

EXPEDIENTE N° : 246-99
 INTERESADO : **MINSUR S.A.**
 ASUNTO : Comiso - Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 6 de abril de 1999

VISTA la apelación de puro derecho presentada por **MINSUR S.A.**, representada por el señor Jaime Zúñiga Larenas, contra la Resolución de Multa N° 011-2-16014 de fecha 27 de octubre de 1998, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en reemplazo de la sanción de comiso, por remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia, infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.

CONSIDERANDO:

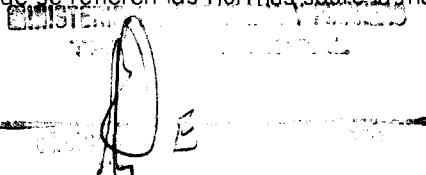
Que la materia de grado consiste en determinar si la exhibición de un documento sin requisitos para constituir guía de remisión equivale o no a presentar guía de remisión, así como la aplicación o no de una sanción pecuniaria establecida en una Resolución de Superintendencia y no existiendo mas hechos que probar de los que se acreditan de la documentación que corre en autos, el presente recurso constituye una apelación de puro derecho, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 151° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816;

Que según el Acta Probatoria N° 220454 del 29 de setiembre de 1998, se deja constancia que a la altura del Km. 131 de la Panamericana Sur se intervino al vehículo marca Volvo con placa de rodaje YG-4420, el cual era conducido por el señor Simón Collantes Sánchez, a quien se le solicitó la documentación que sustente el traslado de los bienes que transportaba, exhibiendo el documento N° 401-2221, el que no señala el motivo del traslado, por lo cual, no puede ser considerado como guía de remisión desde que no cumple con el requisito establecido en el numeral 2.6 del artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago, Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT;

Que en mérito a la citada Acta Probatoria, la Administración Tributaria emite la Resolución de Multa N° 011-2-16014, en la que se aplica una sanción de multa que asciende a S/. 26,000.00, señalando como motivo determinante el remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia;

Que fluye de la copia del Acta Probatoria que la recurrente fue identificada como propietaria de los bienes, por lo que tenía la calidad de remitente y en consecuencia estaba obligado a emitir la guía de remisión que sustente el traslado de los bienes; según lo dispuesto por el numeral 10 del artículo 87° del mismo Código Tributario, y los artículos 17° numeral 2.6 y 18° del citado Reglamento de Comprobantes de Pago, situación no discutida por el apelante;

Que según se aprecia de la copia del documento N° 401-2221, entregado por el transportista del vehículo intervenido a fin de sustentar el traslado de los bienes de propiedad de la recurrente que transportaba, no señala el motivo del traslado por lo que no puede ser considerado guía de remisión, por lo que, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174° del Código Tributario se encuentra acreditada, al haberse remitido bienes sin la correspondiente guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia;



Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1146-3-96 de fecha 22 de julio de 1996, invocada por la recurrente, no es aplicable al caso de autos, dado que se refiere a un caso en la que la infracción se cometió durante la vigencia del antiguo Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 035-95/SUNAT, de la cual se desprendía que si la guía de remisión era defectuosa o imperfecta ello no desvirtuaba su naturaleza, y, que la falta de requisitos y características de la guía de remisión no se encontraba tipificada como infracción en el numeral 3 del artículo 174° del Código Tributario anterior, tipificación sí contenida en el numeral 6 del artículo 174° del actual Código Tributario - Decreto Legislativo N° 816, concordante con el artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago vigente;

Que en relación a la sanción aplicable a la referida infracción, la Tercera Disposición Transitoria del mismo Código Tributario prescribe que *"Se mantienen vigentes en tanto no se apruebe las nuevas tablas a que alude el artículo 180° del Código Tributario, las Tablas de Infracciones Tributarias y Sanciones aprobadas mediante Decreto Supremo N° 120-95-EF, así como las siguientes reglas y que las infracciones tipificadas en los numerales 6) y 7) del artículo 174° serán sancionadas con el comiso de bienes, pudiendo reemplazarse por la multa a que se refiere la Nota 2 de las Tablas antes mencionadas.;"*

