

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2005-17

**TEMA : DETERMINAR SI ES DE APLICACIÓN LA SANCIÓN DE MULTA ASCENDENTE AL 50% DEL TRIBUTO OMITIDO A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO Nº 135-99-EF, NO OBSTANTE HAYAN CUMPLIDO CON CANCELAR EL TRIBUTO DEBIDO EN FORMA OPORTUNA.**

**FECHA** : 30 de mayo de 2005  
**HORA** : 10.00 a.m.  
**LUGAR** : Calle Diez Canseco Nº 258 Miraflores

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

**NO ASISTENTES** : Oswaldo Lozano B. (vacaciones: fecha de votación).  
Rosa Barrantes T. (descanso médico: fecha de votación)

**I. ANTECEDENTES:**

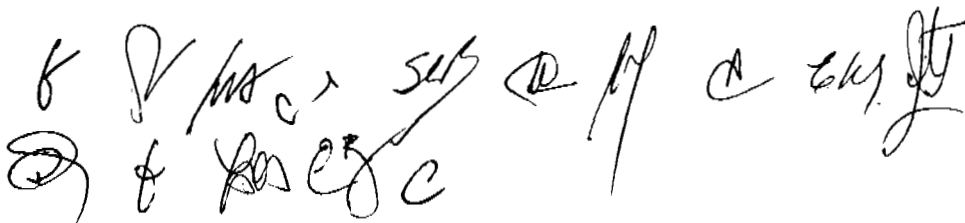
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

**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:

***“Resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.***

***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: DETERMINAR SI ES DE APLICACIÓN LA SANCIÓN DE MULTA ASCENDENTE AL 50% DEL TRIBUTO OMITIDO A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO Nº 135-99-EF, NO OBSTANTE HAYAN CUMPLIDO CON CANCELAR EL TRIBUTO DEBIDO EN FORMA OPORTUNA.**

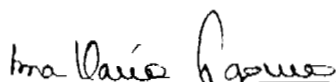
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	<p>Resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.</p> <p>Fundamento: ver propuesta 1 del informe.</p>	<p>No resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria debido a que cumplió con pagar el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.</p> <p>Fundamento: ver propuesta 2 del informe.</p>	<p>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.</p>	<p>El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.</p>
<b>Vocales</b>				
Dra. Caller		X	X	
Dra. Cogorno	X		X	
Dra. Casalino	X		X	
Dr. Lozano	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Zelaya	X		X	
Dra. Espinoza		X	X	
Dra. Muñoz	X		X	
Dra. León	X		X	
Dr. Arispe	X		X	
Dra. Flores	X		X	
Dra. Márquez	X		X	
Dra. Chau		X	X	
Dra. Olano		X	X	
Dra. Pinto	X		X	
Dr. Huamán	X		X	
Dra. Winstanley	X		X	
Dra. Barrantes	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>15</b>	

