



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

EXPEDIENTE N° : 5628-2006
INTERESADO : VIUDA DE MARIÁTEGUI E HIJOS S.A.
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 1 de diciembre de 2009

Vista la apelación interpuesta por **VIUDA DE MARIÁTEGUI E HIJOS S.A.**, con Registro Único de Contribuyente N° 20100107563, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140004900 de 31 de marzo de 2006, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Multa N° 011-002-0010470, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración manifiesta que el 18 de marzo de 2005 la recurrente presentó la declaración jurada correspondiente al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005, determinando por tal concepto un monto de S/. 2 171,00, sin embargo el 12 de diciembre del mismo año rectificó la referida declaración, liquidando esta vez un importe ascendente a S/. 10 443,00, lo que acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que señala que el coeficiente aplicable para calcular el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005, corresponde al obtenido de la división del impuesto calculado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, (S/. 67 517,00) entre los ingresos netos de dicho año (S/. 6 639 685,00), resultando un coeficiente de 0,0102 y no de 0.0101 como señala la recurrente en su reclamación.

Que la recurrente sostiene que el 18 de marzo de 2005, mediante Formulario 621 con Número de Orden 2155744-18, presentó la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005, y que por un error involuntario aplicó un factor que fue obtenido sobre la base del impuesto calculado y los ingresos netos consignados en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y no de los indicados en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 como correspondía, por lo que el 8 de abril del mismo año rectificó la referida declaración, cancelando posteriormente el total del importe resultante.

Que 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, aplicable al caso de autos, establecía que constituía infracción el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyen en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, infracción que se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario aprobada por el citado decreto legislativo.

Que el cuarto y quinto párrafos del artículo 88° del citado código, modificados por Decreto Legislativo N° 953, disponen que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, y que vencido éste la declaración podrá ser rectificada,



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

dentro del plazo de prescripción; agrega que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación.

Que mediante Formulario 621 Número de Orden 2155744, recibido el 18 de marzo de 2005, la recurrente presentó la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005 (foja 34), en la que consignó como base de cálculo el importe de S/. 1 033 951,00 y un pago a cuenta de S/. 2 171,00, al haber aplicado sobre dicha base el coeficiente de 0,0021.¹

Que posteriormente, el 12 de diciembre de 2005, con Formulario 621 Número de Orden 2177781 (foja 35), la recurrente rectificó la declaración antes anotada determinando esta vez un pago a cuenta de S/. 10 443,00, siendo preciso anotar que habida cuenta que con dicha declaración se liquidó una mayor obligación tributaria a la originalmente determinada, la misma surtió efecto inmediatamente, de conformidad con el artículo 88° del Código Tributario, correspondiendo dilucidar a continuación si con la presentación de tal declaración rectificatoria se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que a fin de resolver dicha controversia, mediante Informes Nº 008-2009-EF/41.09.1 y 009-2009-EF/41.09.1 de fechas 16 de marzo y 2 de abril de 2009 se solicitó a la Sala Plena del Tribunal Fiscal la reconsideración del Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena de fecha 5 de marzo de 1998, en el que se acordó que se incurre en la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario cuando el deudor tributario hubiese presentado una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación tributaria.

Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2009-09 de fecha 21 de mayo de 2009 se acordó que: *"Procede reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena de fecha 5 de marzo de 1998, referido a la comisión de la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario cuando el deudor tributario hubiese presentado una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, de acuerdo con lo establecido por los numerales 6.1 y 6.2 del Acuerdo adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-02"*, debido a la existencia de consideraciones distintas a las analizadas en el Acuerdo de fecha 5 de marzo de 1998 que permiten sostener que con la presentación de dicha declaración rectificatoria no se acredita la comisión de la anotada infracción, y a que la mayoría de vocales del Tribunal Fiscal que actualmente lo conforman no suscribieron la mencionada acta.

Que para efecto de la referida reconsideración se han suscitado dos posiciones, una que señala 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 no 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 Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, y otra que considera lo contrario.

Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2009-17 de fecha 20 de octubre de 2009 se adoptó en mayoría la segunda de las posiciones –confirmando el criterio contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena de fecha 5 de marzo de 1998–, de acuerdo con los fundamentos que a continuación se reproduce:

"De acuerdo con lo dispuesto por el ordenamiento tributario, además de la obligación tributaria sustancial –que nace como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible previsto por la norma– se han establecido deberes de colaboración que son de cargo de los administrados. Estos deberes forman parte del denominado derecho tributario formal y pretenden facilitar el control por parte del ente fiscal respecto del nacimiento de la obligación tributaria, de una exacta determinación del tributo y de su efectivo

¹ Debe mencionarse que si bien la recurrente señala que el 8 de abril de 2005 presentó una declaración rectificatoria respecto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de febrero de 2005, de la revisión del Formulario 621 con Número de Orden 2156803, presentado en esa fecha, no se advierte que aquella haya modificado la liquidación efectuada en la declaración original por tal concepto.



