

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2007-43

TEMA : DETERMINAR SI LAS SANCIONES DE CIERRE DE LOCAL POR LA COMISIÓN DE LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1, 2 Y 3 DEL ARTÍCULO 174º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, DEBEN IMPONERSE SEGÚN EL NÚMERO DE OPORTUNIDADES EN LAS QUE EL CONTRIBUYENTE COMETIÓ LA INFRACCIÓN O DE ACUERDO CON EL NÚMERO DE VECES QUE COMETIÓ LA INFRACCIÓN EN CADA UNO DE SUS ESTABLECIMIENTOS ANEXOS.

FECHA	:	27 de diciembre de 2007
HORA	:	9:00 a.m.
LUGAR	:	Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores
ASISTENTES	:	Ana María Cogorno P. Juana Pinto de Aliaga Marina Zelaya V. Renée Espinoza B. Raúl Queuña D. Silvia León P. Caridad Guarníz C. Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Licette Zúñiga D. Lourdes Chau Q. Mónica Byrne S. M. Sergio Ezeta C. Marco Huamán S. Elizabeth Winstanley P. José Martel S. Doris Muñoz G. Carlos Moreano V. Zoraida Olano S.
NO ASISTENTES	:	Rosa Barrantes T. (Vacaciones: en el momento de votación) Mariella Casalino M. (Vacaciones: en el momento de votación) Cristina Huertas L. (Vacaciones: en el momento 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:

"El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local en que se cometieron.

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".

DETERMINAR SI LAS SANCIONES DE CIERRE DE LOCAL POR LA COMISIÓN DE LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1, 2 Y 3 DEL ARTÍCULO 174º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, DEBEN IMPONERSE SEGÚN EL NÚMERO DE OPORTUNIDADES EN LAS QUE EL CONTRIBUYENTE COMETIÓ LA INFRACCIÓN O DE ACUERDO CON EL NÚMERO DE VECES QUE COMETIÓ LA INFRACCIÓN EN CADA UNO DE SUS ESTABLECIMIENTOS ANEXOS.

PROUESTA 1		PROUESTA 2		PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
				PROUESTA 1	
				PROUESTA 2	
El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local en que se cometieron.	El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos anexos.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por 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 se ajusta a lo establecido por 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 se ajusta a lo establecido por 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 se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.
Fundamento: ver propuesta 1 del informe.		Fundamento: ver propuesta 2 del informe.			
Vocales					
Dra. Olano	X	Dra. Barrantes	X	Dra. Casalino	X
Dra. Cogorno	X	Dra. Pinto	X	Dra. León	X
Dra. Pinto	X	Dra. Barrantes	(Vacaciones)	Dra. Guarniz	X
Dra. Barrantes	(Vacaciones)	Dra. Zelaya	X	Dra. Espinoza	X
Dra. Zelaya		Dra. Espinoza	X	Dra. Queuña	X
Dra. Espinoza		Dra. Queuña	X	Dra. Casalino	(Vacaciones)
Dra. Casalino		Dra. Casalino	(Vacaciones)	Dra. León	X
Dra. León	X	Dra. León		Dra. Flores	X
Dra. Guarniz	X	Dra. Flores		Dra. Márquez	X
Dra. Flores	X	Dra. Márquez		Dra. Zúñiga	X
Dra. Márquez	X	Dra. Zúñiga		Dra. Chau	X
Dra. Zúñiga	X	Dra. Chau		Dra. Byrne	X
Dra. Chau	X	Dra. Byrne		Dr. Martel	X
Dra. Byrne	X	Dr. Martel		Dr. Ezeta	X
Dr. Ezeta	X	Dr. Ezeta		Dra. Muñoz	X
Dr. Muñoz	X	Dr. Muñoz		Dr. Moreano	X
Dr. Moreano	X	Dr. Moreano		Dra. Huertas	(Vacaciones)
Dra. Huertas	(Vacaciones)	Dra. Huertas	(Vacaciones)	Total	15 19
Total	15	Total	4	(Vacaciones)	(Vacaciones)

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.



