

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2003-04

TEMA : CONCURSO DE INFRACCIONES RESPECTO DE LOS TIPOS LEGALES DESCRITOS EN LOS NUMERALES 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO HABIÉNDOSE CONSIGNADO SALDO A FAVOR EN LA DECLARACIÓN ORIGINAL, POSTERIORMENTE SE DETERMINA UN TRIBUTO A PAGAR COMO CONSECUENCIA DEL INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O EN LA VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN.

FECHA : Miércoles, 26 de febrero de 2003.
HORA : 11:00 a.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores.

ASISTENTES : Juana Pinto de Aliaga Mariella Casalino M. Marina Zelaya V.
Renée Espinoza B. Elizabeth Winstanley P. Silvia León P.
Rosa Barrantes T. José Manuel Arispe V. María Eugenia Caller F.
Gabriela Márquez P. Alicia Zegarra M. Marco Huamán S.
Doris Muñoz G.

NO ASISTENTES : Zoraida Olano S. (vacaciones: fecha de votación)
Lourdes Chau Q. (licencia por maternidad: fecha de votación)
Ana María Cogorno P. (descanso médico: fecha de votación)
Oswaldo Lozano B. (vacaciones: fecha de suscripción del Acta)
Ada Flores T. (descanso médico: fecha de suscripción del Acta)

I. ANTECEDENTES:

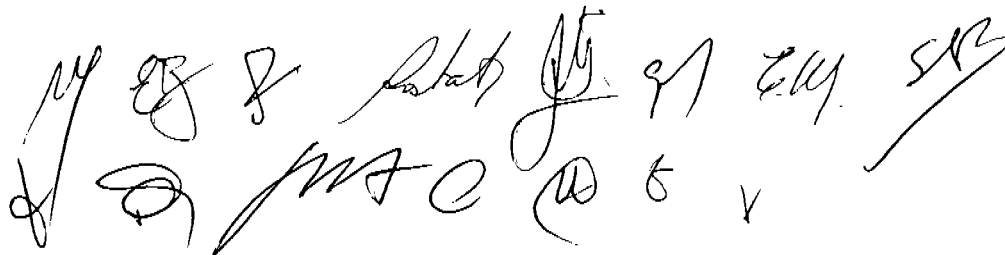
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:


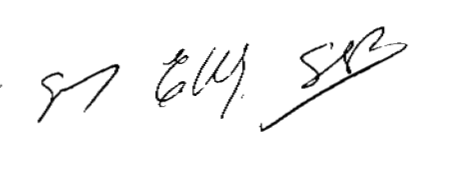

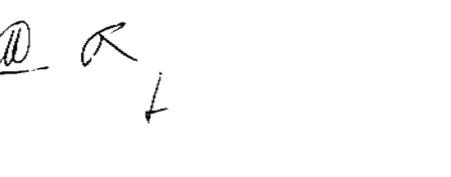
Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en los cuadros que se transcriben a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."



TEMA: CONCURSO DE INFRACCIONES RESPECTO DE LOS TIPOS LEGALES DESCRITOS EN LOS NUMERALES 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO HABIÉNDOSE CONSIGNADO SALDO A FAVOR EN LA DECLARACIÓN ORIGINAL, POSTERIORMENTE SE DETERMINA UN TRIBUTO A PAGAR COMO CONSECUENCIA DEL INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O EN LA VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN.		
Propuesta 1.1 Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones. Fundamento: ver propuesta 1.1 del informe.		Propuesta 1.2 Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es presentar la declaración incorrectamente, se ha producido la comisión de ambas infracciones. Fundamento: ver propuesta 1.2 del informe.
Dra. Caller	X	
Dra. Cogorno	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Casalino		X
Dra. Pinto		X
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. León		
Dra. Barrantes		
Dr. Arispe		
Dra. Flores		
Dr. Lozano		
Dra. Márquez		
Dra. Chau	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)
Dra. Olano	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Zegarra		X
Dra. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dra. Muñoz	X	
Total	6	3

