuentra dentro del Régimen MYPE Tributario en el año 2022, tal como se verifica en su ficha RUC, por lo que se encuentra dentro de los alcances de lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT, siéndole de aplicación la rebaja del 95% de la multa impuesta, al haber subsanado la infracción con la presentación de la declaración PDT PLAME 601- periodo setiembre 2022 y realizado el pago correspondiente de la multa sin que exista una resolución de ejecución coactiva.

Que asimismo, indica que procede la aplicación de la citada norma legal, debido a que no se ha acogido a una gradualidad anterior; y, cita diversa jurisprudencia de este Tribunal en las que se precisa como causal de no acogimiento a la citada resolución de superintendencia, el haberse acogido a un régimen de gradualidad con anticipación.

Que la Administración señala que la recurrente no presentó la declaración jurada Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de setiembre de 2022, dentro del plazo establecido, por lo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Que indica que no resulta de aplicación lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT, debido a que dicha norma circunscribe su aplicación a los deudores tributarios comprendidos en el Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta; sin embargo, la referida infracción se encuentra vinculada a la determinación de las citadas aportaciones.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otros.

Que el numeral 1 del artículo 176 del citado código dispone que constituye infracción no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente a 1 UIT, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría incluidas las del régimen MYPE Tributario¹.

¹ Situación en la que se encontraba la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 12 y 13).



Firmado Digitalmente por
AMICO DE LAS CASAS
Lorena Maria De Los
Angeles FAU 20131370645
soft
Fecha: 17/09/2024 14:17:05
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

VILLANUEVA AZNARAN Lily
Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/09/2024 14:35:21
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/09/2024 14:42:11
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

Que mediante la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT publicada el 13 de junio de 2021, se incorporó el artículo 13-B a la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, disponiendo este que la sanción de multa aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, conforme a las Tablas I y II, en la que incurran aquellos deudores tributarios comprendidos en el Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario, o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta cuyos ingresos netos por los periodos de enero a diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la cual se incurrió en la referida infracción, no superen las 150 UIT, se aplicará una rebaja del 100% si se cumple con subsanar la infracción antes que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se le indica al infractor que ha incurrido en la infracción; una rebaja del 90% si se cumple con subsanar la infracción a partir de la fecha de la que surte efecto la notificación en la que se le indica al infractor que ha incurrido en la infracción hasta el sétimo día hábil posterior a la notificación de la resolución de ejecución coactiva relativa a la resolución de multa, sin mediar pago de la multa rebajada; y, una rebaja del 95% de la sanción cuando se ha cumplido con efectuar el pago² de la multa rebajada.

Que asimismo, dicho artículo señala que lo dispuesto en él no comprende a la sanción de multa por la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en la que incurran los deudores tributarios del numeral 1 por no presentar las declaraciones anuales o mensuales por rentas distintas a las de tercera categoría de cuenta propia.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 6 de la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, modificado por Ley N° 28791, señala que los aportes por afiliación al Régimen Contributivo de la Seguridad Social de Salud de los trabajadores en actividad, incluidos tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso, que la base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la remuneración mínima vital vigente y que es de cargo de la entidad empleadora declararlos y pagarlos al Seguro Social de Salud, al mes siguiente, dentro de los plazos establecidos en la normatividad vigente, a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas.

Que de acuerdo con el artículo 4 de la mencionada ley, se entiende como entidades empleadoras a las empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores.

Que el inciso a) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 080-99/SUNAT dispone que se considera entidad empleadora, entre otras, a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación, cesantía, incapacidad o sobrevivencia.

Que los artículos 2 y 3 de la referida resolución prevén que la entidad empleadora es contribuyente, entre otras, de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, respecto de sus trabajadores dependientes y, que deberán presentar la declaración referida a las mencionadas aportaciones, mediante el Programa de Declaración Telemática de Remuneraciones - PDT de Remuneraciones, que es el medio informático desarrollado para el registro de la información de dicha declaración.

Que el artículo 4 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, anota que, en toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados, se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado.

² Los numerales 13.5 y 13.7 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT, señalan que el pago, es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos, los numerales del artículo 13-A y el artículo 13-B más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación (numeral 13.5); y, la subsanación, es la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos en los anexos respectivos y en el artículo 13-B, la cual puede ser voluntaria o inducida.