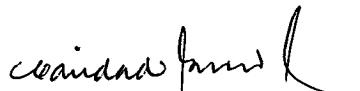
Ana María Cogorno Prestinoni



Marina Zelaya Vida



Raúl Queuña Díaz



Caridad Guarniz Cabell



Gabriela Marquez Pacheco



Lourdes Chau Quispe



Sergio Ezeta Carpio



Elizabeth Winstanley Patiño



Doris Muñoz García



Zoraida Olano Silva



Juana Pinto de Aliaga



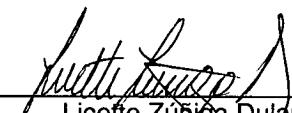
Renée Espinoza Bassino



Silvia León Pinedo



Ada Flores Talavera



Licette Zúñiga Dulanto



Mónica Byrne Santa María



Marco Huamán Sialer



José Martel Sánchez



Carlos Moreano Valdivia

INFORME FINAL

TEMA : DETERMINAR SI LAS SANCIONES DE CIERRE DE LOCAL POR LA COMISIÓN DE LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1, 2 Y 3 DEL ARTÍCULO 174º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953, DEBEN IMPONERSE SEGÚN EL NÚMERO DE OPORTUNIDADES EN LAS QUE EL CONTRIBUYENTE COMETIÓ LA INFRACCIÓN O DE ACUERDO CON EL NÚMERO DE VECES QUE COMETIÓ LA INFRACCIÓN EN CADA UNO DE SUS ESTABLECIMIENTOS ANEXOS.

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF¹, los administrados tienen el deber de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para lo cual están obligados a emitir y otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos, los comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos. El incumplimiento de tales obligaciones conlleva a la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 174º del citado Código, que están sancionadas con multa o cierre de establecimiento.

En cuanto a la aplicación de la sanción, la Nota 4 de las Tablas I y II y la Nota 5 de la Tabla III de Infracciones y Sanciones del citado Código, así como la Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT, prevén un régimen de gradualidad basado en la frecuencia, en virtud del cual la sanción de cierre se impone según el número de oportunidades en las que el administrado comete la misma infracción. En ese sentido, corresponde determinar si el criterio de frecuencia está en base al número de oportunidades en las que el administrado incurre en la misma infracción o al número de veces que comete la misma infracción en cada uno de sus establecimientos anexos.

Es necesario someter el tema planteado a la decisión del Pleno atendiendo a que se ha detectado la existencia de dualidad de criterio en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal al respecto, pues en algunas oportunidades ha interpretado que la mencionada sanción debe imponerse teniendo en cuenta el número de veces en que el administrado comete la misma infracción en el mismo local, y en otra que solo basta que el administrado incurra en la misma infracción con prescindencia del local en que se comete.

2. MARCO NORMATIVO

El marco normativo se encuentra contenido en el Anexo I del presente informe.

3. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) que consideran el local en el que se cometió la infracción a efecto de imponer la sanción de cierre temporal de establecimiento.

RTF N° 02401-2-2006 de 5 de mayo de 2006

"Que obra en autos el Acta Probatoria N° 0900600000618-01, en la que se dejó constancia que la recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, por primera vez, el 23 de abril de 2004, sin embargo, la dirección del domicilio

¹ Modificado por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.



intervenido es Av. Díaz Barcenas Nº 101, la que no coincide con la consignada en el Acta Probatoria Nº 090060005945-01, materia de autos, ya que en ésta consta que la intervención fue realizada en Av. Díaz Bárcena Nº 107, en ese sentido procede revocar la apelada, por cuanto si bien está acreditada la comisión de la infracción, no correspondía que la Administración impusiera la sanción de cierre”.

RTF Nº 02675-1-2006 de 19 de mayo de 2006

“Que no obstante es necesario tener en cuenta que reiteradas resoluciones de este Tribunal, como las Nº 0067-1-2000, 01990-3-2003, 570-2-2004 y 5441-1-2005 han interpretado que para el cómputo de la frecuencia debe tenerse en cuenta el local en que se cometió la infracción.