TEMA: CONCURSO DE INFRACCIONES RESPECTO DE LOS TIPOS LEGALES DESCRITOS EN LOS NUMERALES 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 178º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO HABIÉNDOSE CONSIGNADO SALDO A FAVOR EN LA DECLARACIÓN ORIGINAL, POSTERIORMENTE SE DETERMINA UN TRIBUTO A PAGAR COMO CONSECUENCIA DEL INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O EN LA VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN.		
Propuesta 1.1 Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171º del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.		Propuesta 2 No cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171º del Código Tributario, en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; toda vez que, en el supuesto anotado, el hecho o conducta que constituye infracción según el numeral 1, es el omitir ingresos que influyan en la determinación de la obligación tributaria que implique un tributo omitido, siendo un hecho o conducta distinta que constituye infracción conforme al numeral 2, el omitir ingresos que impliquen un aumento indebido de saldo o créditos a favor del deudor tributario.
Fundamento: ver propuesta 1.1 del informe.		Fundamento: ver propuesta 2 del informe.
Dra. Caller	X	
Dra. Cogorno	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Casalino	Votó por Propuesta 1.2	
Dra. Pinto	Votó por Propuesta 1.2	
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. León		X
Dra. Barrantes		X
Dr. Arispe		X
Dra. Flores		X
Dr. Lozano		X
Dra. Márquez		X
Dra. Chau	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)
Dra. Olano	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Zegarra	Votó por Propuesta 1.2	
Dra. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dra. Muñoz	X	
Sub Total	6	6
Voto Dirimente (*)	X	
Total	7	6

(*) Último párrafo del numeral 2 del artículo 98º del Código Tributario.

[Handwritten signatures and initials]

TEMA: CONCURSO DE INFRACCIONES RESPECTO DE LOS TIPOS LEGALES DESCRITOS EN LOS NUMERALES 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 178º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO HABIÉNDOSE CONSIGNADO SALDO A FAVOR EN LA DECLARACIÓN ORIGINAL, POSTERIORMENTE SE DETERMINA UN TRIBUTO A PAGAR COMO CONSECUENCIA DEL INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O EN LA VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales		
Dra. Caller	X	
Dra. Cogorno	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Casalino	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. León	X	
Dra. Barrantes	X	
Dr. Arispe	X	
Dra. Flores		X
Dr. Lozano	X	
Dra. Márquez		X
Dra. Chau	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)
Dra. Olano	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Zegarra	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dra. Muñoz	X	
Total	13	2

Nota: No se han encontrado resoluciones que expresamente contengan criterios distintos.

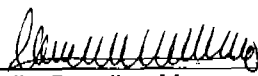
[Handwritten signatures and initials]

III. DISPOSICIONES FINALES:


Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

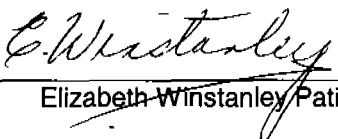
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.