Tribunal Fiscal

Nº 08082-5-2024

Que el segundo párrafo del referido artículo 4 señala que el contrato individual de trabajo puede celebrarse libremente por tiempo indeterminado o sujeto a modalidad, el primero podrá celebrarse en forma verbal o escrita y el segundo en los casos y con los requisitos que la ley establece.

Que de acuerdo con el artículo 11 de la referida ley, el contrato de trabajo se suspende cuando cesa temporalmente la obligación del trabajador de prestar el servicio y la del empleador de pagar la remuneración respectiva, sin que desaparezca el vínculo laboral, asimismo señala en su segundo párrafo que se suspende de modo imperfecto cuando el empleador debe abonar remuneración sin contraprestación efectiva de labores.

Que de otro lado, mediante Decreto Supremo Nº 018-2007-TR, modificado por Decreto Supremo Nº 008-2011-TR, se establecieron disposiciones relativas al uso del documento denominado "Planilla Electrónica", siendo que de acuerdo al artículo 2 de la norma, se encuentran obligados a llevar dicha planilla y presentarla ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo – MTPE, los empleadores que cumplan con alguno de los siguientes supuestos: a) Cuenten con uno (1) o más trabajadores, con excepción de aquellos empleadores que efectúen la inscripción ante el Seguro Social de Salud (ESSALUD), mediante la presentación del Formulario 402 "Retenciones y contribuciones sobre remuneraciones", siempre que estos últimos no tengan más de tres (3) trabajadores; b) Cuenten con uno (1) o más prestadores de servicios y/o personal de terceros; c) Cuenten con uno (1) o más trabajadores o pensionistas que sean asegurados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones; d) Cuando estén obligados a efectuar alguna retención del Impuesto a la Renta de cuarta o quinta categoría, e) Tengan a su cargo uno (1) o más artistas, de acuerdo con lo previsto en la Ley Nº 28131; f) Hubieran contratado los servicios de una Entidad Prestadora de Salud - EPS u otorguen servicios propios de salud conforme lo dispuesto en la Ley Nº 26790, normas reglamentarias y complementarias; g) Hubieran suscrito con el ESSALUD un contrato por Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo, h) Gocen de estabilidad jurídica y/o tributaria; y i) Cuenten con uno (1) o más prestadores de servicios - modalidad formativa.

Que el inciso b) del artículo 104 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 1263, prevé que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía; y, que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. Agrega que la SUNAT mediante resolución de superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo de dicho inciso.

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 014-2008/SUNAT, se reguló la notificación de los actos administrativos por medio electrónico, aprobándose las "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT podrá notificar sus actos administrativos a los deudores tributarios, en cuyo inciso e) del artículo 1, modificado por la Resolución de Superintendencia Nº 000154-2020/SUNAT³, precisa que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por el artículo 2 de dicha norma.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la citada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia Nº 000154-2020/SUNAT, se aprueba "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones y otros respecto de los cuales se estime conveniente acreditar la fecha del depósito, relacionados con tributos o conceptos no tributarios cuya administración y/o recaudación esté a su cargo, incluyendo aquellos conceptos respecto de los cuales ejerce funciones.

Que el artículo 4 de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 000154-2020/SUNAT, prevé que para efecto de realizar la notificación o remisión a que se refiere el artículo 2, a través de "Notificaciones SOL", la SUNAT deposita, en el buzón electrónico

³ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 26 de setiembre de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

asignado al administrado, copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo u otro, en un archivo de formato de documento portátil (PDF); registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito y generando la constancia que acredita esta fecha, la que puede ser impresa por el administrado seleccionando la opción correspondiente dentro de SUNAT - Operaciones en Línea.

Que según el artículo 3 de la anotada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, la SUNAT puede notificar, a través de "Notificaciones SOL", los actos administrativos a que se refiere el artículo anterior a los administrados, salvo los actos que de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario u otro dispositivo legal deban ser notificados de una forma distinta.

Que, de conformidad, con el artículo 6 de la aludida resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, el administrado deberá consultar periódicamente su buzón electrónico para tomar conocimiento de aquello que se deposite a través de "Notificaciones SOL".