Que si bien se verifica de autos que la recurrente ha incurrido en la misma infracción por segunda vez, dado que mediante acta de reconocimiento del 9 de noviembre de 2004 ésta reconoció haber cometido la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174º, conforme al Acta Probatoria Nº 1000600002669-01 (folios 42), sin embargo conforme consta en las Actas Probatorias Nº 1000600002669-01 y 1000600003430-01 que acreditan dichas infracciones (folios 40 y 37) las mismas fueron levantadas en los locales ubicados en Calle Ayacucho Nº 157 Int. 1 Ica y en Av. San Martín de Porras Nº 123 La Tinguiña.

Que en ese sentido y de acuerdo con la citada jurisprudencia, dado que si bien la recurrente en una ocasión anterior fue sancionada por la misma infracción, dicha sanción estuvo referida a otro de sus locales y al no haber la Administración acreditado en autos que a la recurrente se le hubiese aplicado en una anterior oportunidad la misma infracción en el mismo local, corresponde considerar para efecto del criterio de frecuencia que la infracción se ha cometido por primera vez.”

RTF Nº 5875-1-2007 de 27 de junio de 2007

“Que si bien se verifica que el recurrente ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario en dos oportunidades, conforme consta en las Actas Probatorias Nº 0200600014397-01 y 0200600076492-01, las infracciones están referidas a hechos que se cometieron en establecimientos distintos;

Que de acuerdo con la mencionada jurisprudencia de este Tribunal, al no haberse acreditado en autos que el recurrente se le hubiese aplicado en una anterior oportunidad la misma sanción en el establecimiento ubicado en Jirón Teniente Rázuri Nº 755 Puesto 52, Rímac, corresponde considerar para efecto del criterio de frecuencia que la infracción se ha cometido por primera vez, por lo que resulta válida el Acta de Reconocimiento del Acta Probatoria Nº 0200600076492-01;”

Resolución del Tribunal Fiscal que no considera el local en el que se cometió la infracción a efecto de imponer la sanción de cierre temporal de establecimiento.

RTF Nº 215-5-1999 de 26 de agosto de 1999

“Que el literal c) del artículo 2º del Régimen e Gradualidad de Sanciones aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 050-95-SUNAT, define el criterio de “frecuencia” como el número de veces en que el contribuyente incurrió en una misma infracción, cuya sanción ha quedado consentida o firme en la vía administrativa señala además que para el cómputo de la frecuencia de la infracción materia de sanción, se considerarán las infracciones en que hubiera incurrido el contribuyente en los cuatro últimos años.

Que, el segundo párrafo del artículo 183º del Código Tributario modificado por la Ley Nº 27038, dispone que cuando el deudor tributario tenga varios establecimientos y hubiera incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174º del mismo Código Tributario la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento donde ocurrió la infracción.



Que de la lectura de las normas citadas se puede apreciar que la modificación del artículo 183º del Código Tributario no está en contraposición con el concepto del criterio de frecuencia a que se refiere el artículo 2º del Régimen de Gradualidad de las sanciones tributarias, pues mientras el Código se refiere al lugar donde se debe ejecutar la sanción, el criterio de frecuencia está referido al número de veces en que un mismo contribuyente, dentro de un período de cuatro años, cometió la misma infracción, sin distinguir la norma, si el cómputo debe hacerse por cada uno de los establecimientos que tiene el contribuyente..."

4. PROPUESTAS

4.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local en que se cometieron.

FUNDAMENTO

Conforme con el numeral 3) del artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF², los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para lo cual, deberán emitir y otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos.

En concordancia con ello, el artículo 6º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que son sujetos obligados a emitir los comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso, que presten servicios o que se encuentran obligados a emitir liquidación de compra en los casos indicados en el referido artículo.