Juana Pinto de Aliaga

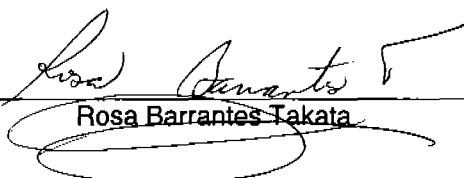

Mariella Casalino Mannarelli


Marina Zelaya Vidal

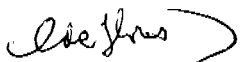

Renée Espinoza Bassino



Elizabeth Winstanley Patio

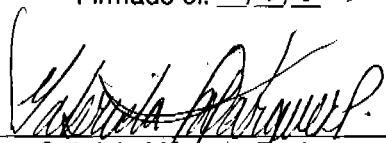

Silvia León Pinedo


Rosa Barrantes Takata

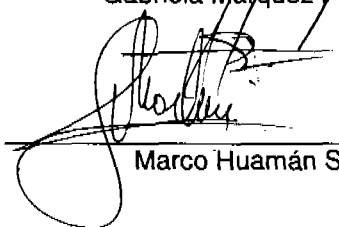

José Manuel Arispe Villagarcía



Ada Flores Talavera
Firmado el: 28 / 07 / 2003

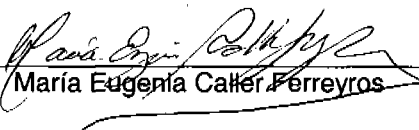

Oswaldo Lozano Byrne
Firmado el: 5 / 3 / 03


Gabriela Márquez Pacheco


Alicia Zegarra Mulanovich


Marco Huamán Sialer


Doris Muñoz García


María Eugenia Catter Ferreyros

INFORME

TEMA: CONCURSO DE INFRACCIONES RESPECTO DE LOS TIPOS LEGALES DESCRITOS EN LOS NUMERALES 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 178° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO HABIÉNDOSE CONSIGNADO SALDO A FAVOR EN LA DECLARACIÓN ORIGINAL, POSTERIORMENTE SE DETERMINA UN TRIBUTO A PAGAR COMO CONSECUENCIA DEL INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O EN LA VERIFICACIÓN O FISCALIZACIÓN.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente informe pretende dilucidar si cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario, en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria.

2. MARCO NORMATIVO

Para una mejor ilustración del tema planteado, en anexo adjunto aparecen las normas aplicables.

3. ANTECEDENTE JURISPRUDENCIAL

Resolución del Tribunal Fiscal N° 382-1-99

En dicha resolución, se aprecia lo siguiente:

	Declaración Jurada Formulario 138 N° 00368741 (folio 1161)	Determinado por la Administración Tributaria Declaración Jurada Rectificatoria N° 00368637 (folio 2053) Resolución de Determinación N°134- 3-03216	OMISIÓN
Renta Neta Imponible	S/. 413,894.00	S/. 1'302,834.00	
Determinación del impuesto aplicación del 30%	S/. 124,168.00	S/. 390,850.00	S/. 266,682.00
pagos a cuenta	S/. 102,793.00	S/. 102,793.00	
saldo a favor del ejercicio anterior	S/. 174,656.00	S/. 173,406.00	S/. 1,250.00
saldo a favor del fisco		S/. 114,651.00	
saldo a favor del contribuyente	(S/. 153,281.00)		
ajuste de actualización		S/. 459.00	
Total		S/. 115,110.00	S/. 267,932.00

CRITERIO DE LA RTF ADOPTADO POR MAYORÍA

Se establece que, al haber señalado la recurrente en su declaración original una base imponible menor a la consignada en su declaración rectificatoria, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario,



consistente en no incluir en las declaraciones ingresos gravados que ha implicado un tributo omitido de **S/.114,651.00**. Asimismo, se indica que al haber incidido la menor base imponible en el saldo a favor del ejercicio 1996 consignado en la declaración original (**S/.153,281.00**), cuando mediante declaración rectificatoria se determinó finalmente impuesto a pagar, se incurrió también en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, consistente en declarar cifras o datos falsos que impliquen un aumento indebido de saldos a favor del deudor tributario.

En consecuencia “ (...) **dado que la recurrente ha incurrido en ambas infracciones, y que conforme al artículo 171° del Código Tributario, cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave, procede determinar con cual de las dos infracciones se le aplicaría la sanción más grave**” (S/.153,281.00).

VOTO DISCREPANTE

Establece que no hay concurrencia de infracciones por lo siguiente:

Respecto del ejercicio 1996 (objeto de grado). Al haber señalado la recurrente en su declaración original un impuesto determinado con la tasa del 30% de **S/.124,168.00**, menor al consignado en su declaración rectificatoria, ascendente a **S/.390,850.00**, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, consistente en declarar cifras o datos falsos que influyen en la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de 1996, el cual en el caso de autos se verifica con la aplicación del artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Respecto del ejercicio 1995. Al haber señalado la recurrente en su declaración original un saldo a favor del ejercicio anterior de **S/.174,656.00** mayor al consignado en su declaración rectificatoria de **S/.173,406.00**, habría incurrido respecto del ejercicio 1995 en la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario, consistente en declarar cifras o datos falsos que impliquen un aumento indebido de saldos a favor del deudor tributario.

4. PROPUESTAS SOBRE EL TEMA

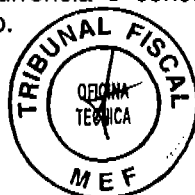
4.1 PROPUESTA 1.1

Descripción

Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario, en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha derivado de la comisión de ambas infracciones.

