

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Cuándo se configura la infracción por declarar cifras o datos falsos?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Aplicación práctica de la Determinación Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (Parte I)	I-7
	Pérdidas extraordinarias en tiempos de desastres naturales y prórroga de vencimientos de las declaraciones juradas	I-11
	Aspectos a considerar en la Declaración Jurada Informativa Reporte Maestro y Reporte País por País	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Compensación de pérdidas	I-18
	Impuesto general a las ventas	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	¿Las "retenciones asumidas" pagadas fuera de los plazos establecidos configura la infracción del artículo 178 numeral 4 del C.T.?	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Región Selva	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



¿Cuándo se configura la infracción por declarar cifras o datos falsos?

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la determinación - 3. ¿Cuáles son las conductas infractoras que están tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario? - 4. ¿Cuál es la sanción aplicable? - 5. ¿Cómo se calcula la sanción tributaria contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario? - 6. ¿Existe un monto mínimo para la sanción tributaria contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario? - 7. La discrecionalidad en la rebaja de las sanciones - 8. Régimen de gradualidad aplicable por parte de la SUNAT: una manifestación de la discrecionalidad



RESUMEN

Una de las infracciones que se presentan de manera recurrente dentro del ámbito tributario es la consignada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la cual sanciona el hecho de que el contribuyente haya efectuado cambios en el contenido de su declaración jurada y estos originen la existencia de cifras o datos falsos, ya sea al utilizar créditos o saldos de manera indebida o incrementar algún tributo omitido, y se determinen montos a pagar a favor del fisco.

El análisis del presente trabajo apunta a identificar la forma en la cual se puede configurar esta infracción y la manera en la cual se determina la sanción respectiva.

Palabras clave: datos falsos / rectificatoria / crédito indebido / tributo omitido / saldo indebido / pérdida indebida

Recibido: 20-02-19

Aprobado: 21-02-19

Publicado en línea: 04-03-19



ABSTRACT

One of the infractions that appear recurrently within the tax sphere is that set forth in numeral 1 of article 178 of the Tax Code, which sanctions the fact that the taxpayer has made changes in the content of his affidavit and these originate the existence of false figures or data, either by using credits or balances in an improper manner or by increasing any omitted tax, and determining amounts to be paid in favor of the treasury.

The analysis of this work aims to identify the way in which this infraction can be configured and the manner in which the respective sanction is determined.

Keywords: false data / rectification / undue credit / tax omitted / undue balance / undue loss

Title: When is the infraction configured by declaring false figures or data?

1. Introducción

Dentro de las diversas obligaciones tributarias a cargo de todo contribuyente, observamos una que está vinculada con la presentación de declaraciones juradas, ya sean estas de carácter informativo como también las de tipo determinativo.

En el caso específico de las declaraciones de tipo determinativo, es el propio contribuyente quien verifica la obligación a su

cargo, señala la base imponible, aplica la tasa que de acuerdo a ley le corresponde y obtiene un resultado, el cual puede estar representado por un tributo a favor del fisco, como también puede ser el de la obtención de un saldo o crédito a su favor, que puede aplicarlo contra el mismo tributo en próximas declaraciones o solicitar su devolución ante el fisco.

Es dentro de este campo donde pueden presentarse situaciones en las cuales el propio contribuyente, al realizar modificaciones a su declaración jurada ya presen-

tada, puede incrementar el tributo que le corresponda pagar al fisco, como también realizar una rectificación para considerar una disminución del saldo a su favor.

La rectificación a la declaración jurada presentada al fisco por parte del contribuyente puede acarrear la generación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por existir cifras o datos falsos.

El motivo del presente informe está orientado a identificar los supuestos en los cua-

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

les se configura la infracción aludida, el monto que corresponda pagar, así como los mecanismos diseñados para aplicar la gradualidad en el caso de la subsanación por parte del contribuyente.

2. El cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la determinación

Apreciamos que el texto del artículo 59 del Código Tributario regula la determinación de la obligación tributaria, precisando en el literal a) del citado artículo que, por el acto de la determinación de la obligación tributaria, **el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo**. Lo antes mencionado debe estar reflejado en una declaración jurada.

En concordancia con lo señalado anteriormente, observamos que el primer párrafo del acápite 88.1 del artículo 88 del Código Tributario, precisa 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.

