

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2004-16

TEMA : APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD A LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 6 DEL ARTÍCULO 176º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR LA LEY N° 27335.

FECHA : 30 de septiembre de 2004
HORA : 5.00 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Mariella Casalino M. Oswaldo Lozano B.
Marina Zelaya V. Renée Espinoza B. Silvia León P.
Juana Pinto de Aliaga José Manuel Arispe V. Ada Flores T.
Gabriela Márquez P. Lourdes Chau Q. Zoraida Olano S.
Marco Huamán S. Elizabeth Winstanley P. Doris Muñoz G.
María Eugenia Caller F.

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 el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"La infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Ley N° 27335, consistente en presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, en lugar distinto al establecido por la Administración, se encuentra incluida en el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT."

"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."

TEMA: APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD A LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 6 DEL ARTÍCULO 176º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR LA LEY N° 27335.

	PROUESTA 1	PROUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
Vocales			PROUESTA 1	PROUESTA 2
Dra. Caller	X		X	
Dra. Cogorno		X	X	
Dra. Casalino		X	X	
Dr. Lozano		X	X	
Dra. Zelaya		X	X	
Dra. Espinoza		X	X	
Dra. León		X	X	
Dra. Pinto		X	X	
Dr. Arispe		X	X	
Dra. Flores	X		X	
Dra. Márquez	X		X	
Dra. Chau		X	X	
Dra. Olano		X	X	
Dr. Huamán		X	X	
Dra. Winstanley		X	X	
Dra. Muñoz		X	X	
Total	3	13	16	

Dra. Caller V. Dra. Pinto Dr. Arispe
Dra. Flores Dra. Márquez Dra. Chau Dra. Olano Dra. Winstanley Dra. Muñoz

INFORME FINAL

TEMA : APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD A LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 6 DEL ARTÍCULO 176º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO No. 135-99-EF, MODIFICADO POR LA LEY No. 27335.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si en caso se cometa la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, consistente en presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria, resulta aplicable el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT, teniendo en cuenta que ésta última norma al hacer referencia al mencionado numeral 6 sólo alude a la presentación de declaraciones "en la forma y/o condiciones establecidas por la SUNAT" sin mencionar expresamente la presentación de declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

- Numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.
Art. 176º.- Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:
6. Presentar las declaraciones en la forma, condiciones y/o lugares distintos a los establecidos por la Administración Tributaria.
- Numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Ley N° 27335 (vigente desde el 1/08/2000):
Art. 176º.- Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:
6. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.
- Numerales 7 y 8 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificados por Decreto Legislativo N° 953 (vigente desde el 16/02/2004):
Art. 176º.- Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:
7. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria.
8. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.
- Artículo 4º del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT (vigente desde el 21/01/2000):
Art. 4.- Los criterios de gradualidad se aplicarán de acuerdo a lo establecido en los Anexos, considerando lo siguiente:

INFRACCIONES (Código)	SANCIONES	CRITERIOS	ANEXO
Art.176º, numeral 6	Multa	Subsanación	A



- Artículo 5º del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT:

Los criterios de gradualidad se definen de la siguiente forma:

1. Subsanación: Regularización de la obligación incumplida, la cual deberá realizarse de la siguiente forma:

INFRACCIONES (Código)	SUBSANACIÓN
Art. 176º, numeral 6	Presentando las declaraciones en la forma y/o condiciones establecidas por la SUNAT. (1)

- (1) Infracción originada por presentar las declaraciones en forma y condiciones distintas a las establecidas por la Administración Tributaria.

2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

La infracción de presentar declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Código Tributario, se encuentra dentro del Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02977-1-2003 del 28 de mayo de 2003.

"Que este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones N°s. 1079-3-2002 y 4981-1-2002, que cuando la infracción consiste en presentar declaraciones sin tener en cuenta los lugares u otras condiciones que establezca la Administración, se debe considerar que el tipo infractor del mencionado numeral 6 del artículo 176º es presentar declaraciones sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración, de lo cual se entiende que el lugar de presentación es una de las condiciones establecidas, de manera que cuando la norma de gradualidad de sanciones se refiere a la citada infracción como la de no presentar declaraciones en la forma y/o condiciones distintas a las establecidas por la Administración, es sólo una forma abreviada de aludirla;"

Resolución del Tribunal Fiscal N° 6541-5-2003 del 12 de noviembre del 2003.