*[Handwritten signatures and initials at the bottom of the page]*

### 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.



Ana María Cogorno Prestinoni



Mariella Casalino Mannarelli



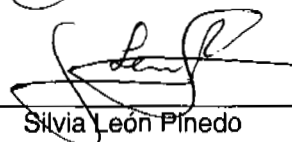
Marina Zelaya Vidal



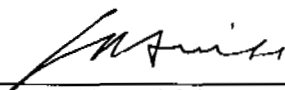
Renée Espinoza Bassino



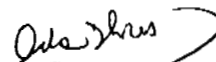
Doris Muñoz García



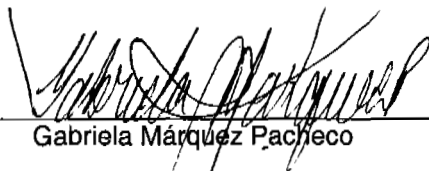
Silvia León Pinedo



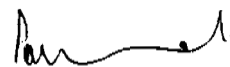
José Manuel Arispe




Ada Flores Talavera



Gabriela Márquez Pacheco



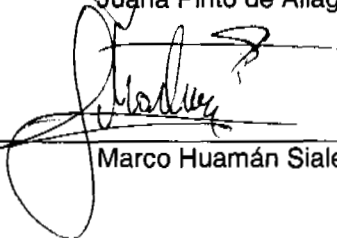
Lourdes Chau Quispe



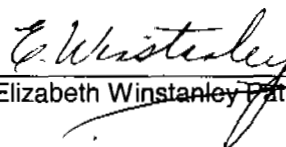
Juana Pinto de Ariaga



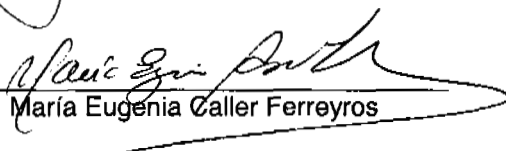
Zoraida Olano Silva



Marco Huamán Sialer



Elizabeth Winstanley Patisio



María Eugenia Caller Ferreyros

## INFORME FINAL

**TEMA : DETERMINAR SI ES DE APLICACIÓN LA SANCIÓN DE MULTA ASCENDENTE AL 50% DEL TRIBUTO OMITIDO A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, NO OBSTANTE HAYAN CUMPLIDO CON CANCELAR EL TRIBUTO DEBIDO EN FORMA OPORTUNA.**

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si es de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando el contribuyente no incluye en su declaración ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declara cifras o datos falsos u omite circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, pero sin embargo cumple con pagar el monto de tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

### 2. ANTECEDENTES

#### 2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

- Numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF (texto vigente desde el 20/08/99 hasta el 05/02/2004):

Art. 178°.- Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

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

- Tabla I Código Tributario Libro Cuarto (Infracciones y Sanciones), Personas y Entidades que Perciban Renta de Tercera Categoría del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF:

INFRACCIONES	REFERENCIA	SANCIÓN
<b>CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS</b>	<b>Artículo 178°</b>	
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.	Numeral 1	50% del tributo omitido (5)

(5) El tributo omitido será la diferencia entre el tributo declarado y el que se debió declarar. En caso no se hubiese declarado algún tributo, el tributo omitido será el que se debió declarar.

(...)

En caso no se hubiese declarado el tributo resultante, el tributo omitido será el obtenido de la verificación o fiscalización.



- Tabla I Código Tributario Libro Cuarto (Infracciones y Sanciones), Personas y Entidades que Perciban Renta de Tercera Categoría del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF modificado por la Ley N° 27335 (vigente a partir del 1 de agosto de 2000):

INFRACCIONES	REFERENCIA	SANCIÓN
<b>CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS</b>	<b>Artículo 178°</b>	
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	Numeral 1	50% del tributo omitido (7)

- (7) El tributo omitido será la diferencia entre el tributo declarado y el que se debió declarar. En caso de que no se hubiese declarado algún tributo, el tributo omitido será el que se debió declarar.  
(...)

## 2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

### • Resolución del Tribunal Fiscal N° 02326-1-2002 del 26 de abril de 2002.

“Que si bien los montos de las bases imponibles así como del tributo resultante consignados por la recurrente no fueron los correctos, el importe a pagar correspondiente a cada uno de dichos tributos indicado en las casillas 800, 802 y 805 sí lo fue, habiendo cumplido con abonarlos mediante cheque en la fecha de vencimiento;

Que no obstante que ha quedado acreditado en autos que se configuró la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, no existió tributo omitido al haber pagado la recurrente oportunamente el que le correspondía, por lo que no resulta aplicable la sanción de multa impuesta, toda vez que esta se calcula sobre el 50% del mismo;”

### • Resolución del Tribunal Fiscal N° 04044-1-2003 del 14 de julio de 2003.

“Que de autos se advierte que la recurrente presentó la declaración correspondiente a las retenciones de no domiciliados del Impuesto a la Renta de febrero de 2002, la cual fue modificada mediante rectificatoria en la que estableció un mayor importe por tales retenciones, acreditándose con esta última que en la original incurrió en la infracción antes anotada;