Apreciamos lo siguiente:

En nuestro sistema tributario prevalece, en relación a la obligación de presentar declaraciones juradas, el denominado sistema de autoliquidación: es decir, que la determinación de la obligación tributaria se encomienda al sujeto pasivo quien debe realizar la misma y presentarla a la Administración Tributaria a través de una declaración jurada según los requisitos y condiciones que ésta señale¹.

Conforme lo indica **BRAVO CUCCI**, “**se conoce como determinación de la obligación tributaria, al acto jurídico por el cual se declara la realización de un hecho imponible y su efecto jurídico, la obligación tributaria en general y abstracta.**

Dicho acto jurídico puede ser de parte, cuando quien lo realiza es el propio sujeto pasivo (autodeterminación), o puede tratarse de uno administrativo (determinación de oficio), si es realizado por el acreedor tributario, o por su Administración Tributaria, en caso de estar facultada para ello².

1 LUJÁN ALBURQUEQUE, Luis; ALVA MATTEUCCI, Mario; ALVARADO GOICOCHEA, Enrique; CAIÑA VELA, Javier; FARFÁN FALCÓN, Luis; LEGUÍA LOAYZA, Maribel; ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa; PACHERRES RECUAY, Ana y VERA-TUDELA, RODRIGUEZ, Hosanna. *Infracciones y Sanciones del Código Tributario. Tomo I*, Lima: Estudio Caballero Bustamante, 2004, p. 497.

2 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZA, Walker; BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. *Código Tributario. Doctrina y comentarios*, 4.º ed., edición actualizada y comentada, vol. I, Lima: Pacífico Editores, 2016, p. 94.

En relación con lo indicado en los párrafos anteriores, observamos que la Declaración Jurada que el contribuyente presente, en donde determine la obligación tributaria a su cargo, debe reflejar la información correcta en cuanto a la determinación del tributo, de tal manera que no puede contener errores.

Por ello, tengamos en cuenta lo siguiente:

El deudor tributario está vinculado a una serie de obligaciones tributarias, y en varias oportunidades puede confundir el cumplimiento de muchas de ellas, exponiéndose a cometer infracciones tributarias de diferente naturaleza, lo que conlleva a cumplir además con el procedimiento de cálculo de la multa por la infracción cometida o detectada por la Administración Tributaria³.

De este modo, para poder subsanar cualquier posibilidad de error en los datos que se reflejan en la declaración jurada y que traen como consecuencia que existan inconsistencias en la información que la respalda, existen las declaraciones rectificatorias, cuya finalidad es corregir dichos datos y así contar con información clara y real, lo que ayudará a determinar correctamente la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Es precisamente, en este tipo de situaciones, cuando el contribuyente cumple con presentar una declaración jurada rectificatoria, donde corrige la información que la sustenta y pueden presentarse los supuestos señalados en el texto del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, los cuales serán desarrollados más adelante.

No olvidar lo siguiente:

El numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario exige que el contribuyente o responsable cumpla con una correcta liquidación de los tributos, es decir, una exacta determinación de las obligaciones tributarias de pago contenida y presentada en las declaraciones juradas. Por ello, esta infracción comprende un conjunto de conductas o actos tipificados como infracciones que son cruciales para cumplir correctamente con la obligación de pago del tributo sobre una base imponible cierta y no falsa.

En ese sentido, veamos las descripciones de las conductas que constituyen infracciones ya que ellas determinan una equivocada determinación de la obligación de pago del tributo, luego veremos las sanciones así como las reglas especiales de sus cálculos, y finalmente las reglas para acogerse al régimen de gradualidad⁴.

Finalmente, debemos indicar que

[...] para la configuración de esta particular infracción, es indiferente que el administrado haya procedido con dolo o negligencia. Se

3 ALVA MATTEUCCI, Mario y FLORES GALLEGOS, Jorge. “¿Conoce usted las sanciones tributarias más frecuentes aplicadas por la SUNAT? (Parte final)”, informe publicado en la revista Actualidad Empresarial correspondiente a la primera quincena de setiembre de 2014, p. 1-4.

4 ALVA MATTEUCCI, Mario y FLORES GALLEGOS, Jorge, ob. cit. p. 1-4.

actúa con dolo cuando el deudor —de modo consciente y voluntario— omite declarar ciertos ingresos afectos a los impuestos por ejemplo. En cambio, se actúa con negligencia cuando el deudor —por descuido— no declara ingresos gravados⁵.