Que, por su parte, mediante la Resolución de Superintendencia N° 000189-2021/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 000117-2022/SUNAT, se aprobó el cronograma de cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales del ejercicio 2022, en el que se estableció que el plazo que tenían los buenos contribuyentes cuyo último dígito de RUC era 5, como es el caso de la recurrente, debían presentar su declaración de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de setiembre de 2022, hasta el 25 de octubre de 2022.

Que en el presente caso, la Resolución de Multa N° XXX-XXX-XXXXXXX fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario (foja 15), por no presentar la declaración jurada Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de setiembre de 2022 dentro del plazo establecido, por el importe de S/ 4 600,00⁴.

Que conforme se aprecia en el reporte denominado "Extracto de Presentaciones y Pagos" (fojas 5 y 6), la recurrente presentó la declaración jurada por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de setiembre de 2022, mediante Formulario PDT 601 N° XXXXXXXXXXXX el 6 de diciembre de 2022, pues conforme a las normas antes señaladas, la recurrente se encontraba obligada a presentar dicha declaración, lo que no es cuestionado por aquélla, por lo que al haber presentado la referida declaración jurada fuera del plazo otorgado en la Resolución de Superintendencia N° 000189-2021/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 000117-2022/SUNAT, se encuentra acreditada la comisión de la infracción materia de análisis.

Que a efecto de establecer si resulta o no de aplicación a la recurrente el régimen de gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT, es necesario determinar si ésta última norma resulta de aplicación a las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario que contienen la determinación de la deuda tributaria de tributos distintos al Impuesto a la Renta o únicamente al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Que al respecto se han suscitado dos interpretaciones: (i) El artículo 13-B del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT, es aplicable en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del citado código, por infracciones por no presentar declaraciones que contienen la determinación de la deuda tributaria vinculadas además del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a otros tributos distintos del Impuesto a la Renta; y (ii). El artículo 13-B del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificada por

⁴ Equivalente a una (01) Unidad Impositiva Tributaria – UIT vigente en el año 2022, aprobada por Decreto Supremo N° 398-2021-EF.



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

Resolución de Superintendencia N° 000078-2021/SUNAT, es aplicable en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del citado código, únicamente por infracciones por no presentar declaraciones anuales o mensuales que contienen la determinación de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de cuenta propia.

Que en atención a ello, mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-04 de 26 de agosto de 2024, se ha adoptado el criterio que recoge la primera de las interpretaciones mencionadas.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

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

En cuanto a la sanción que corresponde a esta infracción, la Tabla I⁵ prevé la aplicación de una multa por 1 Unidad Impositiva Tributaria (UIT). En el caso de la Tabla II⁶, la multa será por el 50% de la UIT, mientras que en el caso de la Tabla III⁷, se prevé que la multa será por 0.6% de los I o cierre.

Por su parte, el artículo 166 del citado código establece que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. Se agrega 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, siendo que para efecto de graduar las sanciones, 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.

Es así que mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT⁸ se aprobó el “Reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del código tributario”.

Al respecto, el Capítulo I del Título III⁹, está referido a la gradualidad de infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago. Conforme con el inciso a) del artículo 11 del citado reglamento¹⁰, dicho capítulo es aplicable a las sanciones correspondientes a las infracciones señaladas en el Anexo I y, en los supuestos a que se refiere el artículo 13-B, a la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

A su vez, el artículo 12 del citado reglamento¹¹ prevé entre los criterios de gradualidad aplicables a la subsanación y al pago, los cuales se aplican de acuerdo con lo señalado por los Anexos II al V¹² de dicho reglamento así como por los artículos 13-A¹³ y 13-B.

⁵ Aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, incluidas las del régimen MYPE Tributario.

⁶ Aplicable a personas naturales que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y a otras personas y entidades no incluidas en las Tablas I y III, en lo que sea aplicable.

⁷ Aplicable a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado.

⁸ Publicada el 31 de marzo de 2007.

⁹ El Título III está referido a la gradualidad de las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago y criterio para aplicar la sanción de comiso o multa.

¹⁰ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT, publicada el 13 de junio de 2021.

¹¹ Ídem.