Que de acuerdo a la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Ley N° 27335, la referida infracción se sanciona con el 50% del tributo omitido, precisándose en la nota (7) de dicha tabla que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el mencionado tributo omitido se encuentra constituido por la diferencia entre el tributo resultante del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como tributo resultante de dicho período o ejercicio;

Que en tal sentido, la multa aplicada equivalente al 50% del monto del tributo omitido en la declaración original resulta arreglada a derecho, por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido que al haber pagado la totalidad de la deuda



consignada en la rectificatoria con anterioridad a la presentación de dicha declaración original no se configuró la infracción sancionada carece de sustento;"

### 3. PROPUESTAS

#### 3.1 PROPUESTA 1

##### DESCRIPCIÓN

Resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

##### FUNDAMENTO

La infracción tributaria es definida, según lo dispuesto en el artículo 164º del Texto Único Ordenado Código del Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, como toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias.

De acuerdo al principio de tipicidad del derecho administrativo sancionador, previsto en el artículo 230º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444 se requiere necesariamente de la preexistencia de una norma en la que se encuentre prevista expresamente la conducta tipificada como infracción, exigencia similar es de aplicación a las sanciones.

El artículo 88º del citado Código establece que los deudores tributarios tienen la obligación de presentar declaraciones juradas consignando en ellas en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

El numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF 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".<sup>1</sup>

La Tabla I de Infracciones y Sanciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF y el aprobado por la Ley Nº 27335, aplicable a Personas y Entidades que Perciban Renta de Tercera Categoría, establece como sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, el pago de una multa ascendente al 50% del tributo omitido.

Del análisis de las normas antes descritas se puede concluir que, la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF se configura en los siguientes casos:

1. Cuando la declaración jurada es presentada y se omite incluir datos reveladores de obligaciones tributarias tales como, ingresos, rentas, patrimonio o actos gravados.
2. Cuando la declaración jurada es presentada y se omite incluir tributos retenidos o percibidos.

<sup>1</sup> Un texto idéntico al antes transcrito, estuvo vigente entre el 1º de enero de 1994 y el 5 de febrero de 2004.



3. Cuando la declaración jurada es presentada y en ella se incluyen cifras o datos falsos, o
4. Cuando la declaración jurada es presentada y no se incluyen circunstancias que pudieran influir en la determinación de la obligación tributaria.

Es preciso anotar que la obligación de declarar consignando en forma correcta y sustentada los datos solicitados por la Administración Tributaria es distinta de la obligación de efectuar el pago, la primera es una obligación formal cuyo incumplimiento se sanciona con multa, en tanto que la segunda es una obligación sustancial cuyo incumplimiento carece de sanción, toda vez que por dicho incumplimiento la Administración sólo puede cobrar el tributo dejado de pagar más los intereses correspondientes. En consecuencia, el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario establece como infracción el incumplimiento de la obligación formal de incluir información fidedigna y veraz en la declaración jurada y no la omisión de pago.

En el mismo sentido, cabe afirmar que el hecho que el pago del tributo pudiera haberse efectuado en el monto debido y dentro del plazo establecido legalmente, no enerva la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario ni la determinación de la multa correspondiente, toda vez que, la obligación de pagar el tributo debido es distinta e independiente de la obligación de declarar incluyendo información fidedigna y veraz.

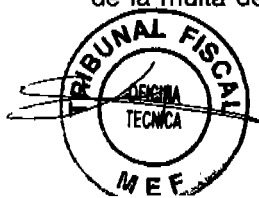
De forma tal que, una vez presentada la declaración jurada no incluyendo información fidedigna y veraz, la infracción se ha configurado dando lugar al nacimiento de la obligación de pagar la multa correspondiente, obligación que sólo se puede extinguir de la forma prevista en la ley, entre las que no se encuentra el haber pagado el tributo, toda vez que el pago del tributo corresponde a una obligación distinta, en todo caso el referido pago puede tener efectos en la disminución del monto a pagar como consecuencia de la aplicación del régimen de incentivos previsto en el artículo 179° del Código Tributario, pero no en la extinción de la multa, ni en la imposibilidad de su determinación.

