



Tribunal Fiscal

N° 03392-4-2005

EXPEDIENTE N° : 13935-2004
INTERESADO : **INVERSIONES Y DISTRIBUCIONES ORIENTE S.R.LTDA.**
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Huánuco
FECHA : Lima, 30 de mayo de 2005

VISTA la apelación interpuesta por **INVERSIONES Y DISTRIBUCIONES ORIENTE S.R.LTDA.** contra la Resolución de Oficina Zonal N° 195-014-0000061 del 31 de mayo de 2004, emitida por la Oficina Zonal Huánuco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Multa N°s 191-02-0001456 y 191-02-0001458 por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que con fecha 14 de agosto de 2003 presentó su declaración mensual correspondiente al mes de julio de 2003, consignando un tributo por pagar y pagando la suma de S/.1,533.00 por concepto de Impuesto General a las Ventas y de S/.0.00 por concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mismo período, asimismo, agrega que con fecha 19 de agosto de 2003 rectificó dicha declaración sin modificar el impuesto determinado y pagado originalmente;

Que indica que si bien reconoce haber declarado datos incorrectos, la infracción no debe entenderse configurada al haberse corregido dichos datos sin que medie la intervención de la Administración Tributaria, agregando que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2326-1-02, no existe tributo omitido cuando el tributo determinado haya sido cancelado en la declaración original;

Que por su parte, la Administración sostiene que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 196-1-98 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, toda vez que la recurrente incrementó la base imponible declarada originalmente por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del mes de julio de 2003 determinando un impuesto ascendente a la suma de S/.10,617.00 y S/.2,394.00, respectivamente, con lo cual se determinan diferencias con lo declarado originalmente;

Que afirma que el pago efectuado por la recurrente en su declaración original, no desvirtúa que ésta haya determinado y declarado en forma incorrecta su obligación tributaria;

Que en el caso de autos, de folios 28 a 31 obra la declaración de la recurrente correspondiente al Impuesto General a las Ventas del mes de julio de 2003, presentada el 14 de agosto de 2003 mediante el Formulario 621, con número de orden 33015613, en la cual se observa que la recurrente consignó S/.0.00 en los casilleros correspondientes a la base imponible de ventas y compras, así como en el débito fiscal y crédito fiscal, indicando no obstante el monto de S/.1,533.00 en el casillero correspondiente al importe a pagar, el mismo que fue debidamente cancelado;

Que asimismo, de folios 24 a 27 obra la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas correspondiente al mencionado período, presentada el 19 de agosto de 2003 mediante el Formulario 621 con número de orden 33015728, en la cual la recurrente consignó como base imponible de ventas y como débito fiscal, respectivamente, las sumas de S/.101,552.00 y S/.18,279.00, como base imponible de compras destinadas a ventas gravadas y no gravadas y como crédito fiscal, las sumas de S/.286,439.00 y S/.7,662.00, como saldo a favor del período anterior, el monto de S/.9,084.00 y como pagos anticipados, el monto de S/.1,533.00;

Que considerando los datos consignados en la declaración rectificatoria resulta que la obligación tributaria de la recurrente por el referido tributo ascendía a S/.10,617.00 y no a "S/.0.00" como declaró

f M 28 AL



Tribunal Fiscal

Nº 03392-4-2005

originalmente, siendo no obstante que el referido tributo fue compensado parcialmente con su saldo a favor del período anterior de S/.9,084.00, deduciendo luego el pago de S/.1,533.00 efectuado por la recurrente conjuntamente con su declaración original;

Que siendo así, se tiene que la recurrente incrementó el monto de su obligación tributaria al momento de presentar su declaración rectificatoria, configurándose por lo tanto la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, referida a no incluir en la declaración 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, no obstante lo cual el tributo adeudado fue pagado oportunamente con la declaración original, correspondiendo determinar si en dicho caso no resulta de aplicación la sanción de multa ascendente al 50% del tributo omitido;

Que al respecto cabe anotar que proceden dos interpretaciones, una primera según la cual 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 que haya declarado cifras o datos falsos u omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, cuando éste haya cumplido con pagar el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago, y una segunda interpretación, la que ha sido adoptada según el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de reunión de Sala Plena Nº 2005-17 del 30 de mayo de 2005, que considera que resulta de aplicación dicha sanción, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o haya declarado cifras o datos falsos u 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;

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"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".¹

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

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

F MEX M



Tribunal Fiscal

N° 03392-4-2005

Entidades que Perciban Renta de Tercera Categoría, establece como sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° 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 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 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.

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



Tribunal Fiscal

N° 03392-4-2005

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 declaró cifras o datos falsos u omitió 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 aun 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 en 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."

Que es preciso indicar que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución;

Que asimismo, siendo que a la fecha existe dualidad de criterio al respecto según lo establecido en las Resoluciones de Tribunal Fiscal N°s 2326-1-2002 de 26 de abril de 2002 y 04044-1-2003 del 14 de julio de 2003, procede que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria y que se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, que establece que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que debe prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria, en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal;

Que de lo expuesto se tiene que resulta de aplicación a la recurrente la sanción de multa del 50% del tributo omitido, al no haber incluido en su declaración correspondiente al Impuesto General a las



Tribunal Fiscal

N° 03392-4-2005

Ventas del período de julio de 2003, 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, procediendo por lo tanto confirmar la Resolución de Multa N° 191-02-0001458 obrante a folio 37, al haber sido girada conforme a ley;

Que de otro lado, en el presente caso se tiene que mediante la declaración correspondiente al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del período julio de 2003 presentada por la recurrente (folios 28 a 31), ésta consignó el monto de S/.0.00 en los casilleros correspondientes a la base imponible, al monto del pago a cuenta y el importe a pagar;

Que asimismo, dicha declaración fue rectificada mediante Formulario 621 con número de orden 33015728 (folios 24 a 27) consignando como ingresos la suma de S/.427,506.00 y como impuesto resultante la suma de S/.2,394.00, siendo que en dicha oportunidad tampoco se efectuó pago alguno;

Que en consecuencia, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario al haberse incrementado la obligación tributaria en la suma de S/.2,394.00, correspondiendo aplicar la sanción de multa de S/.1,197.00 (50% del tributo omitido), por lo que la Resolución de Multa N° 191-02-0001456 obrante a folio 36, se encuentra arreglada a ley;

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Espinoza Basino, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 195-014-0000061 del 31 de mayo de 2004.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° 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:


"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."

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
FT/VR/rag.