Que la citada Disposición Transitoria se desprende que el Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a reemplazar la sanción de comiso de bienes por la de multa de acuerdo a lo que establezca la Nota 2 de las Tablas del Decreto Supremo N° 120-95-EF;

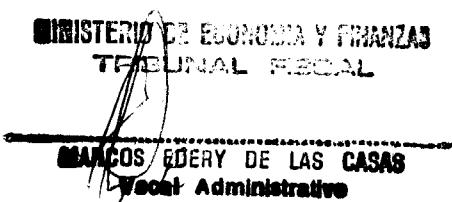
Que la Nota 2 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones aludida en el párrafo precedente, se establece que *"la Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de comiso y/o multa de acuerdo a las condiciones, naturaleza y características de los bienes. La sanción de multa será equivalente al 100% de la UIT en el caso de los agentes encargados del transporte y/o a una multa de hasta 100 UITs. en el caso del remitente;"*

Que en tal sentido, se observa, en primer lugar, que en cuanto a la sanción de multa que reemplaza a la sanción de comiso, no se han dictado las normas pertinentes para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Nota 2 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias aprobada por el Decreto Supremo N° 120-95-EF, en el sentido que su aplicación procederá de acuerdo a las condiciones, naturaleza y características de los bienes, como sí se ha reglado para el comiso, según la Resolución de Superintendencia N° 003-97/SUNAT;

Que en segundo lugar, el Decreto Supremo bajo comentario, solamente hace mención, respecto de la sanción de multa, al extremo máximo de hasta 100 UITs, más no establece regla alguna referida al extremo inicial de UITs, que permita establecer el marco en virtud del cual sería aplicable la referida sanción;

Que en tercer lugar, se tiene que, elegida la sanción de multa para el caso de autos, tampoco existen prescripciones para imponer dentro de dicho "seudo marco defectuoso" de UITs, un determinado número de UITs, para su aplicación cuantitativa en cada caso;

Que en cuarto lugar, en lo concerniente al valor girado, en la Resolución de Multa no se invocan las disposiciones legales que motivan la aplicación de la sanción impuesta a la recurrente, en el monto de S/. 26,000.00, dentro del ya mencionado "seudo marco" de hasta 100 UITs, establecido en la Nota 2 para la Tabla I a que se refiere dicho Decreto Supremo;



201-3-99

Pág. 3

Que las adiciones legales realizadas por la Ley Nº 26414 al artículo 180º del Decreto Legislativo son simplemente instrumentos que el legislador proporciona a la Administración Tributaria a fin de que en función a aquellos pueda determinar las multas conforme a ley; es este el único valor jurídico de tales adiciones, que en nada enervan la facultad que confiere la ley a la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de multa y, siempre de acuerdo a las tablas que para tal efecto se aprobarán por Decreto Supremo; dicho de otra manera, la facultad de determinar las multas en función de tales criterios concedidos a la Administración, no conlleva, por sí, la potestad legal de aplicar las sanciones contraviniendo el mandato imperativo del artículo 180º de aplicar las multas de acuerdo a las Tablas que para dicho efecto se aprobará por Decreto Supremo;

Que el tercer considerando de la Resolución de Superintendencia N° 071-98/SUNAT, publicada el 4 de agosto de 1998, tiene como sustento el artículo 166º del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816 que otorga a la Administración tributaria la facultad de graduar sanciones;

Que cabe examinar la potestad de la Administración para aplicar "gradualmente" las sanciones, al caso en estudio, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resoluciones de Superintendencia o norma de rango similar, contenida en el citado artículo 166º;

