



# Tribunal Fiscal

Nº 00928-4-2003

EXPEDIENTE N°	682-99
INTERESADO	<b>TERMOINDUSTRIAS S.R.L.</b>
ASUNTO	Multa
PROCEDENCIA	Lima
FECHA	Lima, 21 de febrero de 2003

**VISTA** la apelación interpuesta por **TERMOINDUSTRIAS S.R.L.** contra la Resolución de Intendencia N° 026-4-01931 del 2 de noviembre de 1998, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Multa N°s 024-2-42002 a 024-2-42024 emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175º y el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO :

Que la recurrente alega que en virtud a reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, las resoluciones emitidas como producto de procesos de verificación o fiscalización en las cuales no esté de por medio una autoliquidación del contribuyente, constituyen resoluciones de determinación y no de multa como incorrectamente se le pretende imputar en su caso;

Que indica que al haber la Administración efectuado la determinación de la deuda tributaria, se está desconociendo los principios de legalidad y legítima defensa establecidos en la Constitución y en el Código Tributario, puesto que mediante la emisión de los valores impugnados se ha creado un artificio para obligarla a efectuar un pago por supuestas sanciones sin que exista una previa determinación de la deuda tributaria, agregando que las declaraciones rectificadorias fueron presentadas en forma inducida por lo que su voluntad se encuentra viciada;

Que por su parte, la Administración manifiesta que la recurrente cumplió con subsanar las omisiones en las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas detectadas en la fiscalización, presentando las respectivas declaraciones rectificadorias, por tanto incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, siendo que de otro lado, regularizó la anotación en su Registro de Ventas de diversas facturas emitidas y no registradas que fueran detectadas, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario;

Que asimismo, señala que los actos impugnados no constituyen resoluciones de determinación en tanto que no versan sobre la determinación de un crédito o de una deuda, sino que contienen sanciones por la comisión de infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias, sin que sea necesario la preexistencia de una resolución de determinación en la que se establezca saldo a favor o deuda tributaria como sugiere la recurrente;

Que en el presente caso, se tiene que la Administración notificó con fecha 31 de marzo de 1998, las Resoluciones de Multa N°s 024-2-42002 a 024-2-42012 emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por los meses de julio, setiembre y octubre de 1994, octubre de 1995, mayo y noviembre de 1996, febrero a abril, junio y julio de 1997, y las Resoluciones de Multa N°s 024-2-42013 a 024-4-42024 por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, por los meses de julio, setiembre y octubre de 1994, mayo y octubre de 1995, mayo, agosto y noviembre de 1996, febrero, abril, junio y julio de 1997 (folios 390 a 412);

*B. M. / M.*



# Tribunal Fiscal

Nº 00928-4-2003

Que mediante Requerimientos Nº 623-98-COA 1-3.1, 623-98-COA y 623-A-98-COA, notificados con fechas 6, 9 y 19 de enero de 1998 (folios 341, 339 y 337), la Administración solicitó a la recurrente diversa documentación contable y tributaria, como parte de la verificación efectuada mediante el Programa COA, detectando que la recurrente imprimió un talonario de Facturas de la serie 001 del número 001 a 050, obteniendo con ello un doble juego de facturas, estableciendo que en tanto un juego permanecía en blanco o anuladas, el otro, bajo la misma numeración fue emitido a empresas pertenecientes al mismo grupo económico de la recurrente, además, no consignó en el Registro de Ventas los comprobantes de pago detallados en el punto 6 del Resultado del Requerimiento de Sustentación de Reparos Nº 623-98-COA (folio 339 vuelta), dejando constancia en dicho documento que la recurrente exhibió las declaraciones rectificadorias respectivas en las que subsanó los montos no declarados;

Que asimismo, según se expresa en el Resultado del Requerimiento de Sustentación Nº 623-A-98-COA (folio 337 vuelta), la recurrente regularizó la anotación en su Registro de Ventas de los comprobantes no registrados indicados en el punto 6 del Resultado del Requerimiento de Sustentación Nº 623-98-COA antes citado;