3. ¿Cuáles son las conductas infractoras que están tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario?

Cabe indicar que estas infracciones se encuentran detalladas en los distintos numerales del artículo 178 del Código Tributario. Observamos que la infracción más reiterada que cometen los contribuyentes está consignada en el numeral 1, la cual será materia de desarrollo exhaustivo a continuación.

El numeral 1 artículo 178 del Código Tributario que está vigente y fuera modificado por el Decreto Legislativo N.º 1311 es el siguiente:

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

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

Si se efectúa una labor de separación de las acciones y conductas que se encuentran inmersas dentro del texto que antecede podemos apreciarlo del siguiente modo:

¿Cuáles son las conductas que son consideradas infracciones de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario?

No incluir en las declaraciones juradas

- Ingresos
- Remuneraciones
- Retribuciones
- Rentas
- Patrimonio
- Actos gravados
- Tributos retenidos o percibidos

Que influyan en la determinación y el pago⁶ de la obligación tributaria

Van...

5 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZA, Walker; BRAVO CUCCI, Jorge Antonio, ob. cit. p. 1283.

6 Este es un agregado realizado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1311.

...Vienen

¿Cuáles son las conductas que son consideradas infracciones de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario?

Aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos	Que generen <ul style="list-style-type: none"> • aumentos indebidos de saldos, • pérdidas tributarias o • créditos a favor del deudor tributario.
Declarar: Cifras o datos falsos Omitir: Circunstancias en las declaraciones	Que generen la obtención indebida de <ul style="list-style-type: none"> • notas de crédito negociables u • otros valores similares.

Es interesante precisar que

[...] debemos observar que todos aquellos supuestos se implican, no tienen una relación de causa o efecto excluyentes; es decir, el hecho mismo de no incluir ingresos en las declaraciones no solo puede influir en la determinación de la obligación del pago del tributo, sino que además puede generar saldos indebidos o pérdidas tributarias. Así como la obtención de notas de crédito negociables que puede suceder en el cumplimiento de la obligación del IR, lo mismo puede ocurrir por el hecho de aplicar tasas o coeficientes diferentes al que corresponde al deudor tributario conforme al mandato de la norma tributaria.

En ese sentido, y en todos los casos posibles, el hecho de declarar cifras o datos falsos, o de omitir circunstancias en las declaraciones, va a conllevar una incorrecta o falsa determinación de la obligación de pago del tributo. Esto puede generar créditos indebidos a favor del deudor tributario que puedan conllevar a obtener irregularmente notas de créditos⁷.

De presentarse los supuestos antes indicados, el contribuyente obtendría un beneficio que no le correspondería y estaría reflejado en el no pago de los tributos que están a su cargo, perjudicando de este modo a la recaudación tributaria al afectar sus declaraciones juradas.

4. ¿Cuál es la sanción aplicable?

Al efectuar una revisión a las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias que forman parte anexa del Código Tributario, apreciamos que en este punto las sanciones ya sean cometidas por el contribuyente o detectadas por parte del fisco toman como referencia a un porcentaje del tributo omitido y no están relacionadas con un porcentaje de la unidad impositiva tributaria (UIT).

De este modo, la sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del

artículo 178 del Código Tributario toma en cuenta un porcentaje del tributo por pagar omitido, al igual que en el caso de montos obtenidos indebidamente de presentarse el caso en el cual hubiera operado una devolución por parte de la Administración Tributaria a favor del contribuyente.

Ello se puede apreciar en el siguiente cuadro:

Sanciones por las infracciones tributarias	
Monto porcentual	Parámetro utilizado
50 %	Del tributo por pagar omitido ⁸
100 %	Del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución

A raíz de la modificatoria efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1311, se han eliminado a partir del 31 de diciembre del 2016, como parámetros a utilizar para determinar la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, a los siguientes:

- **La referencia del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente**

A la cual se le aplicaba una sanción equivalente a una multa considerando el 50 % sobre dicho saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente

- **La pérdida indebidamente declarada**

Respecto a la que se aplicaba el 15 % sobre el monto de la pérdida indebidamente declarada

Estos últimos dos parámetros están vigentes y son aplicables solo a las infracciones cometidas hasta el 30 de diciembre del 2016.