Que conviene contrastar los alcances jurídicos de esta facultad de graduar las sanciones mediante Resolución de Superintendencia o normas de rango similar frente a las disposiciones imperativas contenidas en el artículo 180° que ya comentáramos, punto en el que se precisó que para el caso de multas, como la que nos ocupa, el Código Tributario estableció que la Administración "aplicará", es decir, con carácter mandatorio, las sanciones señaladas en dicho artículo, de acuerdo a las Tablas que se aprobarán mediante Decreto Supremo, ello, por cuanto en virtud de este artículo 180°, sólo por Decreto Supremo se aprobarán las Tablas por las cuales la Administración aplicará la sanción de multa bajo comentario, y no por norma de menor rango como lo es la Resolución de Superintendencia N° 071-98/ SUNAT, en cuyo caso, adicionalmente, por aplicación del artículo 102° del Código Tributario analizado, el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía;

Que el Diccionario Cabanellas define la voz *graduar* como "dividir algo en grados" y cuando se refiere al vocablo "*graduación*" considera como una de sus acepciones: "división de algo en grados para establecer una escala o base de valoración o medida";

Que en este mismo parecer, la Real Academia de la Lengua considera, entre otras apreciaciones del término *graduar*: “señalar en una cosa los grados en que se divide” y, también, “dividir u ordenar una cosa en una serie de grados o estados correlativos”. Finalmente, conceptúa a la palabra *gradual*: “está por grados o va de grado en grado”;

Que fluye de esas citas, que la expresión gradualidad supone la división de algo en grados o extremos para establecer una escala o base de valoración o medida, un grado mínimo y un grado máximo que permita la graduación, es decir, para su procedencia la Administración ha de sujetarse estrictamente a los conceptos contenidos en tales definiciones para así dar cumplimiento, en propiedad, a la facultad discrecional de aplicar gradualmente sanciones al amparo del artículo 166º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816;

Que de lo expresado, se infiere que constituye un imposible jurídico graduar algo que sólo tiene un grado, en este caso, el máximo, contenido en la Nota 2 de la Tabla de Infracciones y Sanciones aprobada por Decreto Supremo N° 120-95-EF, base legal que le permite a la Administración, al amparo del artículo 166º del Código Tributario sustentar en los dos primeros considerandos de la emisión de su Resolución de Superintendencia N° 071-98-SUNAT:

201-3-99

Pág. 4

De conformidad con el dictamen del vocal Parra Rojas, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Santos Guardamino, Parra Rojas y Santiváñez Yuli;

RESUELVE:

Artículo Primero.- **DECLARAR NULA** la Resolución de Multa N° 011-2-16014 de 27 de octubre de 1998.

Artículo Segundo.- **DECLARAR**, de acuerdo con el artículo 154º del Código Tributario vigente, que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y de carácter general, debiendo publicarse en el Diario Oficial El Peruano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la SUNAT, Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, para sus efectos.

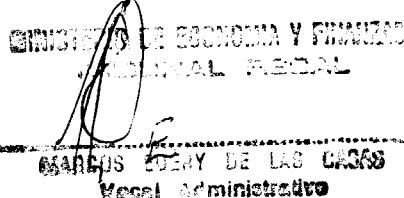

SANTOS GUARDAMINO

Vocal Presidente


PARRA ROJAS
Vocal


SANTIVÁÑEZ YULI
Vocal


Corrales Dextre
Secretaria Relatora
PR/mpe.


MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
FONDO MONETARIO INTERNACIONAL
ESCANDÓN ETERRY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

EXPEDIENTE N° : 246-99
DICTAMEN N° : 55-3-99 Vocal Parra Rojas
INTERESADO : MINSUR S.A.
ASUNTO : Comiso - Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de abril de 1999

Señor:

MINSUR S.A., representada por el señor Jaime Zúñiga Larenas, interpone apelación de puro derecho, contra la Resolución de Multa N° 011-2-16014 de fecha 27 de octubre de 1998, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en reemplazo de la sanción de comiso, por remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia, infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.