Fundamento

El hecho de que el deudor tributario haya omitido ingresos en su declaración original, al constatarse un aumento de los mismos a través de la declaración rectificatoria presentada por éste o con motivo de la verificación o fiscalización por parte de la Administración y que implica a su vez la modificación del saldo a favor originalmente declarado, por el de un tributo a pagar; acredita que el contribuyente ha cometido simultáneamente las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, atendiendo a una misma conducta; por lo que cabe invocar la concurrencia o concurso ideal de infracciones a que se refiere el artículo 171° del mismo código.



En efecto, un mismo hecho o conducta atribuible al contribuyente **-consistente en omitir ingresos en la declaración original-**, ha implicado lo siguiente: **1)** un indebido saldo a favor, verificándose objetivamente la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del referido código; y, **2)** la omisión de un tributo a pagar, constatándose también la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del mencionado artículo.

Nótese que en el caso que nos ocupa, la **omisión de ingresos en la declaración** corresponde a un elemento común que se subsume en ambos tipos infractores (*"no incluir ingresos"* o *"declarar cifras y datos falsos"*); lo que ha dado como resultado que **se omita un tributo a pagar** (artículo 178° num. 1), y a la vez, que **se consigne un indebido saldo a favor** (artículo 178° num. 2). Evidentemente, cada uno de estos resultados es el elemento que distingue a cada tipo infractor, pero ello no enerva que en el caso planteado ambos se hayan derivado de una misma conducta, cual es la omisión de ingresos. Sobre el particular, no hay que soslayar que el acto de presentar la Declaración Tributaria a que se refiere el artículo 88° del Código Tributario, es un acto único (sin perjuicio de la pluralidad de datos que ella contiene) y de realización inmediata.

Existe entonces una relación de causa-efecto, que determina que estemos ante un mismo supuesto de hecho o conducta consistente en declarar por menores ingresos que origina la comisión de dos infracciones, lo que permite invocar la figura del concurso ideal de infracciones del artículo 171° del Código en examen, según el cual **"Cuando por un mismo hecho se incurre en más de un infracción se aplicará la sanción más grave."**

Al respecto, no puede dejar de mencionarse el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444, que contiene los principios de la potestad sancionadora administrativa, uno de los cuales se refiere, precisamente, al tema en estudio; esto es, la concurrencia de infracciones. Así, el numeral 6 de dicho artículo establece que, cuando una misma conducta califique como más de una infracción, se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio de que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes.

Como es de verse, el contexto de las antedichas normas es que, dentro de un mismo régimen y de un mismo procedimiento sancionador, un hecho, un acto o una conducta ilícita pueda caer en más de un tipo infractor. Y el *modus operandi* de las mismas reside en la absorción de la sanción prevista para la infracción de menor gravedad por la mayor gravedad.

4.2 PROPUESTA 1.2 (*)

Descripción

Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un



Sobre este particular, debe mencionarse que el autor argentino Horacio A. García Belsunce sostiene, en su obra *Derecho Penal Tributario*, página 344, que (sic): *"El concurso ideal de delitos supone que no existe una pluralidad de delitos, sino una unidad delictiva, por lo cual la imputación debe ser simple y no plural. La aparente multiplicidad deriva de que el autor ha incurrido en violación de varias disposiciones penales, por lo que se le hace acreedor a más de una calificación delictuosa; y este caso tiene lugar cuando, entre los distintos delitos, existe una relación de medio a fin, o en el caso en que, no obstante el doble o múltiple encuadramiento, no exista más que una sola acción."*



Trasladando la opinión anteriormente transcrita, del campo penal al campo administrativo sancionador y, dentro de éste último, al tributario, podríamos decir que el concurso ideal de infracciones tributarias supone que no exista propiamente una pluralidad de infracciones, sino más bien una unidad infractora, por lo que la imputación debe también ser simple y no plural (esto es, una sola y no varias). Y que esta aparente duplicidad o multiplicidad deriva de que el deudor tributario ha infringido más de una norma tributaria, por lo que se le hace acreedor a más de una calificación infractora, pero que responde a una misma acción.