Que obran en autos las declaraciones rectificadorias del Impuesto General a las Ventas presentadas por la recurrente con fecha 13 de enero de 1998, Formularios Nº 195 con números de orden 00517001, 00517002, 00517008, 00517003, 00517004, 00310616, 00517007, 00052000, 00051925, 00310615, 00322199, 00322200 (folios 312 a 323), mediante las cuales rectificó las bases imponibles de ventas del referido impuesto, aumentando como consecuencia de ello el tributo a pagar de S/.0.00 a la suma de S/.62,560.00 en el mes de julio de 1994, de S/.0.00 a S/.18,699.00 en el mes de setiembre de 1994, de un saldo a favor de S/.7,350.00 a un importe por pagar de S/.71,321.00 en el mes de octubre de 1994, de S/.0.00 a S/.97.00 en el mes de mayo de 1995, de S/. 0.00 a S/.21,390.00 en el mes de octubre de 1995, de S/.0.00 a S/.36,249.00 en el mes de mayo de 1996, de S/.0.00 a S/. 36,300.00 en el mes de agosto de 1996, de un saldo a favor de S/.240.00 a un importe por pagar de S/.53,360.00 en el mes de noviembre de 1996, de un saldo a favor de S/.5,265.00 a un importe por pagar de S/.81,093.00 en el mes de febrero de 1997, de un saldo a favor de S/.5,265.00 a un importe por pagar de S/.19,584.00 en el mes de marzo de 1997, de un saldo a favor de S/.5,265.00 a un importe por pagar de S/.215.00 en el mes de abril de 1997, de un saldo a favor de S/.5,265.00 a un importe por pagar de S/.77,290.00 en el mes de junio de 1997 y de un saldo a favor de S/.5,265.00 a un importe por pagar de S/.39,316.00 en el mes de julio de 1997;

Que el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 773 y Decreto Legislativo Nº 816, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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;

Que el numeral 2 del artículo 175º de los dispositivos antes citados, dispone que constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables, omitir registrar ingresos, rentas, patrimonios, bienes, ventas o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores;

*f m / fl*



# Tribunal Fiscal

Nº 00928-4-2003

Que se verifica que las infracciones antes descritas tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se encuentran configuradas en el caso materia de autos, toda vez que la recurrente omitió consignar en sus declaraciones del Impuesto General a las Ventas, ingresos gravados que influyen en la determinación de su obligación tributaria, lo cual queda corroborado con la presentación de las declaraciones rectificadorias en los meses bajo comentario, en las que determina un mayor tributo al declarado originalmente, con lo cual éstas surtieron plenos efectos con su sola presentación, no habiendo acreditado en autos la presentación de segundas rectificadorias en las que haya modificado posteriormente las bases imponibles del citado tributo, así como la existencia de algún elemento que desvirtúe dicha determinación;

Que asimismo, la Administración ha girado las multas por el importe del tributo omitido, lo que se encuentra conforme a lo previsto en el numeral 1 del artículo 178º antes citado;

Que no resulta atendible el argumento de la recurrente referido a que su voluntad se encontraba viciada al momento de la presentación de las citadas declaraciones rectificadorias, toda vez que dicho extremo no ha sido acreditado por aquélla en autos;

Que asimismo, cabe señalar que como se ha indicado en los considerandos precedentes, la recurrente omitió registrar ingresos conforme al Requerimiento de Sustentación Nº 623-A-98-COA, configurándose la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, siendo que los ingresos omitidos de anotar en el Registro de Ventas regularizados con posterioridad al cierre del Requerimiento Nº 623-A-98-COA, constituyen los mismos ingresos consignados en las declaraciones rectificadorias presentadas por la recurrente, y respecto de los cuales la Administración ha emitido resoluciones de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1 del artículo 178º y 2 del artículo 175º de los Códigos antes citados;

Que teniendo en consideración que respecto de los meses de julio, setiembre y octubre de 1994, octubre de 1995, mayo y noviembre de 1996, febrero, abril, junio y julio de 1997, la Administración ha emitido conjuntamente resoluciones de multa por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º y el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, resulta pertinente dilucidar si respecto de la comisión de las mismas, es de aplicación lo normado en el artículo 171º del Código Tributario, relativo al concurso de infracciones;

Que el artículo 171º del Código Tributario, según textos aprobados por Decreto Legislativo Nº 773 y Decreto Legislativo Nº 816, establece que cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave;

Que de una primera interpretación podría inferirse que entre las infracciones antes señaladas existe una relación de medio a fin, esto es, que la omisión de registrar ingresos o registrar los montos inferiores a los verdaderos sólo es el medio del que puede valerse un contribuyente para, en su momento, no declarar dichos ingresos o hacerlo por montos inferiores a los verdaderos, no tratándose en consecuencia de dos hechos aislados, sino de uno sólo que los engloba, resultando de aplicación lo normado en el artículo 171º del Código Tributario en mención, conforme se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 969-2-99 del 20 de diciembre de 1999;