Sobre este punto, Héctor Villegas señala, respecto al incumplimiento de la obligación tributaria formal, que "... constituye incumplimiento de los deberes formales toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria...", agregando que, "... estas infracciones son predominantemente objetivas, por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa)...".

Asimismo, dicho autor refiere, en cuanto al tipo de infracciones materia de análisis, que "...la conducta punible consiste en no pagar, no retener o no percibir un tributo o pagarlo o retenerlo o percibirlo en menor medida que lo debido...mediante una declaración jurada o información inexacta...esto significa que la declaración jurada que se presente o la información que se suministre deben contener datos ajenos a la realidad y que el importe tributario, según estos datos irreales, debe aparecer como inexistente o disminuido...".

De lo expuesto se desprende que las infracciones tributarias si bien se encuentran vinculadas al cumplimiento de las obligaciones sustanciales, no obstante poseen una naturaleza independiente de la del cumplimiento de la obligación sustancial, puesto que basta la mera realización de la conducta tipificada en la norma, para que éstas se configuren dada su naturaleza objetiva, la que se encuentra reconocida expresamente en el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que dispone que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente.

Así, no procedería sostener que aun cuando la infracción se hubiere configurado al presentar la declaración no incluyendo información fidedigna y veraz, la determinación de la multa deviene en imposible, dado que al haberse pagado el tributo ya no existiría



tributo omitido y por lo tanto no habría forma de calcular la multa, que asciende al 50% del tributo omitido.

A mayor abundamiento cabe señalar lo establecido en la Nota (5) de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Libro IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y la nota (7) de la referida Tabla de Infracciones y Sanciones aprobada por Ley N° 27335, el tributo omitido es definido como la diferencia entre el tributo declarado y el tributo que se debió declarar, esto es, tributo omitido es el "tributo omitido de declarar". En consecuencia, la multa se determina aplicando la alícuota del 50% sobre el tributo omitido de declarar, sin que a dicho concepto en nada le afecte el hecho que el tributo debido haya sido o no cancelado oportunamente.

De lo expuesto se concluye que, un contribuyente que durante la vigencia del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, no incluyó en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u omitido circunstancias que influya en la determinación de la obligación tributaria, incurrió en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, correspondiendo aplicar la sanción de multa ascendente al 50% del tributo omitido de declarar, el mismo que resulta de la diferencia entre el tributo declarado y el tributo que se debió declarar, sin que tal obligación sea enervada por el hecho que el contribuyente haya cancelado el tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago, pues este es un hecho independiente de la configuración de la infracción y de la extinción de la sanción.

Finalmente cabe agregar, que aún cuando el fisco no haya sufrido perjuicio económico, debido a que el contribuyente efectuó el pago oportuno de la obligación tributaria debida, en el artículo 165° del Código Tributario se señala que las infracciones deben ser determinadas de forma objetiva, siendo que en el caso de la infracción que nos ocupa se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos.

### 3.2 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

No resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria debido a que cumplió con pagar el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

#### FUNDAMENTO

El numeral 1 del artículo 178° del 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.

La Tabla I del Infracciones y Sanciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y la aprobada por Ley N° 27335, establece como sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el pago de una multa del 50% del tributo omitido.

Del análisis de las normas antes descritas se puede concluir que, la infracción prevista





en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF se configura en los siguientes casos:

1. Cuando la declaración jurada es presentada y se omite incluir datos reveladores de obligaciones tributarias tales como, ingresos, rentas, patrimonio o actos gravados.
2. Cuando la declaración jurada es presentada y se omite incluir tributos retenidos o percibidos.
3. Cuando la declaración jurada es presentada y en ella se incluyen cifras o datos falsos, o
4. Cuando la declaración jurada es presentada y no se incluyen circunstancias que pudieran influir en la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, del análisis de los cuatro tipos infractores contenidos en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se puede concluir que todos ellos tienen como consecuencia un menor pago de tributos, así por ejemplo cuando no se incluye en las declaraciones juradas ingresos, rentas, patrimonio o actos gravados u otras circunstancias vinculadas, ello condiciona una menor determinación de los tributos y por lo tanto una menor acreencia financiera para el fisco, igual consecuencia se produce cuando en la declaración jurada se incluyen cifras o datos falsos o cuando se omite incluir tributos retenidos o percibidos.