Argumentos de la recurrente:

- Señala, que el haber emitido la guía de remisión sin haber colocado el motivo del traslado, no constituye infracción de acuerdo al Código Tributario, desde que, la falta de requisitos de la guía de remisión conforme al artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago, no implica que aquella pierda su condición de documento sustentatorio de traslado de bienes, conforme a la R.T.F. N° 1146-3-96.
- Que la sanción de multa girada es nula al no estar previsto el procedimiento para la aplicación de la sanción de multa, en el caso de remisión de bienes, dentro del presupuesto legal de hasta 100 UITs, según lo establece la R.T.F. N° 540-3-98.
- La Resolución de Superintendencia N° 071-98/SUNAT, no gradúa la aplicación de sanciones, sino por el contrario, las crea, excediendo los alcances del artículo 166° del Código Tributario, más aún, si las multas sólo pueden ser definidas mediante Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación.

Análisis:

El asunto a dilucidar en el caso de autos está dado en primer lugar por la calificación como apelación de puro derecho del escrito interpuesto por la recurrente.

Debe precisarse que de acuerdo a lo que se dispone en el artículo 151° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación, los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamaciones ante instancia previa y que el Tribunal Fiscal para conocer de la apelación deberá calificar la impugnación como de puro derecho.

En relación a ello, debe indicarse que atendiendo a que la materia de grado consiste en determinar si la exhibición de un documento sin requisitos para constituir guía de remisión equivale o no a presentar guía de remisión, así como la aplicación o no de una sanción pecuniaria establecida en una Resolución de Superintendencia y no existiendo mas hechos que probar de los que se acreditan de la documentación que corre en autos, el presente recurso constituye una apelación de puro derecho.

1. Antecedentes:

Obra en el expediente, copia del Acta Probatoria N° 220454 del 29 de setiembre de 1998, en la que se dejó constancia que a la altura del Km. 131 de la Panamericana Sur se intervino al vehículo marca Volvo con placa de rodaje YG-4420, el cual era conducido por el señor Simón Collantes Sánchez, a quien se le solicitó la documentación que sustente el traslado de los bienes que transportaba, exhibiendo el documento N° 401-2221, el que no señala el motivo del traslado, por lo cual, no puede ser considerado como guía de remisión desde que no cumple con el requisito establecido en el numeral 2.6 del artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago - Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT.

Además, se señala que fue identificado como propietario de los bienes a la empresa Minsur S.A. los cuales eran trasladados desde Pisco hacia El Callao.

En mérito a la citada Acta Probatoria, la Administración Tributaria emite la Resolución de Multa N° 011-2-16014, en la que se aplica una sanción de multa que asciende a S/. 26,000.00, señalando como motivo determinante el remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia.

2. Tipificidad de la Infracción.

Una de las obligaciones del deudor tributario prevista en el numeral 10) del artículo 87° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, consiste en que en el caso de tenerse la calidad de remitente, debe entregarse el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.

Asimismo, el artículo 18° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, aplicable al caso de autos, disponía que : *"La guía de remisión será emitida por el remitente, entendiéndose como tal, a aquel que tiene derecho de posesión o propiedad sobre los bienes, al inicio del traslado."*

La guía de remisión deberá ser emitida por quien realiza el transporte, solamente tratándose de bienes pertenecientes a:

- 1) *Sujetos no obligados a emitir comprobantes de pago .*
- 2) *Las personas naturales a que se refiere el numeral 3) del artículo 6° .*
- 3) *Las personas obligadas a emitir recibos por honorarios.*
- 4) *Sujetos del Régimen Único Simplificado."*

El numeral 2.6 del artículo 17° del mismo Reglamento prescribía que para efecto de lo señalado en los numerales 3 y 6 del artículo 174° del Código Tributario y en el presente Reglamento, se considerará Guía de Remisión al documento que contenga, entre otros requisitos, el motivo del traslado.