(*) Recoge el voto singular presentado por la Sala 1.

mismo hecho, cual es presentar la declaración incorrectamente, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

Fundamento

La determinación de un incremento en el monto de los ingresos, mediante la presentación de una declaración rectificatoria por parte del contribuyente o la emisión de valores producto de una fiscalización por parte de la Administración, que dio como resultado la modificación del saldo a favor originalmente declarado por la de un tributo a pagar, acredita que en la declaración original se incurrió en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º al configurarse los supuestos consistentes en “no incluir en la declaración ingresos” y “declarar cifras o datos falsos que implique un aumento indebido del saldo a favor”, previstos en dichos numerales.

En tal sentido, el hecho de haber presentado una declaración incorrecta ha dado lugar a que el contribuyente haya incurrido en las infracciones anotadas, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 171º.

4.3 PROPUESTA 2

Descripción

No cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171º del Código Tributario, en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario cuando, habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; toda vez que, en el supuesto anotado, el hecho o conducta que constituye infracción según el numeral 1, es el omitir ingresos que influyan en la determinación de la obligación tributaria que implique un tributo omitido, siendo un hecho o conducta distinta que constituye infracción conforme al numeral 2, el omitir ingresos que impliquen un aumento indebido de saldo o créditos a favor del deudor tributario.

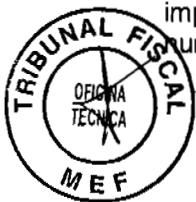
Fundamento

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 171º del Código Tributario, y el numeral 6 del artículo 230º de la Ley de Procedimiento Administrativo General – Ley Nº 27444, para que se configure el concurso de infracciones éstas deben derivar de un mismo hecho o conducta atribuible al deudor tributario.

El numeral 1 del artículo 178º del citado Código Tributario establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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.

De otro lado, el numeral 2 del mismo artículo establece que constituye infracción el 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 saldo o créditos a favor del deudor tributario.

Del análisis de ambas normas puede indicarse que éstas no tipifican simplemente como infracción el hecho de que el deudor tributario haya omitido ingresos en su declaración original, sino que esta omisión de ingresos tipifica como infracción sólo en cuanto influya en la determinación de la obligación tributaria e implique tributo omitido, tratándose del numeral 1, e implique un aumento indebido de saldo o créditos a favor del deudor tributario, en el caso del numeral 2.



Es así pues, que si por ejemplo un contribuyente omitió declarar ingresos y asimismo, omitió declarar gastos o créditos, pero finalmente resulta un tributo por pagar idéntico al que declaró originalmente, no habría incurrido en infracción alguna.

En ese orden de ideas, podemos afirmar que el hecho o la conducta que constituye infracción en el supuesto materia de comentario, según lo dispuesto por el mencionado numeral 1, es el **omitir ingresos que influyan en la determinación de la obligación tributaria que implique un tributo omitido**, y conforme al numeral 2, es el **omitir ingresos que impliquen un aumento indebido de saldo o créditos a favor del deudor tributario**. Siendo éstos dos hechos o conductas diferentes.

En tal sentido, en el caso que el deudor tributario hubiese omitido ingresos por S/.100.00 y, consecuentemente, un débito fiscal por S/.18.00, resultando un tributo a pagar de S/.00, siendo que declaró originalmente un saldo a favor de S/.18.00, tendríamos un solo hecho o conducta infractora, cual es, el omitir ingresos que implicaron un aumento indebido del saldo a favor de S/.18.00; como se demuestra en el cuadro siguiente:

	DECLARACIÓN ORIGINAL		DECLARACIÓN RECTIFICATORIA			
Base imponible ventas	200		300		Ingreso omitido	100 (*)
Débito fiscal		36		54	Débito omitido	18
Base imponible compras	300		300			
Crédito fiscal		(54)		(54)		
Saldo a favor		(18)				
Tributo a pagar				00		

(*) Ingreso omitido que da lugar a que el saldo a favor de S/.18.00 consignado en la declaración original se torne en indebido y, consecuentemente, que se configure la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

De otro lado, en el supuesto que el deudor hubiese omitido ingresos por S/.700.00 y, consecuentemente, un débito fiscal de S/.126.00, siendo que consignó en su declaración anterior (original o rectificatoria) un tributo a pagar de S/.00, tendríamos como único hecho o conducta infractora, el omitir ingresos que implicaron un tributo omitido de S/.126.00; como se verifica a continuación:

	1° DECLARACIÓN RECTIFICATORIA		2° DECLARACIÓN RECTIFICATORIA			
Base imponible ventas	300		1,000		Ingreso omitido	700 (*)
Débito fiscal		54		180	Debito omitido	126
Base imponible compras	300		300			
Crédito fiscal		(54)		(54)		
Saldo a favor						
Tributo a pagar		00		126		

(*) Ingreso omitido que implica un tributo omitido de S/.126.00, lo que determina la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del mencionado artículo 178° del Código Tributario.

En la misma línea de desarrollo, unificando los criterios antes expuestos, tenemos que en el caso que el deudor tributario hubiese omitido ingresos por S/.800.00 y, consecuentemente, un débito fiscal por S/.144.00, siendo que declaró originalmente un saldo a favor de S/.18.00, tendríamos dos hechos distintos: (1) omitir ingresos que implicaron un aumento indebido del saldo a favor por S/.18.00, y (2) omitir ingresos que implicaron un tributo omitido de S/.126.00; conforme se aprecia seguidamente:



	DECLARACIÓN ORIGINAL		DECLARACIÓN RECTIFICATORIA			
Base imponible ventas	200		1,000		Ingreso omitido	800 (*)
Débito fiscal		36		180	Debito omitido	144
Base imponible compras	300		300			
Crédito fiscal		(54)		(54)		
Saldo a favor		(18)				
Tributo a pagar				126		

(*) Del total de ingresos omitidos (S/.800.00): (1) el importe ascendente a S/.100.00 da lugar a que el saldo a favor de S/.18.00 consignado en la declaración original se torne en indebido, y, consecuentemente, se configure la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, y (2) el importe restante de S/.700.00 origina un tributo (omitido) a pagar de S/.126.00, lo que determina la tipificación del numeral 1 del citado artículo 178° del Código Tributario.

En consecuencia, no derivando las infracciones de un mismo hecho o conducta atribuible al deudor tributario, no se configura el concurso de infracciones.

Cabe indicar de otro lado, que interpretar que existe un solo hecho infractor (en el entendido que el hecho infractor es sólo el de omitir ingresos) y por tanto concurrencia de infracciones, debiendo imponerse una sola sanción, la mayor, conllevaría a un tratamiento de imposición de sanciones contrario al principio de equidad, toda vez que dos contribuyentes que hubieran realizado el mismo hecho o conducta de omitir ingresos por el mismo monto, podrían verse sancionados con multas diferentes, mayores o menores según el contribuyente en la determinación efectuada haya consignado tributo omitido o saldo a favor.

Así se tendrá lo siguiente:

Caso I:

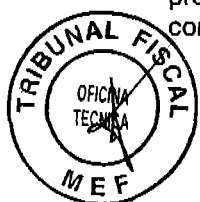
	DECLARACIÓN ORIGINAL		DECLARACIÓN RECTIFICATORIA				ART. 178° num. 1 y num 2	
Base imponible ventas	200		1,000		Ingreso omitido	800		
Débito fiscal		36		180	Debito omitido	144		
Base imponible compras	250		250					
Crédito fiscal		(45)		(45)				
Saldo a favor		(9)			Saldo indebido	(9)		9
Tributo a pagar				135	Tributo omitido	135	135	

Bajo la posición que existe concurrencia de infracciones, el contribuyente que cuente con un saldo a favor (indebido) de S/.9.00 deberá pagar una multa ascendente a S/.135.00.

Caso II:

	DECLARACIÓN ORIGINAL		DECLARACIÓN RECTIFICATORIA				ART. 178° num. 1 y num 2	
Base imponible ventas	200		1,000		Ingreso omitido	800		
Débito fiscal		36		180	Debito omitido	144		
Base imponible compras	400		400					
Crédito fiscal		(72)		(72)				
Saldo a favor		(36)			Saldo indebido	(36)		36
Tributo a pagar				108	Tributo omitido	108	108	

Teniendo en consideración el mismo importe de ingresos omitidos que en el Caso I, en el presente caso el contribuyente sólo se encuentra obligado a pagar una multa de S/.108.00 por contar con un saldo a favor (indebido) mayor (S/.36.00) que el anterior.