Sin embargo, a raíz de la publicación del Decreto Legislativo N.º 1422 en el diario oficial *El Peruano* el 13 de setiembre del 2018 y vigente a partir del 14 de setiembre del 2019 se incluyeron estos conceptos nuevamente, pero en un nuevo numeral, específicamente en el numeral 9 del artículo 178 del Código Tributario, el cual será desarrollado posteriormente.

5. ¿Cómo se calcula la sanción tributaria contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario?

La configuración de la infracción tributaria contenida en el numeral 1 del artículo

178 del Código Tributario, puede ser detectada por

- el propio contribuyente;
- el responsable, que se manifiesta como agente de retención o agente de percepción; y
- la propia administración tributaria, cuando notifique tal hecho induciendo a que se rectifique la declaración jurada presentada.

La manera en la cual se manifiesta la configuración de la infracción aludida anteriormente, es a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, en donde se observe un monto inicial de tributo por pagar y posteriormente un incremento en el monto del mismo.

Aquí es importante revisar el texto de la nota 21⁹ que figura en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, el cual es aplicable a contribuyentes que generan rentas de tercera categoría en el Impuesto a la Renta¹⁰.

La nota 21 contiene las reglas aplicables para poder determinar el cálculo de la sanción que se aplica a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

La referida nota indica lo siguiente:

El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse.

En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los periodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Adicionalmente en el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del impuesto extraordinario de solidaridad e impuesto a la renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100 % del tributo por pagar omitido.

a) Regla contenida en el primer párrafo de la nota 21

De este modo, si se desea calcular el monto de la multa, lo primero que se debe verificar es cuál el **monto del tributo declarado** y luego se revisa la declaración jurada rectificatoria, en donde aparece el **tributo que se debió declarar**.

En este tipo de supuesto podrían estar los tributos municipales, como es el caso del impuesto predial, el impuesto vehicular, el impuesto a las apuestas, el impuesto a

⁸ En el caso del tributo por pagar omitido, debe reflejarse necesariamente en un monto a pagar a favor del fisco. Ello implica que, en el caso que un contribuyente, tenga una omisión en un tributo que se ve reflejada en la declaración jurada rectificatoria, incrementando el monto del mismo, no se aplicará la sanción señalada en la tabla de infracciones y sanciones, si el propio contribuyente tiene un saldo a su favor respecto del mismo tributo que está rectificando, con lo cual si el crédito es mayor que el tributo omitido, no existirá comisión de la infracción y por ende tampoco existirá sanción aplicable.

⁹ La nota 21 al igual que otras notas, se encuentra insertada en la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, la cual forma parte anexa del referido texto normativo.

¹⁰ Allí se indica que la Tabla I es aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario. Dicho nombre fue modificado por la Segunda Disposición complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N.º 1270, el cual fuera publicado en el diario oficial *El Peruano* el 20-12-16.

⁷ ALVA MATTEUCCI, Mario y FLORES GALLÉGOS, Jorge, ob. cit., p. 1-4.

los espectáculos públicos no deportivos o el impuesto a los juegos.

En todos ellos, se verificaría simplemente la existencia de un saldo a favor de la Administración Tributaria municipal, producto de las rectificaciones que se produzcan a la declaración jurada originalmente presentada. Sobre dicho monto se aplicará el parámetro del 50 % sobre el monto del tributo omitido.

b) Regla contenida en el segundo párrafo de la nota 21

De manera particular y en el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, aparte de realizar la comparación entre el **monto del tributo declarado y el tributo que se debió declarar**, se debe verificar si existe una diferencia a favor del fisco.

De ser así, sobre dicho monto se le aplican los siguientes conceptos, de corresponder:

- los saldos a favor de los periodos anteriores
- las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores
- los pagos anticipados
- otros créditos y las compensaciones efectuadas

En caso que, al efectuar la aplicación de los conceptos antes indicados contra el impuesto omitido, que se consignó en la declaración jurada rectificatoria, sean mayores que el impuesto omitido, no se habrá configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Solo en el caso que, al aplicar los conceptos antes señalados, contra el impuesto omitido sean menores a este, allí sí se habría configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que existirá pago de tributo.