El incumplimiento de las obligaciones a las que se hace referencia, da lugar a la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1), 2) o 3) del artículo 174º del Código Tributario, relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, que son las siguientes:

- 1) No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
- 2) Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
- 3) Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia de la SUNAT.

De acuerdo con la Nota 4 de las Tablas I y II y la Nota 5 de la Tabla III de Infracciones y Sanciones del citado Código³, las infracciones descritas están sancionadas con multa o

² Modificado por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.

³ La tabla I está referida a los contribuyentes que tributan según el régimen general, la tabla II es aplicable a las personas naturales que perciban rentas de cuarta categoría, a personas acogidas al régimen especial de renta y a personas y



con el cierre de establecimiento del contribuyente. Asimismo, conforme con dichas notas se aplicará la sanción de multa en la primera oportunidad en que el infractor incurra en la infracción, salvo que éste la reconozca mediante acta de reconocimiento y que la sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. Para tal efecto, se entenderá que el contribuyente ha incurrido en la infracción por segunda vez cuando la sanción de multa hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante un acta de reconocimiento.

Por su parte, el artículo 166º del Código Tributario establece que la Administración puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar. En tal virtud, mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT⁴, se ha regulado el régimen de gradualidad para las infracciones relacionadas con la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, estableciéndose que el criterio de frecuencia consiste en el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción a partir del 6 de febrero del año 2004⁵.

Teniendo en cuenta este marco normativo, debe determinarse si, para imponer la sanción de cierre de establecimiento, el criterio de frecuencia está relacionado con el número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción con prescindencia del establecimiento en que las comete, o al número de veces en que incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos anexos.

Al respecto, debe tenerse en cuenta el concepto de sanción administrativa, la cual puede ser definida como "*un mal infringido por la administración a un administrado como consecuencia de su conducta ilegal*"⁶. Dichas sanciones, por el hecho de estar previstas ante la conducta ilegal de un administrado y ser aplicadas a éste, tienen carácter personal. Así, será una persona la que sufrirá la suspensión o restricción de un derecho o de la autorización para su ejercicio⁷ o quien sufrirá actos de reproche como la amonestación o el apercibimiento. Asimismo, es dicha persona quien puede ser pasible de la obligación de pagar alguna suma de dinero por su infracción, o sufrir la sustracción de una cosa⁸.

Esta naturaleza personal de la sanción administrativa se aprecia en el Código Tributario, pues si bien no ofrece una definición de sanción, su artículo 164º establece que es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el citado Código o en otras leyes o decretos legislativos, de lo que se evidencia la naturaleza personal de la infracción, desde que consiste en una acción u omisión que solo puede ser cometida por una persona⁹, y por tanto, de la sanción, dado que siempre estará referida a la persona que la comete mediante alguna acción u omisión. Y es en ese sentido que el artículo 167º¹⁰ del

entidades no incluidas en las tablas I y III. Asimismo, la tabla III es aplicable a las personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado.

⁴ Esta norma entró en vigencia el 1 de abril de 2007 y derogó a la Resolución de Superintendencia N° 141-2004- SUNAT. Sin embargo, ambas comparten el mismo criterio relativo a la frecuencia en la comisión de infracciones.

⁵ Al respecto, véase el artículo 5º de la citada resolución de superintendencia.

⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo 2, Civitas, 2001, p.161.

⁷ Por ejemplo, la clausura de un establecimiento, la suspensión de una patente o la interdicción del ejercicio del libre comercio.

⁸ Como por ejemplo, la sanción pecuniaria (multa) o el comiso, respectivamente.

⁹ Al respecto, véase: PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 2000, p. 299.

¹⁰ Artículo 167º.- INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES

"Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias."



mencionado Código establece que debido a su naturaleza personal, las sanciones no se transmiten *mortis causa*¹¹.

Ello implica que cuando la Administración Tributaria ejerza la potestad sancionadora que le ha sido conferida para detectar infracciones e imponer sanciones, debe hacer un examen de responsabilidad ante la comisión de una infracción, para lo cual debe apreciar si el contribuyente o sujeto infractor ha cometido la acción proscrita por la norma o si ha omitido una conducta que de acuerdo con ella era de obligatorio cumplimiento.