"Que sobre el particular debe indicarse, que este Tribunal ha interpretado en reiterada jurisprudencia tales como las Resoluciones N°s. 1079-3-2002 de 27 de febrero de 2002, 4981-1-2002 de 28 de agosto de 2002 y 00692-3-2003 de 13 de febrero de 2003, que cuando la infracción consiste en presentar declaraciones sin tener en cuenta los lugares u otras condiciones que establezca la Administración, se debe considerar que el tipo infractor del mencionado numeral 6 del artículo 176º es presentar declaraciones sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración, de lo cual se entiende que el lugar de presentación es una de las condiciones establecidas, de manera que cuando la norma de gradualidad de sanciones se refiere a la citada infracción como la de "presentar declaraciones en la forma y/o condiciones distintas a las establecidas por la Administración", sí la incluye.

Que de conformidad con el criterio expuesto, se advierte que a la infracción de presentar las declaraciones sin tener en cuenta el lugar establecido por la Administración, le alcanza el régimen de gradualidad previsto por la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT".

La infracción de presentar declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Código Tributario, no se encuentra dentro del Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 6020-4-2003 del 19 de marzo de 2003.

"Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que le corresponde el Régimen de Gradualidad, cabe señalar que el anexo A de la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT que establece el Régimen de Gradualidad de Sanciones y Criterios para aplicar sanciones de internamiento temporal de vehículos y de comiso, dispone su aplicación a las infracciones del numeral 6 del artículo 176º del Código Tributario consistentes en "presentar las declaraciones en la forma y condiciones distintas a las establecidas por la Administración



Tributaria", no así respecto a la infracción de presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido, prevista en el mismo dispositivo;

Que en tal sentido, la presentación de declaraciones juradas "en lugar distinto" al establecido por la Administración no se encuentra dentro del Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT, no correspondiendo en virtud de ello aplicar la subsanación a que hace referencia la recurrente."

3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, consistente en presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, en lugar distinto al establecido por la Administración, no se encuentra incluida en el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT.

FUNDAMENTO

El numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, señala que constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración.

De la interpretación literal del numeral 6 citado, se desprende que éste contiene tres supuestos de infracción:

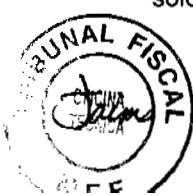
- 1) Presentar las declaraciones en forma distinta a la establecida por la Administración Tributaria.
- 2) Presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria.
- 3) Presentar las declaraciones en condiciones distintas a las establecidas por la Administración Tributaria.

Cabe señalar que la Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT que establece el Régimen de Gradualidad de las Sanciones y los Criterios para aplicar las Sanciones de Internamiento Temporal de Vehículos y de Comiso, entró en vigencia el 21 de enero de 2000, esto es, se encontraba vigente a la fecha en que se publicó la Ley No. 27335 que modificó el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF.

El Artículo 5º del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT, establece dentro de los criterios de gradualidad a la "subsanación", y la define como la "regularización de la obligación incumplida", disponiendo para efecto de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Código Tributario que dicha subsanación se produce "Presentando las declaraciones en la forma y/o condiciones establecidas por la SUNAT".

Con relación a la infracción que nos ocupa, el referido artículo 5º en la Tabla que presenta la relación de infracciones y su respectiva subsanación, contiene la nota (1) que expresamente señala que la subsanación se refiere a la "Infracción originada por presentar las declaraciones en la forma y condiciones distintas a las establecidas por la Administración Tributaria".

Por su parte la Tabla del Anexo A, a que remite el Artículo 4º de la Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT, establece que quien ha incurrido en la infracción de "presentar las declaraciones en la forma y/o condiciones distintas a las establecidas por la Administración Tributaria" y haya efectuado la subsanación voluntaria se hace merecedor a la rebaja de la sanción en un 100%, y si la subsanación no es voluntaria sino inducida, la rebaja sólo asciende al 50% de la multa.



Como puede apreciarse, la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT dispone su aplicación a dos de las tres infracciones que contiene el numeral 6 del artículo 176º del citado Código Tributario, que son las siguientes:

- 1) Presentar las declaraciones en forma distinta a la establecida por la Administración Tributaria, y,
- 2) Presentar las declaraciones en condiciones distintas a las establecidas por la Administración Tributaria,

No incluyendo así, a la tercera infracción consistente en presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria, prevista en el mismo numeral 6) del artículo 176º del citado Código Tributario.

Por lo tanto, se puede concluir que la infracción consistente en presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria, no se encuentra dentro del Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT.

Tal conclusión se corrobora con la inclusión de la nota (1) antes mencionada, toda vez que de interpretarse que el lugar de presentación es una de las condiciones establecidas, no habría razón alguna para dicha inclusión, pues bastaba con la mención al numeral 6 y al artículo 176º que establece la infracción.