¹² El anexo II está referido a infracciones subsanables y sancionadas con multa; el III, a infracciones sancionadas con multa, cierre o comiso; el IV, a infracciones sancionadas con internamiento, comiso o multa y el V, a la multa que sustituye el cierre, internamiento y comiso. En el presente caso, solo es aplicable el Anexo II.

¹³ Este artículo prevé el régimen de Gradualidad aplicable a la sanción de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario, lo que no será materia de análisis.



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

Sobre estos criterios de gradualidad, el numeral 13.5 del artículo 13 del anotado reglamento¹⁴ define al pago como "...la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos, los numerales del artículo 13-A y el artículo 13-B más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación". Asimismo, el numeral 13.7 define a la subsanación como "...la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos en los anexos respectivos y en el artículo 13-B, la cual puede ser voluntaria o inducida...", conceptos que deben ser tomados en cuenta al aplicar la gradualidad prevista en el anotado reglamento, como se aprecia tanto en el citado artículo 13-B como en el Anexo II.

En efecto, como se ha mencionado anteriormente, el artículo 12 hace referencia, entre otros, al Anexo II del citado reglamento, el que en el caso de la infracción materia de análisis, antes de la vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT preveía lo siguiente¹⁵:

N° INFRACCIÓN	DESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN	FORMA DE SUBSANAR LA INFRACCIÓN	CRITERIOS DE GRADUALIDAD: SUBSANACION(1) Y/O PAGO (2) (Porcentaje de Rebaja de la Multa establecida en las Tablas)						
			SUBSANACION VOLUNTARIA		SUBSANACION INDUCIDA				
			Sin Pago ⁽²⁾	Con Pago ⁽²⁾	Sin Pago ⁽²⁾	Con Pago ⁽²⁾			
12	Artículo 176° Numeral 1	No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos: (4) · Si se omitió presentar la declaración · Si se consideró como no presentada la declaración. (8)	Presentando: · La declaración jurada correspondiente si omitió presentarla; o · El formulario virtual Solicitud de Modificación y/o Inclusión de Datos, si se consideró no presentada la declaración al haberse omitido o consignado en forma errada, el número de RUC o, el período tributario, según corresponda.	Si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción.(3)	Si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado a partir de la fecha en que surta efecto la notificación en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción	80%	90%	50%	60%
				No se aplica el Criterio de Gradualidad de Pago 100%	No se aplica el Criterio de Gradualidad de Pago 100%				

(1) Este criterio es definido en el numeral 13.7. del Artículo 13°.

(2) Este criterio es definido en el numeral 13.5. del Artículo 13°.

(3) El Artículo 106° del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, salvo en el supuesto señalado en la nota (6) de este anexo. Cuando la notificación se realice mediante publicación se deberá tener en cuenta lo previsto en el referido artículo.

(4) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa si ésta es pagada antes que surta efecto la notificación de la resolución que establece el Cierre, según lo previsto por la Nota (3) de la Tabla III. Si el pago se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la referida notificación, se deberá pagar el monto previsto en la Tabla III. De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el Cierre, se aplicará por dos (2) días si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o por cinco (5) días en caso no se haya subsanado la infracción. En caso se aplique la Multa que sustituye al Cierre, ésta se graduará en el Anexo V, salvo cuando esté vinculada a la causal de pérdida prevista en el numeral 14.1 del artículo 14°.

(8) Se considera como no presentada la declaración, si se omitió o se consignó en forma errada, el número de RUC o el período tributario, según corresponda.

De otro lado, el 13 de julio de 2021 se publicó en el Diario Oficial "El Peruano" la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT, que modificó a la N° 063-2007/SUNAT. En los considerandos de la primera resolución citada se indica que "...resulta conveniente modificar el citado Reglamento, en lo relativo a la sanción antes mencionada, para incentivar a los deudores tributarios comprendidos en el Régimen General del Impuesto a la Renta o en el Régimen MYPE Tributario, o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta cuyos ingresos netos anuales no superen las ciento cincuenta (150) Unidades Impositivas tributarias que sean omisos a la presentación de la declaración tributaria que contiene la determinación de la obligación tributaria, a que cumplan con dicha obligación a fin de que la administración tributaria cuente con información para el ejercicio de sus funciones".