Fluye de la copia del Acta Probatoria N° 220454 de fecha 29 de setiembre de 1998 que la recurrente fue identificada como propietaria de los bienes, por lo que tenía la calidad de remitente y en consecuencia estaba obligado a emitir la guía de remisión que sustente el traslado de los bienes; cabe agregar que dicha situación no es discutida por la apelante.

Según se aprecia de la copia del documento N° 401-2221, entregado por el transportista del vehículo intervenido a fin de sustentar el traslado de los bienes de propiedad de la recurrente que transportaba, no señala el motivo del traslado.

Por tanto conforme a la citados preceptos legales, aquél documento no puede ser considerado guía de remisión; por lo que, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174° del Código Tributario se encuentra acreditada, al haberse remitido bienes sin la correspondiente guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia.

En atención a la citada Acta Probatoria, la Administración emite la Resolución de Multa N° 011-2-16014, en la que se aplica una sanción de 10 UITs, monto que asciende a S/. 26,000.00, señalando como motivo determinante la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174° del Código Tributario.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1146-3-96 de fecha 22 de julio de 1996, invocada por la recurrente, no es aplicable al caso de autos, dado que se refiere a un caso en la que la infracción se cometió durante la vigencia del antiguo Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 035-95/SUNAT, de la cual se desprendía que si la guía de remisión era defectuosa o imperfecta ello no desvirtuaba su naturaleza, y, que la falta de requisitos y características de la guía de remisión no se encontraba tipificada como infracción en el numeral 3 del artículo 174° del Código Tributario anterior, tipificación sí contenida en el numeral 6 del artículo 174° del actual Código Tributario - Decreto Legislativo N° 816, concordante con el artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago vigente.

3. Sanción Aplicable

Respecto a la sanción aplicable a la referida infracción, la Tercera Disposición Transitoria del mismo Código Tributario prescribe que "*Se mantienen vigentes en tanto no se apruebe las nuevas tablas a que alude el artículo 180° del Código Tributario, las Tablas de Infracciones Tributarias y Sanciones aprobadas mediante Decreto Supremo N° 120-95-EF, así como las siguientes reglas:*

Las infracciones tipificadas en los numerales 6) y 7) del artículo 174° serán sancionadas con el comiso de bienes, pudiendo reemplazarse por la multa a que se refiere la Nota 2 de las Tablas antes mencionadas.

2)

3) ..."

De la citada Disposición Transitoria se desprende que el Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a reemplazar la sanción de comiso de bienes por la de multa de acuerdo a lo que establezca la Nota 2 de las Tablas del Decreto Supremo N° 120-95-EF.

En la Nota 2 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones aludida en el párrafo precedente, se establece que "*la Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de comiso y/o multa de acuerdo a las condiciones, naturaleza y características de los bienes. La sanción de multa será equivalente al 100% de la UIT en el caso de los agentes encargados del transporte y/o a una multa de hasta 100 UITs. en el caso del remitente".*

Cabe precisar que la citada Nota 2 de la Tabla era aplicable a la infracción tipificada en el artículo 174º, numeral 3, del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 773, que comprendía el transportar y/o remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión, a que se refieren las normas de la materia, infracción que fue sancionada con comiso y/o multa.

Empero, de acuerdo con la Tercera Disposición Transitoria contenida en el Decreto Legislativo N° 816, para las infracciones cometidas por el transportista se aplicará la sanción de internamiento de vehículo mientras que para las de remisión de bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión la sanción será de comiso pudiendo ser reemplazada por multa.

En tal sentido, se observa las siguientes consideraciones:

3.1. En primer lugar, en cuanto a la sanción de multa que reemplaza a la sanción de comiso, no se han dictado las normas pertinentes para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Nota 2 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias aprobada por el Decreto Supremo N° 120-95-EF, en el sentido que su aplicación procederá de acuerdo a las condiciones, naturaleza y características de los bienes, como sí se ha reglado para el comiso, según la Resolución de Superintendencia N° 003-97/SUNAT.