Es así que de la observación del cuadro contenido en el citado artículo 5º de la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT, que detalla las infracciones y subsanaciones respectivas, se evidencia que sólo se consignan notas en la columna "Subsanación" siempre que esta se encuentre referida a uno de los supuestos tipificados como infracción en la norma respectiva del Código Tributario, no consignándose tales notas cuando alude a todos los supuestos comprendidos en ella.

Cabe indicar asimismo, que de conformidad con lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En consecuencia, no cabe interpretar que la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT, aludió de manera abreviada a todas las infracciones contenidas en el numeral 6 del artículo 176º del Código Tributario, cuando de la literalidad de su texto se aprecia que no hace referencia a la infracción de presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria. Interpretar lo contrario infringiría lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al extenderse disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la propia norma, mediante la interpretación de la misma.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, consistente en presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, en lugar distinto al establecido por la Administración, se encuentra incluida en el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT.

FUNDAMENTO

De conformidad con el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración.



El Artículo 5º del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT, establece dentro de los criterios de gradualidad a la “subsanación”, y la define como la “regularización de la obligación incumplida”, disponiendo para efecto de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Código Tributario que dicha subsanación se produce “Presentando las declaraciones en la forma y/o condiciones establecidas por la SUNAT”.

Con relación a la infracción que nos ocupa, el mencionado artículo 5º en la Tabla que presenta la relación de infracciones y su respectiva subsanación, contiene la nota (1) en que expresamente se señala que la subsanación se refiere a la “Infracción originada por presentar las declaraciones en la forma y condiciones distintas a las establecidas por la Administración Tributaria”. La misma referencia la encontramos en el Anexo A de la citada Resolución de Superintendencia.

Si bien en la nota (1) de la Tabla contenida en el artículo 5º y en el anexo A de la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT, al hacer referencia a la infracción cuya sanción se hará merecedora del régimen de gradualidad utiliza la expresión “forma y/o condiciones”, ello no implica que la sanción de la infracción consistente en presentar las declaraciones en lugar distinto al señalado por la Administración Tributaria no sea objeto de gradualidad, ya que dicha infracción se halla suficientemente descrita con la expresión comprensiva “u otras condiciones”.

Como refiere Dino Jarach, la declaración tributaria es una prestación, objeto de una obligación legal, y por lo tanto, tiene naturaleza de un acto debido en virtud de disposiciones legales.¹ Señala asimismo, que la declaración tributaria tiene por función suministrar información a la Administración Tributaria y su eficacia depende de la existencia de medios de prueba que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la declaración².

Ahora bien, la declaración tributaria implica el cumplimiento de un deber formal que se produce en el marco de las circunstancias de tiempo y lugar; esto es, ocurre en un espacio y en un momento determinados; por lo tanto, cuando en el numeral 6) del Artículo 176º del Código Tributario se incluye el término “u otras condiciones”, ello comprende las circunstancias de lugar. De forma tal que, la inclusión de la palabra “lugar” en el texto del numeral 6) del Artículo 176º del Código Tributario, tiene únicamente por propósito enunciarlo a manera de ejemplo y en forma didáctica a fin de facilitar su comprensión, pues según el Diccionario de la Lengua Española editado por la Real Academia Española, una de las acepciones de la palabra condición es “Circunstancias que afectan a un proceso o al estado de una persona o cosa” y la palabra circunstancia tiene como una de sus acepciones “Accidente de tiempo, lugar, modo, etc., que está unido a la sustancia de algún hecho o dicho”.

En consecuencia, el lugar de presentación de las declaraciones tributarias es una de las condiciones o circunstancias para que se produzca la declaración. Por lo tanto, cuando la norma de gradualidad de sanciones se refiere a la citada infracción como la de presentar declaraciones en la forma y/o condiciones distintas a las establecidas por la Administración, con ella se incluye también a la infracción de presentar las declaraciones en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria, toda vez que el lugar de presentación se halla comprendido por el alcance genérico que tiene el término “u otras condiciones”.

Es decir, si respecto de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF y modificado por Ley No. 27335, consistente en “Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria”, se considera que la forma y el lugar son condiciones o circunstancias en las que se produce la presentación, cabe concluir que realizar dicha presentación en lugar distinto constituye una infracción incluida en el Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 013-2000/SUNAT.

¹ Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. Buenos Aires, Abeledo Perrot. 1999, p. 425.

² Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. Buenos Aires, Abeledo Perrot. 1999, p. 426.



4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

La infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, consistente en presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, en lugar distinto al establecido por la Administración, no se encuentra incluida en el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT.

4.2 PROPUESTA 2

La infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, modificado por Ley No. 27335, consistente en presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificadorias, en lugar distinto al establecido por la Administración, se encuentra incluida en el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 013-2000/SUNAT.