¹⁴ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT.

¹⁵ Más adelante se hará mención a las modificaciones que la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT introdujo en este cuadro.



Tribunal Fiscal

Nº 08082-5-2024

Así, el artículo 2 de dicha Resolución de Superintendencia prevé como objeto modificar la gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en el caso de los deudores tributarios antes mencionados.

Entre las modificaciones previstas, se agregó al citado reglamento de gradualidad el Artículo 13-B, referido al "Régimen de Gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en el caso de deudores tributarios del Régimen General o Régimen Especial del Impuesto a la Renta, o del Régimen MYPE Tributario cuyos ingresos netos del ejercicio anterior no superen las ciento cincuenta (150) UIT"

Al respecto el numeral 1 del citado artículo prevé que la sanción de multa aplicable a la indicada infracción, conforme con las Tablas I y II, en la que incurran los anotados deudores tributarios, cuyos ingresos netos por los períodos de enero a diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la cual se incurrió en la referida infracción, no superen las ciento cincuenta (150) UIT, se gradúa conforme a lo siguiente:

DESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN	FORMA DE SUBSANAR LA INFRACCIÓN	CRITERIOS DE GRADUALIDAD: SUBSANACION(1) Y/O PAGO (2) (Porcentaje de Rebaja de la Multa establecida en las Tablas)		
		SUBSANACION VOLUNTARIA		SUBSANACION INDUCIDA
		Si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción.(3)		Si se subsana la infracción a partir de la fecha en que surta efecto la notificación en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción hasta el séptimo día hábil posterior a la notificación de la resolución de ejecución coactiva relativa a la resolución de multa, de corresponder.
			Sin Pago ⁽²⁾	Con Pago ⁽²⁾
No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos:	Presentando:	100%	90%	95%
· Si se omitió presentar la declaración	· La declaración jurada correspondiente si omitió presentarla; o			
· Si se consideró como no presentada la declaración. (4)	· El formulario virtual Solicitud de Modificación y/o Inclusión de Datos, si se consideró no presentada la declaración al haberse omitido o consignado en forma errada, el número de RUC o, el período tributario, según corresponda.	100%	No se aplica el Criterio de Gradualidad de Pago 100%	

(1) Este criterio es definido en el numeral 13.7. del artículo 13.

(2) Este criterio es definido en el numeral 13.5. del artículo 13.

(3) El artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda. Cuando la notificación se realice mediante publicación se deberá tener en cuenta lo previsto en el referido artículo.

(4) Se considera como no presentada la declaración, si se omitió o se consignó en forma errada, el número de RUC o el período tributario, según corresponda.

Por su parte, el numeral 2 del citado artículo 13-B dispone que lo dispuesto en dicho artículo no comprende a la sanción de multa por la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en la que incurran los deudores tributarios del numeral 1 por no presentar las declaraciones anuales o mensuales por rentas distintas a las de tercera categoría de cuenta propia.

A su vez, el numeral 3 del mismo artículo prevé que



Tribunal Fiscal

Nº 08082-5-2024

“Para efecto de lo dispuesto en el numeral 1:

- a) Se considera como ingresos netos al mayor valor que resulte de comparar:
- i. La suma de los montos consignados en las casillas 100 (ventas netas gravadas), 105 (ventas no gravadas), 112 (otras ventas), 127 (exportaciones embarcadas en el período) y 160 (ventas Ley Nº 27037 incisos 11.1, 12.1, 12.3 y 12.4), menos los montos consignados en las casillas 102 (descuentos concedidos y devolución de ventas), 126 (descuentos concedidos y/o devoluciones de ventas asumidas por el Estado) y 162 (descuentos y devoluciones Ley Nº 27037) de los formularios Declara Fácil 621 IGV - Renta Mensual o, de ser el caso, de los PDT Nº 621 IGV - Renta mensual.
 - ii. La suma de los montos consignados en la casilla 301 (Ingresos Netos) de los formularios Declara Fácil 621 IGV - Renta Mensual o, de ser el caso, de los PDT Nº 621 IGV - Renta mensual.
- b) Los ingresos correspondientes al Nuevo RUS o a rentas distintas a las de tercera categoría declarados en alguno de los períodos del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la que los sujetos a que se refiere el presente artículo incurrieron en la infracción, no se consideran para el cálculo del límite de ciento cincuenta (150) UIT.
- c) Se consideran las declaraciones juradas mensuales de los períodos enero a diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la que se incurre en infracción, presentadas hasta el 31 de enero del ejercicio al que corresponde la declaración por la que se incurre en infracción, incluyendo las rectificatorias que hayan surtido efecto hasta dicha fecha”.