3.2. En segundo lugar, el Decreto Supremo bajo comentario, solamente hace mención, respecto de la sanción de multa, al extremo máximo de hasta 100 UITs, más no establece regla alguna referida al extremo inicial de UITs, que permita establecer el marco en virtud del cual sería aplicable la referida sanción.

3.3. En tercer lugar, se tiene que, elegida la sanción de multa para el caso de autos, tampoco existen prescripciones para imponer dentro de dicho "seudo marco defectuoso" de UITs, un determinado número de UITs, para su aplicación cuantitativa en cada caso, como sí se ha previsto en los siguientes:

a.- Por un lado, para la sanción de cierre, en el artículo 183° del aludido Código Tributario, un margen de uno (1) hasta diez (10) días calendario, el que se aplicará conforme a la tabla elaborada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT, la que fuera aprobada por la Resolución de Superintendencia N° 050-95/SUNAT.

b.- Por otro, en el inciso b) del artículo 183° del mismo Código Tributario, se ha reglado la sustitución de cierre por la suspensión de las licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigente, otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de cualquier actividad o servicio público, la que se aplicará con un mínimo de uno (1) y un máximo de (10) días calendario. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá dictar las normas necesarias para la mejor aplicación de la sanción.

3.4. En cuarto lugar, en lo concerniente al valor girado, en la Resolución de Multa no se invocan las disposiciones legales que motivan la aplicación de la sanción impuesta a la recurrente, en el monto de S/. 26,000.00, dentro del ya mencionado "seudo marco" de hasta 100 UITs, establecido en la Nota 2 para la Tabla I a que se refiere dicho Decreto Supremo.

4. Aplicación del artículo 180° del Decreto Legislativo N° 816

Otro asunto a examinar consiste en las modificaciones establecidas al artículo 180° del Código Tributario ocurridas en la Ley N° 26414 como en el Decreto Legislativo N° 816, en cuanto a que tales cambios están referidos a incorporar criterios que podrá la Administración utilizar para determinar las multas como: "... a) la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción; b) El tributo omitido, no retenido o no percibido, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia; no pudiendo ser menores al porcentaje de la UIT que, para estos efectos, se fije mediante Decreto Supremo; c) El valor de los bienes materia de comiso; y, d) El impuesto bruto"

Así las cosas, cabe inferir que dichas adiciones legales son simplemente instrumentos que el legislador proporciona a la Administración Tributaria a fin de que en función a aquellos pueda determinar las multas conforme a ley; es este el único valor jurídico de tales adiciones, que en nada enervan la facultad que confiere la ley a la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de multa y, siempre de acuerdo a las tablas que para tal efecto se aprobarán por Decreto Supremo; dicho de otra manera, la facultad de determinar las multas en función de tales criterios concedidos a la Administración, no conlleva, por sí, la potestad legal de aplicar las sanciones contraviniendo el mandato imperativo del artículo 180° de aplicar las multas de acuerdo a las Tablas que para dicho efecto se aprobará por Decreto Supremo.

5. Facultad discrecional de aplicar gradualmente sanciones y la Resolución de Superintendencia N° 071-98/SUNAT.

Cometida la infracción según el Acta Probatoria N° 220454 del 29 de setiembre de 1998, se expide la Resolución de Multa N° 011-2-16014 de fecha 26 de octubre de 1998, por el importe de S/. 26,000.00 e intereses por S/. 553.00 arrojando un total de S/. 26,553.00 calculada hasta el 27 de octubre de 1998. Invocándose como infracción el artículo 174° numeral 6 del Decreto Legislativo N° 816, como sanción el numeral 1 de la Tercera Disposición Transitoria del mismo Decreto Legislativo y, como intereses, el artículo 33° de dicho Código Tributario, considerándose como base el valor de la UIT cuyo importe es de S/. 2,600.00 Del contenido de dicha Resolución se aprecia que ha aplicado el importe máximo de la sanción correspondiente a 10 UITs establecida en la Resolución de Superintendencia N° 071-98/SUNAT, publicada el 4 de agosto de 1998.