Es pertinente indicar que la aplicación de los conceptos antes señalados no estaba permitida en el texto de la nota 21, antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo N.º 1311.

Prueba de lo que mencionamos anteriormente se puede apreciar en la parte pertinente del texto de la referida nota 21 (antes de su modificatoria), donde se indicaba lo siguiente:

Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Con este criterio, que solo está vigente para las infracciones que se cometieron hasta el 30 de diciembre del 2016, la Administración Tributaria casi siempre podía recaudar un mayor monto de multas, toda vez que lo que interesaba realmente era determinar

solo el tributo omitido o el saldo indebidamente consignado, para que se configure la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

La doctrina indicaba en el año 2004 una crítica sobre la aplicación de la nota 21, al indicar que

[...] resulta discutible pues en términos efectivos considerando la aplicación de tales conceptos pueden existir casos donde se aplique sanción aunque no exista perjuicio financiero efectivo para el fisco, por ejemplo, cuando luego de efectuada la correspondiente rectificatoria no existiera diferencia de impuestos a su favor precisamente por la existencia de un saldo a favor del IGV¹¹.

c) Regla contenida en el tercer párrafo de la nota 21

En el caso particular que el contribuyente hubiera cometido la omisión de declarar dentro de la base imponible de

- las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud¹²,
- los pagos al Sistema Nacional de Pensiones¹³,
- el impuesto extraordinario de solidaridad¹⁴,
- el impuesto a la renta de quinta categoría por trabajadores no declarados.

En todos los casos antes indicados, la multa será equivalente el 100 % del tributo por pagar omitido. Si se observa, el castigo que se aplica es más elevado, toda vez que está en juego montos de dinero que tienen un destino específico, el cual está orientado a proveer de servicios de salud de los trabajadores, los montos que están destinados a la jubilación del personal, al igual que los montos de las retenciones por quinta categoría, los cuales constituyen el pago del impuesto a la renta por parte de los trabajadores por los montos que perciben por rentas de trabajo.

6. ¿Existe un monto mínimo para la sanción tributaria contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario?

Conforme lo indica la cuarta nota sin número de la Tabla I del Código Tributario

Las multas no podrán ser en ningún caso menores al 5 % de la UIT cuando se determinen en función al tributo por pagar omitido, tributo no retenido o no percibido, no pagado, no entregado, el monto aumen-

¹¹ LUJÁN ALBURQUEQUE, Luis; ALVA MATTEUCCI, Mario; ALVARADO GOICOCHEA, Enrique; CAIÑA VELA, Javier; FARFÁN FALCÓN, Luis; LEGUIA LOAYZA, Maribel; ORTEGA SALAVARRIA, Rosa; PACHERRES RECUIA, Ana y VERA-TUDELA, RODRIGUEZ, Hosanna, *Infracciones y Sanciones del Código Tributario*. Tomo I, Lima: Estudio Caballero Bustamante, 2004, p. 502.

¹² Son los aportes a ESSALUD.

¹³ Que administra la Oficina de Normalización Previsional (ONP).

¹⁴ El Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), fue derogado por el artículo Único de la Ley N.º 28378, la cual fue publicada en el diario oficial El Peruano el 10 de noviembre del 2004 y vigente a partir del 1 de diciembre del 2004.

tado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos¹⁵.

Veamos lo siguiente. En el año 2019 la unidad impositiva tributaria es S/ 4,200 y el 5 % de esta equivale a S/ 210.

Si, por ejemplo, un contribuyente efectúa una rectificatoria del IGV de un determinado periodo y obtiene como resultado un tributo omitido equivalente a S/ 100, el 50 % de este monto es S/ 50; pero al realizar la comparación con el monto mínimo que es el 5 % de la UIT, apreciamos que S/ 50 es inferior a S/ 210, motivo por el cual se debe tomar en cuenta el monto mayor.

De esta manera, la base sobre la cual se debe aplicar la gradualidad es S/ 210.

Situación distinta sería si el contribuyente efectúa la rectificatoria del IGV de un periodo determinado. Obtendría como resultado un tributo omitido equivalente a S/ 800, el 50 % de este monto es S/ 400; pero al realizar la comparación con el monto mínimo que es el 5 % de la UIT, apreciamos que S/ 400 es superior a S/ 210, motivo por el cual se debe tomar en cuenta el monto mayor.