Por lo tanto, de lo antes expresado se puede concluir que, tipificar como infracción las conductas de 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, contenida en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, tiene por propósito desincentivar el no pago de los tributos; toda vez que, la tipificación de las infracciones y el establecimiento de sanciones tienen por finalidad incentivar el cumplimiento de obligaciones. Es decir, se tipifica como infracción aquellas conductas contrarias al cumplimiento de las obligaciones, de forma tal que por temor a la sanción, los sujetos destinatarios estén incentivados a evitar las conductas infractoras propiciándose así el cumplimiento de las obligaciones.

Ahora bien, en el caso que, no obstante haberse incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se hubiera efectuado el pago de los tributos dentro del plazo previsto para ello, se entendería cumplido a cabalidad el propósito último de la penalización de las conductas incluidas en el referido numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, toda vez que, las conductas omisivas de pago habrían sido efectivamente desincentivadas al haberse efectuado el pago oportuno de los tributos debidos.

Por lo tanto, agravia la conciencia jurídica sancionar pecuniariamente el incumplimiento de una obligación formal, cuando la penalización de las referidas conductas, cumplió a cabalidad su función desincentivadora y el interés fiscal fue plenamente satisfecho con el pago oportuno del tributo. Distinto sería el caso en el que habiéndose incurrido en la infracción formal, también se habría incumplido la obligación sustancial, caso en el que el sujeto infractor sería justificadamente pasible de sanción.

En ese mismo sentido, cabe tener en cuenta que las obligaciones formales sólo tienen justificación cuando se encuentran ordenadas hacia el cumplimiento de las obligaciones sustanciales, toda vez que "en sentido lato, el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos"<sup>2</sup> y los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines."<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Villegas, Héctor Belisario. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario." Buenos Aires, De palma, 1994, p. 245.

<sup>3</sup> Villegas, Héctor Belisario. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario." Buenos Aires, De palma, 1994, p. 67.



En consecuencia, las obligaciones sustanciales se justifican por la necesidad de financiar el costo que implica satisfacer las necesidades públicas y las obligaciones formales se justifican en cuanto sirven de apoyo y colaboración al cumplimiento de las antes referidas obligaciones sustanciales.

En ese sentido, las obligaciones formales tienen una finalidad subsidiaria ya que sólo se justifican en cuanto contribuyen a la mejor administración, control y cumplimiento de las obligaciones sustanciales. De forma tal que, puede sostenerse que si se cumple directamente con la obligación sustancial, carece de sentido exigir el cumplimiento de la obligación formal, ya que ésta habría devenido en innecesaria, o en todo caso y visto desde otra perspectiva, la tipificación como infracción del incumplimiento de la obligación formal ya habría cumplido su función desincentivadora al haber sido interiorizada por el sujeto obligado de la obligación sustancial, al punto que éste cumple directa, espontánea y oportunamente con la obligación sustancial, convirtiendo así en innecesaria e injusta la imposición de una sanción por el incumplimiento formal cuando el interés sustancial del fisco ha sido satisfecho oportuna e íntegramente.

En consecuencia, no es de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido a aquel contribuyente que no habiendo incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, haya cumplido con pagar el íntegro del monto de tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

#### **4. CRITERIOS A VOTAR**

##### **4.1 PROPUESTA 1**

Resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

##### **4.2 PROPUESTA 2**

No resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido, prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarado cifras o datos falsos u haya omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria debido a que cumplió con pagar el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