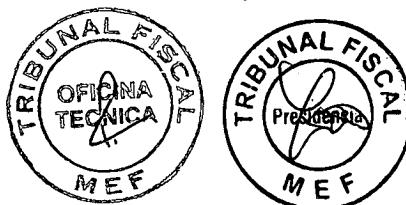
Atendiendo a la naturaleza personal de la infracción y la sanción, el criterio de frecuencia que se establece para su aplicación, teniendo en cuenta el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción, debe también ser entendido en virtud de aquélla, esto es, considerando únicamente las veces en que el sujeto incurre en la misma infracción, con prescindencia del establecimiento en que ésta se comete, pues el hecho determinante es que el sujeto infractor presente una conducta repetitiva.

Lo expuesto encuentra además sustento en una interpretación teleológica y sistemática de las normas citadas, pues de ellas se aprecia que lo que pretende el legislador es imponer una sanción más grave cuando el sujeto infractor no corrija su conducta, corrección que no puede analizarse en función del local en el que se comete la infracción, sino solo en base al número de oportunidades en las que incurra en la misma infracción. Interpretar lo contrario significaría otorgar un trato inequitativo entre los contribuyentes que cuentan con varios establecimientos anexos y aquéllos que solo cuentan con un establecimiento comercial, pues si se sancionara la comisión reiterada de la misma conducta en función del local en que se cometió, a los primeros no se les sancionaría con el cierre del establecimiento si es que la segunda infracción se comete en un local distinto a aquel en que se cometió la primera infracción, mientras que a los contribuyentes que solo cuentan con un establecimiento y repiten la infracción, siempre se les sancionará con el mencionado cierre.

Si bien el artículo 183º del Código Tributario establece que cuando el deudor tributario tenga varios establecimientos, y hubiera incurrido en las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del citado Código, la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, se detectó la infracción, no se contrapone a la conclusión arribada, pues solo hace referencia al lugar donde debe ejecutarse la sanción, sin que ello implique que para aplicar la sanción de cierre, la infracción anterior deba ser cometida en el mismo lugar.

Por otro lado, si bien podría alegarse que en aplicación del principio de proporcionalidad o razonabilidad de la potestad sancionadora, debería tenerse en cuenta dicho establecimiento o local dentro de las circunstancias en las que se cometió la infracción, a efectos de imponer la sanción que corresponda, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo establecido por el numeral 3) del artículo 230º de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por el principio de razonabilidad, “*las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción...*” En consecuencia, el legislador debe buscar que el sistema de infracciones y sanciones no incentive la comisión de ilícitos tributarios, lo que se cumple en el caso bajo análisis al prescindirse del local en que se cometió la infracción, pues si el contribuyente cuenta con más de un local le será más ventajoso incumplir la norma en función al número de sus locales y empezar a

¹¹ PÉREZ ROYO explica en este sentido que, debido a la responsabilidad personal, las consecuencias de la infracción no pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado la infracción. Al respecto, véase: PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, p. 301.



cumplirla cuando en cada uno de ellos se haya cometido la misma infracción, lo cual, también generaría inequidades respecto de otros contribuyentes¹².

Asimismo, el hecho que los contribuyentes a efecto de llevar a cabo sus actividades en más de un local estén sujetos al cumplimiento de obligaciones formales por cada establecimiento¹³, no implica que éstos sean autónomos o independientes uno del otro, pues tales obligaciones tienen por finalidad facilitar a la Administración Tributaria el desarrollo de sus facultades de determinación y fiscalización, al amparo de lo dispuesto por el artículo 87º de Código Tributario, lo que no implica que el contribuyente deje de ser uno solo y único responsable de las acciones u omisiones que se cometen en cada uno de sus locales, así como sujeto de las sanciones que imponga la Administración. A lo que cabe agregar que todos los comprobantes de pago, sin importar su serie, lugar de emisión y forma de registrarlos, generarán información respecto de las actividades del contribuyente de manera unitaria, lo que se refleja en las declaraciones juradas que éste debe presentar, las cuales no están en función a cada uno de sus establecimientos.