*B. M. V. M.*



# Tribunal Fiscal

Nº 00928-4-2003

Que no obstante lo expuesto, cabe una segunda interpretación, en el sentido que las infracciones materia de análisis constituyen dos conductas o acciones distintas que configuran a su vez, dos supuestos de hecho distintos e independientes entre sí, toda vez que de un lado, los contribuyentes están obligados a llevar libros y registros en los que no deben omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas o actos gravados, ni registrarlos por montos inferiores a los verdaderos, pues de lo contrario, incurriarían en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario y de otro, presentar las declaraciones juradas en que determinen con veracidad, la base imponible y el cálculo del tributo, según corresponda, por lo que si no incluyen en ellas ingresos, rentas, patrimonio o declaran cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, incurriarían también en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario;

Que la afirmación de que se tratarían de obligaciones tributarias formales distintas, tiene sustento en el hecho que el registro de los ingresos es un acto distinto e independiente de la declaración de los mismos, por tanto, el que la recurrente no haya registrado ingresos, o lo haya hecho por montos inferiores a los verdaderos, no implica, necesariamente, que no los incluya en la declaración jurada correspondiente o que lo haga por montos inferiores a los verdaderos, siendo que recíprocamente, el que el contribuyente no haya declarado ingresos o lo haya efectuado por montos inferiores a los verdaderos, no implica, necesariamente que no los haya registrado o que lo haya efectuado por montos inferiores a los verdaderos;

Que en ese orden de ideas, la independencia de ambas infracciones queda corroborada con la posibilidad que el contribuyente, no obstante haber registrado correctamente el monto de una factura o de un ingreso, no la declare correctamente o viceversa, siendo que además el registro de los ingresos y su declaración no son actos simultáneos sino sucesivos, por lo que conforme a esta interpretación, no resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 171º del Código Tributario;

Que el segundo criterio antes expuesto es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2003-02 de fecha 17 de febrero de 2003, que varía el criterio vertido en la Resolución Nº 969-2-99, correspondiendo que se emita una resolución con carácter de observancia obligatoria conforme con lo señalado por el artículo 154º del Código Tributario, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano";

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena citado, tiene carácter vinculante respecto de todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme a lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002;

Que respecto a la aplicación de la sanción por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario - aprobado por Decreto Legislativo Nº 816 – es del caso señalar que tal infracción se configura al momento de su detección, de conformidad con lo establecido mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 007-98 de fecha 5 de marzo de 1998;

Que estando a que en el caso de autos, la detección habría ocurrido con el Resultado del Requerimiento de Sustentación Nº 623-98-COA (folio 339 vuelta) del 13 de enero de 1998, corresponde aplicar las normas vigentes a dicha fecha, esto es, el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816 y las sanciones contempladas en la Tabla de Infracciones Tributarias aprobada por Decreto Supremo Nº 120-95-EF, que disponen una sanción del 100% del tributo omitido para dicha infracción, debiendo por tanto la Administración reliquidar el importe de las Resoluciones de Multa Nº 024-2-42013 a 024-2-42017 conforme a lo expuesto;

A handwritten signature in black ink, appearing to read "F. AP. V. BL".



# Tribunal Fiscal

Nº 00928-4-2003

Que finalmente, con relación al argumento de la recurrente referido a que sólo procedía la emisión de resoluciones de determinación y no resoluciones de multa luego de una fiscalización, debe señalarse que conforme ha quedado acreditado en autos, se ha comprobado que aquélla incurrió en las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175º y el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, respecto de las cuales la Administración ha emitido las Resoluciones de Multa impugnadas, sin que sea necesario para su configuración la emisión de una Resolución de Determinación, toda vez que las mismas han derivado de la presentación de declaraciones rectificadorias presentadas por la recurrente y de la omisión de ingresos en los registros contables;

Con los vocales Flores Talavera, Lozano Byrne y Márquez Pacheco, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

## RESUELVE:

- DECLARAR NULA E INSUBSTANTE** la Resolución de Intendencia N° 026-4-01931 del 2 de noviembre de 1998, en el extremo referido a la determinación de las Resoluciones de Multa N°s 024-2-42013 a 024-2-42017 debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
- DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

*"Tratándose de la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175º y en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 773 y cuyo texto ha sido recogido por el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, no resulta de aplicación lo normado en el artículo 171º de los Códigos en mención, relativo al concurso de infracciones, por cuanto derivan de hechos distintos."*

Regístrate, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

LOZANO BYRNE  
VOCAL

MARQUEZ PACHECO  
VOCAL

Zúñiga Dílano  
Secretaria Relatora  
FT/SG/mgp