De esta manera, la base sobre la cual se debe aplicar la gradualidad es S/ 400.

En ambos casos, aún falta la aplicación del régimen de gradualidad para determinar el monto final de pago de la multa rebajada a cargo del contribuyente infractor.

7. La discrecionalidad en la rebaja de las sanciones

Por medio de la discrecionalidad, la Administración Tributaria puede tomar la decisión de rebajar las sanciones a los infractores, siempre que ello cuente con un marco normativo que le autorice a poder aplicarla y no se constituya en un mecanismo de arbitrariedad.

Con respecto a la discrecionalidad apreciamos la opinión de **BRAVO CUCCI** cuando indica que

[...] es preciso afirmar que el establecimiento de potestades discrecionales a favor de la administración no supone la posibilidad que las mismas puedan ser ejercidas sin limitación o justificación alguna, sino que tal ejercicio se sujeta a la Constitución, a los principios generales del Derecho y sobre todo a aquellos que emanan del reconocimiento del Estado como uno social y democrático de Derecho¹⁶.

En este tema, **VILLANUEVA GUTIERREZ** menciona que **“la discrecionalidad, definitivamente, debe de enmarcarse dentro de la ley y la Constitución; es más, yo diría que dentro del principio de juridicidad**

¹⁵ La cuarta nota sin número de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, fue modificada por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1311.

¹⁶ BRAVO CUCCI, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*. 5.º ed., Lima: Jurista editores, 2015, p. 405.

que está reconocido en la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁷.

El sustento de la no aplicación o rebaja de sanciones por la SUNAT parte de la facultad de discrecionalidad con que cuenta, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 82° y 166° del Código Tributario.

En dichos dispositivos se menciona que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias. Asimismo, puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, determinando para ello la forma, condiciones, parámetros o criterios objetivos, así como determinar tramos menores al monto de la sanción establecida.

8. Régimen de gradualidad aplicable por parte de la SUNAT: una manifestación de la discrecionalidad

En el punto anterior desarrollamos el tema de la discrecionalidad. En el presente analizaremos la Resolución de Superintendencia donde se aprueban regímenes de gradualidad de las sanciones, como es el caso de la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT aún vigente y con modificaciones, respecto de las infracciones señaladas en el Código Tributario.

En el caso específico de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, apreciamos que por medio del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N.° 180-2012/SUNAT, se incorporó el artículo 13-A al Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT.

En el artículo 13-A mencionado anteriormente, se establecen dos criterios que serán utilizados para proceder con la rebaja de la sanción aplicable y está relacionado con la subsanación realizada por el propio contribuyente infractor.

Previamente debemos comprender que significa el término "subsanación". Para ello es necesario revisar lo señalado por los primeros párrafos del numeral 13.7 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/SUNAT, en donde indica lo siguiente:

La subsanación es la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previos en los anexos respectivos la cual puede ser voluntaria o inducida.

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

Esta subsanación puede ser voluntaria o inducida.

- Voluntaria:** Cuando es el propio infractor quien realiza la subsanación de la infracción, corrigiendo de algún modo la información que aparece en su declaración jurada e incorporando la información que determine un mayor pago de tributos a favor del fisco.
- Inducida:** Cuando el infractor recibe algún tipo de requerimiento por parte del fisco, a través del cual le exige la subsanación de la infracción tributaria, corrigiendo la información contenida en la declaración jurada presentada originalmente por el contribuyente.

Al efectuar una revisión detallada del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, observamos que resulta aplicable a la sanción de multa por la infracción cometida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

En este sentido, el numeral 1 del artículo 13-A indica que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa, conforme se desarrolla a continuación:

1. Descuentos con la subsanación voluntaria

El primer tramo: 95 % de descuento (con subsanación)

El literal a) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad considera un primer tramo de descuento sobre la multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

En este primer tramo se indica que la multa será rebajada en un noventa y cinco por ciento (95 %) si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.

2. Descuentos con la subsanación inducida

El segundo tramo: 70 % de descuento (con subsanación inducida en la etapa de fiscalización)

El literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad considera un segundo tramo de descuento sobre la multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

De esta manera, el literal b) indica que la multa será rebajada en un setenta por ciento (70 %) si cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscaliza-

ción, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75¹⁸ del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que se presenten los siguientes supuestos:

- Se cumpla con la cancelación del tributo¹⁹, en cuyo caso la rebaja será de noventa y cinco por ciento (95 %).
- Se cuente con un fraccionamiento aprobado²⁰, en cuyo caso la rebaja será de ochenta y cinco por ciento (85 %).