4.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos anexos.

FUNDAMENTO

Conforme con el numeral 3) del artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF¹⁴, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para lo cual, deberán emitir y otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos.

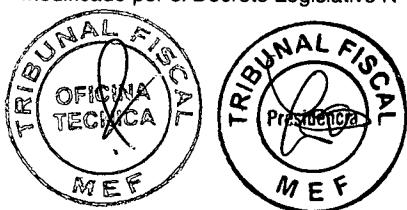
En concordancia con ello, el artículo 6º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que son sujetos obligados a emitir los comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso, que presten servicios o que se encuentran obligados a emitir liquidación de compra en los casos indicados en el referido artículo.

El incumplimiento de las obligaciones a las que se hace referencia, da lugar a la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1), 2) o 3) del artículo 174º del Código

¹² Al respecto, véase: MORÓN URBINA, J., *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2001, Lima, p.514. Dicho autor explica que debe existir un juicio de adecuación y respecto de ello sostiene que la medida sancionadora debe ser un medio idóneo para lograr el fin previsto por el legislador al habilitar la potestad sancionadora. Asimismo, afirma que el juicio de adecuación constituye una valoración sobre la eficacia de la sanción a aplicarse para conseguir la finalidad represiva y preventiva sobre la comisión de los ilícitos. Al respecto, véase: MORÓN URBINA, J., "Los principios de la Potestad Sancionadora de la Administración Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en: *Palestra del Tribunal Constitucional. Revista Mensual de Jurisprudencia*, Palestra, Julio, 2006, Lima, pp.638 y ss.

¹³ Como ejemplos de lo afirmado puede mencionarse la obligación del contribuyente de registrar la información que requieren la Ley y Reglamento del Registro Único de Contribuyentes por cada uno de los establecimientos en los que se desarrollarán las actividades, así como la serie de los comprobantes de pago, que identifican al punto de emisión del comprobante, la autorización para imprimir dichos documentos se debe obtener por cada uno de los establecimientos anexos del sujeto obligado y por último, los comprobantes emitidos deben ser registrados de acuerdo a su serie.

¹⁴ Modificado por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.



Tributario, relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, que son las siguientes:

- 4) No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
- 5) Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
- 6) Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia de la SUNAT.

De acuerdo con la Nota 4 de las Tablas I y II y la Nota 5 de la Tabla III de Infracciones y Sanciones del citado Código¹⁵, las infracciones descritas están sancionadas con multa o con el cierre de establecimiento del contribuyente. Asimismo, conforme con dichas notas se aplicará la sanción de multa en la primera oportunidad en que el infractor incurra en la infracción, salvo que éste la reconozca mediante acta de reconocimiento y que la sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. Para tal efecto, se entenderá que el contribuyente ha incurrido en la infracción por segunda vez cuando la sanción de multa hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante un acta de reconocimiento.

Por su parte, el artículo 166º del Código Tributario establece que la Administración puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar. En tal virtud, mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT¹⁶, se ha regulado el régimen de gradualidad para las infracciones relacionadas con la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, estableciéndose que el criterio de frecuencia consiste en el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción a partir del 6 de febrero del año 2004¹⁷.

Teniendo en cuenta este marco normativo, debe determinarse si, para imponer la sanción de cierre de establecimiento, el criterio de frecuencia está relacionado con el número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción con prescindencia del establecimiento en que las comete, o al número de veces en que incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos anexos.

Al respecto, el ordenamiento jurídico prevé una serie de obligaciones cuyo incumplimiento se encuentra sancionado para salvaguardar la legalidad. En ese sentido, el artículo 172º del Código Tributario establece que las infracciones se originan en el incumplimiento de obligaciones tributarias y el artículo 82º del mismo código reconoce la facultad discrecional de la Administración Tributaria para sancionar las infracciones tributarias.