Al respecto, se debe destacar, como sustento de esta última resolución, su considerando tercero, en virtud del cual, se señala que el artículo 166° del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816 otorga a la Administración Tributaria la facultad de graduar sanciones.

En efecto, el artículo 166° del Código Tributario preceptúa que "La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios o terceros que violen las normas tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar".

Del texto legal citado cabe examinar la potestad de la Administración para aplicar gradualmente las sanciones, al caso en estudio, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resoluciones de Superintendencia o norma de rango similar.

No obstante, antes de examinar lo que se entiende legalmente por el vocablo "gradualmente", conviene contrastar los alcances jurídicos de esta facultad de graduar las sanciones mediante Resolución de Superintendencia o normas de rango similar frente a las disposiciones imperativas contenidas en el artículo 180° que ya comentáramos, punto en el que se precisó que para el caso de multas, como la que nos ocupa, el Código Tributario estableció que la Administración "aplicará", es decir, con carácter mandatorio, las sanciones señaladas en dicho artículo, de acuerdo a las Tablas que se aprobarán mediante Decreto Supremo, ello, por cuanto en virtud de este artículo 180°, sólo por Decreto Supremo se aprobarán las Tablas por las cuales la Administración aplicará la sanción de multa bajo comentario, y no por norma de menor rango como lo es la Resolución de Superintendencia N° 071-98/ SUNAT, en cuyo caso, adicionalmente, por aplicación del artículo 102° del Código Tributario analizado, el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía

Como ya se mencionara, se precisa ahora el vocablo legal "graduar" para tener una idea más clara de los alcances jurídicos que tiene la Administración Tributaria para aplicar gradualmente las sanciones según el artículo 166° del Código tributario; en efecto, el Diccionario Cabanellas define la voz graduar como "dividir algo en grados" y cuando se refiere al vocablo "graduación" considera como una de sus acepciones: "división de algo en grados para establecer una escala o base de valoración o medida".

En este mismo parecer, la Real Academia de la Lengua considera, entre otras apreciaciones del término graduar: "señalar en una cosa los grados en que se divide" y, también, "dividir u ordenar una cosa en una serie de grados o estados correlativos". Finalmente, conceptúa a la palabra gradual: "esta por grados o va de grado en grado".

Fluye de esas citas, que la expresión gradualidad supone la división de algo en grados o extremos para establecer una escala o base de valoración o medida, un grado mínimo y un grado máximo que permita la graduación, es decir, para su procedencia la Administración ha de sujetarse estrictamente a los conceptos contenidos en tales definiciones para así dar cumplimiento, en propiedad, a la facultad discrecional de aplicar gradualmente sanciones al amparo del artículo 166° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816.

De lo expresado, se infiere que constituye un imposible jurídico graduar algo que sólo tiene un grado, en este caso, el máximo, contenido en la Nota 2 de la Tabla de Infracciones y Sanciones aprobada por Decreto Supremo N° 120-95-EF, base legal que le permite a la Administración, al amparo del artículo 166° del Código Tributario sustentar en los dos primeros considerandos de la emisión de su Resolución de Superintendencia N° 071-98-SUNAT.

Por lo expuesto, soy de opinión que se declare **NULA** la Resolución de Multa N° 011-2-16014 de 27 de octubre de 1998.

De otro lado, procede que la resolución emitida en el presente caso sea publicada en el Diario Oficial El Peruano, de conformidad con lo que establece el artículo 154° del Código Tributario - Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, modificado por la Ley N° 27038.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL

VICTOR PARRA ROJAS
Vocal Informante