Asimismo, el numeral 4 dispone que en el caso de deudores tributarios comprendidos en el Régimen General o en el Régimen MYPE Tributario o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, que no hubieran realizado actividades generadoras de rentas de tercera categoría durante el ejercicio anterior al que corresponda la declaración por la cual se encuentran omisos, se considera que no han superado el límite de ciento cincuenta (150) UIT de ingresos netos anuales.

Finalmente, el numeral 5 señala que el monto mínimo a que se refiere el inciso a) de la segunda disposición complementaria final¹⁶ no es de aplicación respecto de las rebajas de noventa o noventa y cinco por ciento establecidas en el presente artículo.

Asimismo, en el caso del Anexo II se previeron estas modificaciones:

- Modificación de la descripción de la infracción del numeral 12, por el siguiente texto:

	(...)	DESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN	(...)
12		No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos: (4) (16) - Si se omitió presentar la declaración. - Si se consideró como no presentada la declaración. (8)	

¹⁶ Esta dispone que: “Para efectos de la aplicación del Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente: a) En el caso de las multas por las infracciones de las Tablas I y II, se aplicará la rebaja establecida en el Régimen de Gradualidad, incluso en el caso de que como consecuencia de ello el monto de la sanción sea menor al 5% de la UIT si se cumple con pagarla antes que surta efectos la notificación de la Resolución de Multa. De realizarse el pago luego que surta efectos la notificación de la Resolución de Multa, la multa rebajada no podrá ser menor al 5% de la UIT. b) En el caso de las multas por las infracciones de la Tabla III se rebaja el tope mínimo del 5% de la UIT a que se refiere la cuarta nota sin número de dicha Tabla cuando por efecto del Régimen de Gradualidad resulte un monto de multa menor a dicho tope”.



Tribunal Fiscal

Nº 08082-5-2024

- Se agregó la Nota (16) con el texto siguiente: "Lo dispuesto en este numeral es aplicable a las infracciones en las que incurran sujetos distintos a aquellos comprendidos en el artículo 13-B y a aquellas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

En tal sentido, se aprecia que el numeral 12 del Anexo II con estas modificaciones se aplica, entre otros, a los sujetos que no se encuentran comprendidos en los alcances del artículo 13-B.

En cuanto a la aplicación del anotado artículo 13-B, adicionalmente, la *Única Disposición Complementaria Transitoria de la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT* establece lo siguiente:

"Lo dispuesto en el artículo 13-B incorporado al Reglamento mediante la presente resolución de superintendencia se aplica a la sanción de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en la que hubieran incurrido los sujetos a que se refiere el mencionado artículo incluso con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente norma, siempre que el infractor cumpla con los criterios de gradualidad establecidos en dicho artículo y no se hubiera acogido a una gradualidad anterior, no generando derecho alguno a devolución o compensación.

Cuando la declaración por la que se hubiera incurrido en la infracción antes mencionada corresponda a períodos anteriores al 2021, se debe considerar, para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior y a fin de determinar si los ingresos netos no superan las ciento cincuenta (150) UIT a que se refiere el numeral 1 del artículo 13-B del Reglamento, las declaraciones juradas mensuales correspondientes a los períodos de enero a diciembre del ejercicio 2020 presentadas hasta el 31 de enero de 2021, incluyendo las rectificatorias que hayan surtido efecto hasta dicha fecha.

Tratándose de sujetos que no hubieran realizado actividades generadoras de rentas de tercera categoría durante el ejercicio 2020, se considerará que no han superado el límite de las ciento cincuenta (150) UIT".