Esta potestad sancionadora se rige por los principios previstos por el artículo 171º del Código Tributario y por el artículo 230º de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, de conformidad con lo dispuesto por el artículo IX del Título

¹⁵ La Tabla I está referida a los contribuyentes que tributan según el régimen general, la Tabla II es aplicable a las personas naturales que perciban rentas de cuarta categoría, a personas acogidas al régimen especial de renta y a personas y entidades no incluidas en las Tablas I y III. Asimismo, la tabla III es aplicable a las personas y entidades que se encuentran en el nuevo régimen único simplificado.

¹⁶ Esta norma entró en vigencia el 1 de abril de 2007 y derogó a la Resolución de Superintendencia N° 141-2004- SUNAT. Sin embargo, ambas comparten el mismo criterio relativo a la frecuencia en la comisión de infracciones.

¹⁷ Al respecto, véase el artículo 5º de la citada resolución de superintendencia.



Preliminar del citado Código, entre los que se encuentra el principio de proporcionalidad¹⁸ o razonabilidad que obliga a la Administración Tributaria a considerar determinadas circunstancias que rodean la comisión de la infracción, a efecto de determinar la sanción a aplicar.

En el caso bajo análisis se presenta una circunstancia especial derivada de la repetición de una infracción cuando el contribuyente posee más de un establecimiento anexo, pudiendo éstas no haber sido cometidas en el mismo establecimiento.

Si bien podría interpretarse que la sanción por la comisión de una infracción debe analizarse de manera personal, es decir, teniendo en cuenta al contribuyente y no a sus establecimientos anexos, dicha afirmación merece ser matizada con las circunstancias de la comisión de la infracción, de acuerdo con el principio de proporcionalidad o razonabilidad. Para ello debe tenerse en cuenta el grado de autonomía de funcionamiento de los diversos establecimientos que podría poseer un contribuyente, lo cual se ve reflejado en las normas legales.

En efecto, desde el momento en que un contribuyente planea llevar a cabo sus actividades en más de un establecimiento, la norma regula supuestos especiales, como por ejemplo, la obligación de obtener una licencia de funcionamiento por cada uno de ellos, según lo establecido por el artículo 3º de la N° 28976, Ley Marco de Licencia de Funcionamiento. Asimismo, a fin de cumplir con registrar la información que requieren la ley y reglamento del Registro Único de Contribuyentes¹⁹, se debe declarar la información respectiva por cada uno de los establecimientos en los que se desarrollará las actividades.

La mencionada autonomía entre los distintos establecimientos de un contribuyente también se ve reflejada en las normas aplicables a los comprobantes de pago. En efecto, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, una de las características de dichos documentos es la numeración, la cual contiene tres dígitos que identifican al punto de emisión del comprobante. Asimismo, las series establecidas no pueden variarse ni intercambiarse entre establecimientos de un mismo sujeto obligado a emitir dichos documentos. Ello supone que la autorización para imprimirlas debe obtenerse por cada uno de los establecimientos anexos del sujeto obligado, a lo que cabe añadir que los comprobantes emitidos deben ser registrados de acuerdo a su serie.

En ese sentido, cabe concluir que el incumplimiento de las obligaciones relativas a la emisión y entrega de los comprobantes de pago en la forma y oportunidad que requiere la ley, no puede desvincularse del local o establecimiento en que se cometieron dichas infracciones, pues la autonomía a la que se ha hecho referencia es una circunstancia a tener en cuenta en virtud del principio de proporcionalidad o razonabilidad, por lo que el criterio de frecuencia establecido a efecto de determinar la sanción a aplicarse, debe tener en cuenta necesariamente el local en que se cometió la infracción.

Ello se corrobora con lo dispuesto por el artículo 183º del Código Tributario, que establece que cuando el deudor tributario tenga varios establecimientos, y hubiera incurrido en las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del citado Código, la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, se detectó la infracción, lo que evidencia que el legislador tuvo como propósito vincular la aplicación de la sanción al lugar de su comisión.