El tercer tramo: 60 % de descuento (con subsanación inducida en cobranza)

El literal c) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad señala que la multa será rebajada en un sesenta por ciento (60 %) sin exigencia de la subsanación, si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o resolución de multa, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117²¹ del Código Tributario respecto de la resolución de multa.

El cuarto tramo: 40 % de descuento (con subsanación inducida en la etapa de reclamación)

El literal d) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, menciona que la multa será rebajada en un cuarenta por ciento (40 %) si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación

¹⁸ Según el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, el fisco es quien determina el plazo, el cual no puede ser inferior a los tres (3) días hábiles.

¹⁹ El numeral 13.9 del artículo 13 del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, define a la "Cancelación del Tributo" del siguiente modo: "Es el pago íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el mismo que para la aplicación de los porcentajes de rebaja del artículo 13-A, debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificatorios y los intereses respectivos calculados hasta el límite de la cancelación".

²⁰ Aquí existe un error típico en los contribuyentes, muchos de los cuales consideran que la sola presentación de la solicitud de fraccionamiento ya les permite acceder al descuento de la sanción, cuando en realidad se debe esperar a tener una respuesta positiva, en la cual la Administración Tributaria dé por aprobada la solicitud de fraccionamiento. Según lo indica en numeral 13.9 del artículo 13 del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, se define al término "fraccionamiento aprobado" del siguiente modo: "A la solicitud presentada por el deudor tributario al amparo del artículo 36 del Código Tributario, aprobada por la SUNAT, para fraccionar el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar, el mismo que para la aplicación de los porcentajes de rebaja del artículo 13-A, debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificatorios y los intereses respectivos".

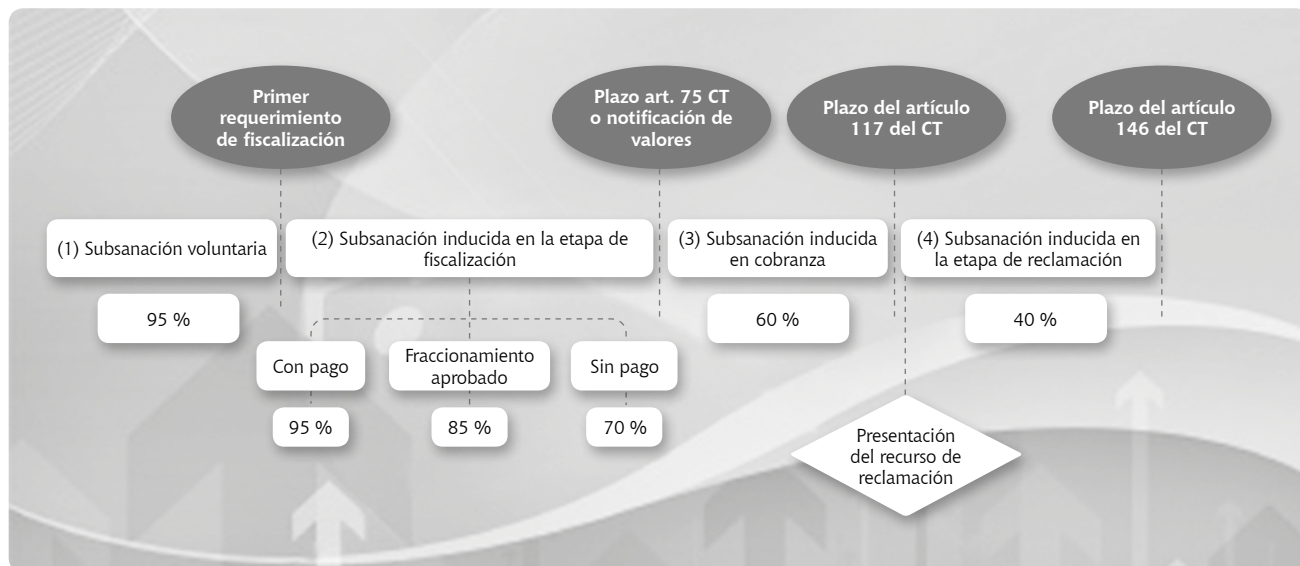
²¹ El plazo es de siete (7) días hábiles para que el contribuyente cumpla con el pago de la deuda.