Conforme con este marco normativo, debe determinarse si el artículo 13-B mencionado resulta aplicable en el caso de infracciones por no presentar declaraciones que contienen la determinación de la deuda tributaria por tributos distintos al Impuesto a la Renta, tal como sería el caso, por ejemplo, del Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Temporal a los Activos Netos, las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, entre otros tributos por los que deba presentarse declaración jurada determinativa.

(...)

Conforme con el citado artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT, tiene por objeto modificar la gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario "en el caso de aquellos deudores tributarios comprendidos en el Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario, o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, cuyos ingresos netos del ejercicio anterior al de la declaración por la que se incurre en la referida infracción, no superen las ciento cincuenta (150) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)", siendo que conforme con sus considerandos, ello se hace para incentivar la presentación de dichas declaraciones para que la Administración Tributaria cuente con información para el ejercicio de sus funciones.

En ese mismo sentido, el numeral 1 del artículo 13-B del Reglamento del régimen de gradualidad citado, establece cómo es que se gradúa la sanción de multa aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario conforme a las Tablas I y II, en la que incurran aquellos deudores tributarios comprendidos en el Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario, o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta cuyos ingresos netos por los períodos de enero



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

a diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la cual se incurrió en la referida infracción, no superen las ciento cincuenta (150) UIT.

A partir de esta norma se observa como requisitos para aplicar el citado artículo los siguientes:

- a) Que el deudor tributario se encuentre comprendido en el Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario, o acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta; y
- b) Que los ingresos netos del deudor tributario por los períodos de enero a diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la cual se incurrió en la referida infracción, no superen las ciento cincuenta (150) UIT.

Por su parte, se observa que el numeral 2 del mismo artículo 13-B establece que el citado artículo no comprende a la sanción de multa por la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en la que incurran los deudores tributarios del numeral 1 “por no presentar las declaraciones anuales o mensuales por rentas distintas a las de tercera categoría de cuenta propia”.

Al respecto, se aprecia que ni en los considerandos de la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT, ni en el artículo 2 de dicha resolución se ha limitado su aplicación a las declaraciones referidas al Impuesto a la Renta. Asimismo, conforme con los requisitos antes descritos, a fin de aplicar este régimen de gradualidad el deudor tributario solamente debe cumplir con encontrarse en los regímenes mencionados así como dentro del margen de ingresos netos dispuesto por la norma, siendo que la única exclusión es la prevista por el numeral 2, referido a las declaraciones “anuales o mensuales por rentas distintas a las de tercera categoría de cuenta propia”.

Por consiguiente, debe diferenciarse dos rubros distintos:

- a) Los requisitos expresamente previstos en la norma a fin de aplicar este régimen; y
- b) El tipo de tributo cuya declaración no ha sido presentada o ha sido presentada tardíamente y por lo que se ha incurrido en una infracción.

En efecto, conforme con el primer rubro, para aplicar la norma materia de análisis es necesario que el sujeto se encuentre en cualquiera de los tres regímenes mencionados por el numeral 1 del artículo 13-B y que sus ingresos netos por los períodos de enero a diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración por la cual se incurrió en la referida infracción, no superen las ciento cincuenta (150) UIT, mientras que en cuanto al segundo, la norma únicamente ha excluido de sus alcances a las declaraciones relacionadas con rentas distintas a las de tercera categoría de cuenta propia, esto es, no ha excluido declaraciones correspondientes a otros tributos.

En tal sentido, por ejemplo, si un deudor tributario se encuentra en el régimen general del Impuesto a la Renta de tercera categoría y no supera el límite de ingresos netos establecido podría acogerse a este régimen¹⁷ en el caso de no haber presentado o por haber presentado tardíamente una declaración por el Impuesto General a las Ventas. En cambio, si un deudor tributario cumple los requisitos antes indicados pero su omisión o presentación tardía está referida a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta en la que debía declarar rentas por primera y cuarta categoría, este régimen en particular no será aplicable sino el previsto por el Anexo II.

La interpretación efectuada, en forma estricta¹⁸, a partir de la literalidad de la norma, según la cual, ésta no excluye a las declaraciones referidas a otros tributos, puede ser confirmada aplicándose el método de la ratio legis, según el cual “el «qué quiere decir» de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto (...). La ratio legis no es la intención que tuvo el

¹⁷ El deudor tributario deberá subsanar la infracción conforme con lo indicado por la norma.