5. CRITERIOS A VOTAR

5.1 Propuesta 1.1

Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario, en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

5.2 Propuesta 1.2 (*)

Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es presentar la declaración incorrectamente, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

5.3 Propuesta 2

No cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario, en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; toda vez que, en el supuesto anotado, el hecho o conducta que constituye infracción según el numeral 1, es el omitir ingresos que influyan en la determinación de la obligación tributaria que implique un tributo omitido, siendo un hecho o conducta distinta que constituye infracción conforme al numeral 2, el omitir ingresos que impliquen un aumento indebido de saldo o créditos a favor del deudor tributario.

(*) Recoge el voto singular presentado por la Sala 1.



ANEXO

Los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo Nº 816, contemplan como infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sic):

- "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".*

Dichas infracciones se encontraban, hasta el 31 de diciembre de 1998, sancionadas con una multa equivalente al 100% del tributo omitido y al 100% del monto del crédito o del saldo a favor aumentado indebidamente, respectivamente, de acuerdo a las Tablas de Infracciones y Sanciones aprobadas mediante Decreto Supremo Nº 106-95-EF, primero, y, mediante Decreto Supremo Nº 120-95-EF, después. Posteriormente, desde la entrada en vigencia de la Ley Nº 27038, que modificó el Código Tributario – Decreto Legislativo Nº 816, desde el 1 de enero de 1999, dicha sanción se redujo al 50% del tributo omitido y al 50% del saldo a favor determinado indebidamente, respectivamente.

Por otro lado, el artículo 164º del Código Tributario define la infracción tributaria como la acción u omisión que importe violación de normas tributarias.

Sobre este particular, los artículos 87º y siguientes del Código en mención establecen las obligaciones a cargo de los administrados o deudores tributarios, que sirven de base para que el artículo 172º del mismo establezca los tipos de infracciones tributarias, clasificándolas en función del tipo genérico de obligación tributaria incumplida que corresponda, de acuerdo al detalle siguiente:

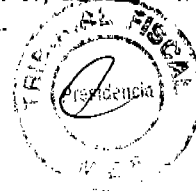
1. De inscribirse o acreditar la inscripción.
2. De emitir y exigir comprobantes de pago.
3. De llevar libros y registros contables.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Otras obligaciones tributarias.

A su turno, atendiendo a esta clasificación, los artículos 173º al 178º del Código en referencia agrupan sistemáticamente las diversas infracciones tributarias, adscribiéndolas al tipo infractor genérico correspondiente.

Así, pues, el artículo 178º contiene los tipos infractores específicos objeto de análisis en el presente Informe y está referido a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales (es decir, el pago de los tributos), por lo que su tipificación deberá ser interpretada atendiendo al incumplimiento de dichas obligaciones.

Por ello, los tipos infractores específicos descritos en este último artículo responden a la inexactitud de las declaraciones relativas a los hechos, bases imponibles, el no pago de las retenciones de tributos, entre otros.

Cabe recordar que, según la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, sólo mediante norma con rango de ley pueden definirse las infracciones y, que de acuerdo a la Norma VIII del antedicho Título Preliminar, en vía de interpretación no se puede extender los alcances de las normas tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Consecuentemente, la comisión de cualquier infracción sólo debe ser establecida según los términos claros e inequívocos de la propia ley que describe precisamente el tipo infractor, de manera que ésta sólo pueda ser interpretada de manera restrictiva y no en forma extensiva.



inequívocos de la propia ley que describe precisamente el tipo infractor, de manera que ésta sólo pueda ser interpretada de manera restrictiva y no en forma extensiva.

Por su parte, el artículo 171º del Código Tributario regula la institución denominada **concurso ideal de infracciones**, al establecer que (sic): *"Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave."*

Sobre este particular, el numeral 6 del artículo 230º de la Ley del Procedimiento Administrativo General Nº 27444 dispone que (sic), *"cuando una misma conducta califique como más de una infracción, se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio de que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes."*

Miraflores, 20 de febrero de 2002
Vº Bº Dr. Carlos Moreano