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

cumplimiento. Dos de los deberes formales establecidos por nuestro ordenamiento son los de declarar y determinar la obligación tributaria.

Según lo previsto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de determinación de la obligación tributaria: a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, el artículo 60° del mismo Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.

En relación con la declaración efectuada por el deudor tributario, el artículo 88° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 953², prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Agrega dicha norma que los deudores tributarios deben consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, y que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada.

Asimismo, la anotada norma señala que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser sustituida dentro del plazo establecido para su presentación y que una vez vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, y en caso contrario, surtirá efecto si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación, la Administración Tributaria no emitiese pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

El deber de declarar –en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso– es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria³. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente⁴, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste “en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”⁵.

De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado,

² Publicado el 5 de febrero de 2004.

³ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

⁴ 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.467.

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



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponible declarados por éste⁶.

Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda⁷. Así, los hechos imponible declarados sirven de base para la autoliquidación.

En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago⁸, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, con el fin de inducir al correcto cumplimiento de estos deberes dada su relevancia en la satisfacción de la obligación tributaria, nuestro ordenamiento ha tipificado como infracción ciertas conductas que importan su inobservancia⁹, y por tanto dificultan la labor de control de la Administración Tributación respecto al cumplimiento de la obligación tributaria.

Así, el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario¹⁰ tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, "No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares"¹¹.

De acuerdo con la norma en mención, constituye infracción omitir declarar información o declarar información falsa que incida en la determinación de la obligación tributaria, como es la relativa a la realización del hecho imponible y su base imponible.

Ahora bien, teniendo en cuenta que lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario prevé en su artículo 88º que aquél debe consignar en su 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 entiende que el sujeto

⁶ En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.

⁷ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

⁸ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.

⁹ Según el artículo 164º del Código Tributario, la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 165º del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

¹⁰ Modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

¹¹ Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, el artículo 178º en sus numerales 1) y 2) establecía lo siguiente: "Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

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

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



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

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, no basta la sola presentación del documento que contenga la declaración tributaria. Por el contrario, toda vez que la determinación de la obligación tributaria puede iniciarse mediante la declaración del deudor, anunciándose mediante ella el acaecimiento del hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía, es imperativo que ésta deba hacerse en forma correcta y sustentada¹².

Se aprecia entonces 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 aplicables¹³, 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.

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 determinativa¹⁴ 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 realidad¹⁵.

Ahora bien, la declaración determinativa presentada por el obligado no tiene carácter definitivo pues la ley prevé la posibilidad de que él mismo pueda modificarla a través de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, encontrándose latente además el ejercicio por parte de la Administración de su facultad de fiscalización o verificación a la que está sujeta dicha declaración¹⁶, pudiendo, de ser el caso, modificar la determinación realizada por el deudor.

En cuanto a la presentación y efectos de las declaraciones rectificatorias, el artículo 88° del Código Tributario prevé que vencido el plazo establecido para su presentación, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación en el caso que determine mayor obligación.

¹² Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, *Op. Cit.*, pp. 470 y ss.

¹³ Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, *Ibidem*. 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.

¹⁴ Ello es concordante con lo dispuesto por el artículo 42° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

¹⁵ En este sentido, véase: MONTERO TRABEL, José, *Op. Cit.*, p. 471.

¹⁶ En efecto, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa, en concordancia con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 75° del mismo Código. Asimismo, de acuerdo con el artículo 108° del anotado Código, después de la notificación, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando se detecten los hechos contemplados por el numeral 1) del artículo 178°, así como en los casos de convivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario; y cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, estando facultada a señalar cuáles son estos casos y a dictar el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos.



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

Dicha rectificación, realizada a través de una segunda declaración jurada¹⁷, tiene por finalidad corregir lo consignado en la primera declaración presentada, donde se determinó una obligación tributaria menor a la que correspondía, por haberse omitido datos relativos a su determinación o proporcionado datos inexactos o que no se correspondían con lo acaecido en la realidad. Esta declaración, según lo dispone el Código Tributario, surte efecto de manera inmediata al contener una mayor obligación tributaria.

En este caso, se tiene que el obligado al presentar la primera declaración jurada incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada, situación que queda evidenciada con la presentación de la declaración rectificatoria que corrige las omisiones o inexactitudes en los datos que contenía la primera, acreditándose de esta forma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, toda vez que con esta última declaración queda comprobado que no se incluyó en la declaración tributaria 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 se aplicó tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o se declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaron aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Así, 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 antes mencionada, la que se determina en forma objetiva de acuerdo con el artículo 165º del Código Tributario.