¹⁸ Explica RUBIO CORREA que conforme con su resultado “La interpretación es estricta cuando la conclusión interpretativa final es la que aparece de la aplicación del método literal sin ninguna otra consideración”. Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*, PUCP, 2009, p. 257.



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

legislador al dar la norma. Esta debe buscarse en los documentos que van conformando la norma jurídica (fundamentaciones, antecedentes, etcétera...¹⁹.

Al respecto, atendiendo a este método de interpretación, se observa que el propósito de la modificación del reglamento de gradualidad mediante la Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT es incentivar la presentación de declaraciones juradas determinativas puesto que a partir de ello la Administración Tributaria obtiene información que es importante para el ejercicio de sus funciones, en tal sentido, la interpretación que se haga, referida al universo de deudores tributarios incluidos en el artículo 13-B, debe contemplar dicho objetivo a fin de no restringirlo puesto que ello a su vez implicaría limitar dicho incentivo y por tanto, la información a recibir por parte de la Administración Tributaria. En efecto, de efectuarse una interpretación que excluya de la aplicación del artículo 13-B a los casos referidos a otros tributos distintos al Impuesto a la Renta, la norma no cumpliría por completo su objetivo.

Cabe precisar que, como se aprecia, lo interpretado se extrae del propio tenor de la norma y de su objetivo, por lo que no se está extendiendo su aplicación a supuestos distintos al previsto por esta, en concordancia con lo previsto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Por consiguiente, se concluye que el artículo 13-B del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT, es aplicable en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del citado código, por infracciones por no presentar declaraciones que contienen la determinación de la deuda tributaria vinculadas además del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a otros tributos distintos del Impuesto a la Renta”.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-04, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528.

Que mediante Esquela N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (foja 2), depositada el 21 de noviembre de 2022, en el buzón electrónico asignado a la recurrente²⁰, la Administración comunicó a la recurrente que había incurrido en la comisión de la referida infracción y que a efecto de subsanarla presentara la declaración jurada omitida en el plazo de tres días hábiles siguientes a la notificación de dicha esquela, a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que según el reporte denominado “Extracto de Presentaciones y Pagos” (fojas 5 y 6), la recurrente presentó la declaración jurada por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de setiembre de 2022, mediante Formulario PDT 601 N° XXXXXXXXXXXX el 6 de diciembre de 2022.

Que de autos, se aprecia que el 6 de diciembre de 2022, la recurrente efectuó un pago por concepto de la referida multa, mediante Boleta de Pago 1663 N° XXXXXXXXXXXX, por el importe de S/ 245,00 (foja 61), asimismo, según la ficha de valor de la citada resolución de multa de fecha 21 de julio de 2023 (foja 58), por la deuda contenida en dicho valor, no se ha notificado resolución de ejecución coactiva.

Que en ese sentido, procede revocar la resolución la apelada en el extremo referido a la aplicación del régimen de gradualidad, a efecto que la Administración verifique si resulta de aplicación a la recurrente el referido régimen, para cuyo efecto debe verificar si los ingresos netos de la recurrente en el ejercicio anterior

¹⁹ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Op. Cit., p. 240.

²⁰ Según la constancia de notificación de la citada esquela (foja 1), ésta fue depositada el 21 de noviembre de 2022 en el buzón electrónico asignado a la recurrente, de conformidad con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, por lo que dicha notificación se encuentra arreglada a ley.



Tribunal Fiscal

N° 08082-5-2024

al que incurrió en la infracción (2021) no superaron las 150 UIT, y, en su caso, verificar si procede aplicar alguna rebaja; y, se confirma la resolución apelada en lo demás que contiene.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente.

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución N° XXXXXXXXXXXXXXX de 5 de junio de 2023 en el extremo del régimen de gradualidad, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"El artículo 13-B del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 000078-2021-SUNAT, es aplicable en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del citado código, por infracciones por no presentar declaraciones que contienen la determinación de la deuda tributaria vinculadas además del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a otros tributos distintos del Impuesto a la Renta".

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

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

FLORES PINTO
VOCAL

FALCONÍ GRILLO
Secretario Relator
AC/FG/spb.

Nota: Documento firmado digitalmente