¹⁷ CHAU QUISPE, Lourdes y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. El procedimiento de fiscalización de la SUNAT. Dialogo entre los autores antes mencionados. Revista Foro Jurídico. N.° 7, 2007. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: [http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/articulo/download/18478/18718] (consultado el 19-02-19).

y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos²².

¿Qué sucede si se realiza una subsanación parcial?

El último párrafo del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, señala que la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.



Se ha tomado como referencia una imagen obtenida del portal de la SUNAT, que grafica de manera clara la aplicación de la gradualidad de la sanción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del código Tributario. Fuente: [http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/declaracion-y-pago-empresas/infraziones-y-sanciones-vinculadas-con-la-declaracion-y-pago-empresas/6715-02-multa-por-declaracion-de-cifras-y-o-datos-falsos] (consultado el 21-02-19).

Aplicación práctica

A efectos de poder apreciar cómo se calcula una multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, hemos tomado en cuenta una declaración jurada presentada por un contribuyente que posteriormente rectifica los datos de la misma, en donde se aprecia que disminuye el crédito fiscal consignado inicialmente, a la vez que incrementa el impuesto resultante y también incrementa las percepciones y retenciones de periodos anteriores, conforme se apreciará en el cuadro que se muestra más adelante.

Primer caso: no se puede utilizar los saldos o créditos

	DDJJ Original PDT 621 (Periodo 1)	DDJJ Rectificatoria PDT 621 (Periodo 2)	
Débito fiscal	4,100	4,100	
Crédito fiscal	(1,600)	(900)	
Impuesto resultante o saldo a favor	2,500	3,200	700
Saldo periodo anterior	(650)	(650)	
Percepciones del periodo	(600)	(600)	
Percepciones de periodos anteriores	(300)	(500)	
Retenciones del periodo	(500)	(500)	
Retenciones de periodo anteriores	(400)	(500)	
Impuesto por pagar	50	450	

MULTA (Por las infracciones cometidas hasta el 30-12-16)
 (Impuesto determinado DDJJ rectificatoria-Impuesto determinado DDJJ original) X 50 %
 (3200 - 2500) X 50 % = 700 X 50 % = 350

²² El primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario indica que el plazo para que se presente el recurso de apelación contra la Resolución que resuelve la reclamación es dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación. Ello implica que el Régimen de Gradualidad aplicable a las Infracciones del Código Tributario solo puede utilizarse hasta antes que se presente el recurso de apelación para que lo resuelva el Tribunal Fiscal.

Se aprecia que para el calculo de la multa no existe la posibilidad de aplicar los saldos o créditos consignados en la declaración jurada por el contribuyente, debido a que solo se analiza el impuesto resultante y no el impuesto a pagar.

Sobre esta multa es pertinente indicar que se debe verificar el momento en el cual se ha cumplido con la subsanación, ya sea esta voluntaria por el propio contribuyente o inducida por el fisco, para poder identificar el porcentaje de gradualidad que corresponde, para efectos de poder cumplir con el pago de la multa ante la Administración Tributaria.

Segundo caso: sí se puede utilizar los saldos o créditos

	DDJJ Original PDT 621 (Periodo 1)	DDJJ Rectificatoria PDT 621 (Periodo 2)	
Débito fiscal	1,750	2,100	
Crédito fiscal	(1,300)	(1,300)	
Impuesto resultante o saldo a favor	450	800	350
Saldo periodo anterior	0	0	
Percepciones del periodo	(400)	(400)	
Percepciones de periodos anteriores	0	0	
Retenciones del periodo	(800)	(800)	
Retenciones de periodo anteriores	(300)	(300)	
Impuesto por pagar	0	0	

No hay multa

Se aprecia que en la declaración jurada rectificatoria, al igual que en la declaración jurada original, no existe impuesto por pagar, toda vez que se han aplicado los saldos o créditos existentes, ello por indicación expresa de la nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

El ejemplo antes mencionado se aplica a la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cometida a partir del 31 de diciembre del 2016, como consecuencia de la modificatoria realizada por el Decreto Legislativo N.º 1311.