En el mismo sentido el Código Tributario al regular la cuantificación de la sanción así como la aplicación del régimen de incentivos reconoce la posibilidad de acreditar la referida infracción a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria. En efecto, las Tablas de Infracciones y Sanciones del citado Código prevén que la sanción bajo comentario se calculará en base al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, precisándose que en el caso de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, "el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio."¹⁸ Esto es, el tributo omitido o saldo u otro concepto similar determinado indebidamente puede obtenerse de la diferencia entre la declaraciones presentadas por el deudor tributario, como en el presente caso, entre la declaración original y la rectificatoria que determina mayor obligación tributaria.

Ello también se desprende de lo dispuesto por el artículo 179º del citado Código, que regula el régimen de incentivos aplicable a la sanción de multa impuesta por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º, toda vez que determina la rebaja de la sanción en función a la oportunidad en que el deudor cumple con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad, esto es, en la declaración jurada original.

En tal sentido, de una lectura conjunta de las normas que regulan los deberes de declarar y determinar la obligación tributaria así como la infracción y sanción prevista por su incumplimiento, cabe concluir que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario se acredita con la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine una mayor

¹⁷ Al igual que la declaración jurada original, la rectificatoria no es constitutiva sino declarativa de hechos que acaecieron y que se corresponden con los hechos generadores de obligaciones previstos por las normas tributarias.

¹⁸ Según modificación dispuesta por el Decreto Legislativo Nº 953. En el mismo sentido se puede apreciar el contenido de las tablas sustituidas por el Decreto Legislativo Nº 981.



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

obligación tributaria. Ello, sin perjuicio de la facultad de la Administración de modificar posteriormente dicha determinación a través del respectivo procedimiento de fiscalización o verificación. En tal caso, según los resultados de dicho procedimiento, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar la resolución de multa emitida por la infracción que se comprobó con la referida declaración rectificatoria, de conformidad con lo establecido por el artículo 108° del mismo Código.

Cabe agregar que entender que la comisión de la infracción aludida solo se acredita con el resultado de la fiscalización llevada a cabo por la Administración, además de ser una conclusión a la que no se arriba del análisis efectuado, implicaría vaciar de contenido y propósito a los deberes antes mencionados, pues como se ha indicado, su cumplimiento no consiste en una mera transmisión mecánica de datos sino que supone hacer una valoración previa de hechos y normas cuya exactitud y veracidad coadyuve al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la Administración, buscándose desincentivar la declaración y determinación de obligaciones que no tienen sustento en la realidad".

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano" de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que por los fundamentos expuestos, dado que en el caso de autos la recurrente presentó una primera declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de febrero de 2005 en la que determinó una obligación tributaria de S/. 2 171,00 y, posteriormente, con fecha 12 de diciembre de 2005, rectificó dicha declaración liquidando esta vez una mayor obligación, ascendente a S/. 10 443,00, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en tal sentido y habida cuenta que la sanción aplicada por la comisión de la mencionada infracción (S/. 4 136,00) corresponde al 50% de la omisión obtenida de la diferencia entre la obligación tributaria determinada mediante la declaración rectificatoria (S/. 10 443,00) y la declarada originalmente (2 171,00), de conformidad con la Tabla I de sanciones aplicables a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, contenida en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, la Resolución de Multa Nº 011-002-0010470 ha sido girada de acuerdo a ley, correspondiendo confirmar la apelada.¹⁹

Con los vocales Cogorno Prestinoni, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente el vocal Moreano Valdivia.

¹⁹ Debe mencionarse que si bien la recurrente asevera que efectuó el pago del importe liquidado mediante su declaración rectificatoria, ello no la exime del pago de la multa antes anotada considerando a tal efecto la Resolución Nº 03392-4-2005, publicada en el diario oficial El Peruano el 8 de junio de 2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, cuando dispuso que: "Resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aún cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago."



Tribunal Fiscal

Nº 12988-1-2009

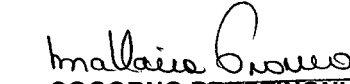
RESUELVE:

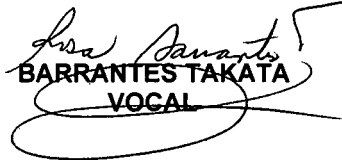
1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140004900 de 31 de marzo de 2006.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

"Procede reconsiderar el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena de fecha 5 de marzo de 1998".

"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 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953."

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la SUNAT, para sus efectos.


COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


MOREANO VALDIVIA
VOCAL


Amico de las Casas
Secretaria Relatora
MV/rmh