¹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA refiere que la proporcionalidad implica que haya una correspondencia entre la infracción y la sanción, sin que se impongan medidas excesivas. Asimismo, explica que la graduación de las sanciones es una muestra de dicho principio. Al respecto, véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso...*, p. 177.

¹⁹ La Ley del Registro Único de Contribuyentes fue aprobada mediante Decreto Legislativo N° 943 y el Reglamento de dicha ley fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.



Asimismo, esta conclusión encuentra sustento en el principio de tipicidad que debe ser aplicado por el legislador al crear los tipos de infracción y por la Administración al subsumir las conductas en el tipo de la norma. En efecto, de acuerdo con lo establecido por el inciso 4) del artículo 230º de la Ley N° 27444, “sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía”. Así, de la lectura de la Nota 4 de la Tabla I y II y la Nota 5 de la Tabla III del Código Tributario, se aprecia que ellas no determinan si el cómputo de las infracciones en caso de reincidencia debe hacerse en función de los locales o prescindiendo de éstos, de manera que si no se tiene en cuenta el local en el que se cometió la infracción, se estaría incluyendo en el tipo de la norma a casos que de acuerdo a lo expuesto, podrían ser excluidos, y con ello, se estaría haciendo una interpretación extensiva de las citadas normas²⁰.

5. CRITERIOS A VOTAR

5.1 PROPUESTA 1

El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local en que se cometieron.

5.2 PROPUESTA 2

El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos anexos.

²⁰ Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido que “el subprincipio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica, comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal”. Al respecto, véase la Sentencia N° 2192-2004-AA/TC, publicada el 9 de febrero de 2005. Sobre la interpretación de las normas que prevén infracciones y sanciones, MORÓN URBINA explica que de acuerdo con el citado principio, la tipificación es de interpretación restrictiva y correcta. Al respecto, véase: MORÓN URBINA, J., *Comentarios...*, p. 517. En el mismo sentido, RUBIO CORREA explica que las normas que prevén sanciones, por el hecho de restringir derechos, no pueden ser aplicadas de manera analógica ni interpretadas de manera extensiva. Asimismo, entiende por interpretación extensiva aquella que se produce cuando “a pesar de que la norma no contiene claramente un determinado caso, puede este ser involucrado en el supuesto normativo haciéndolo algo elástico”. Al respecto, véase: RUBIO CORREA, M., *Para leer el Código Civil. Título Preliminar*, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1986, Lima, pp. 82 y ss.



ANEXO I

MARCO NORMATIVO

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 953²¹.

Artículo 82°.- FACULTAD SANCIONADORA

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.

Artículo 87°.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

(...)

3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos. Asimismo deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.

Artículo 164°.- CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Artículo 166°.- FACULTAD SANCIONATORIA

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

Artículo 167°.- INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES

Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias.

Artículo 171°.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Artículo 172°.- TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción.
2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.

²¹ Si bien se consignan las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 953, en el caso del artículo 171° se consigna también la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 981 para el caso específico de los principios que rigen a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria.



6. Otras obligaciones tributarias

Artículo 174º.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago:

1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
2. Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
3. Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT (...)

Artículo 183º.- SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL

Cuando el deudor tributario tenga varios establecimientos, y hubiera incurrido en las infracciones de no emitir y/o no otorgar los comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT, la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, se detectó la infracción. Tratándose de las demás infracciones, la sanción de cierre se aplicará en el domicilio fiscal del infractor (...).

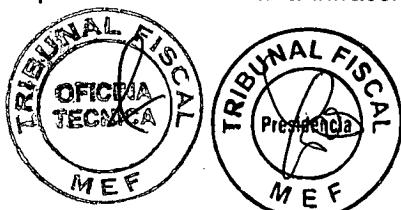
**TABLA I DE INFRACCIONES Y SANCIONES APROBADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO
Nº 953**

CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS.	Artículo 174º	
No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 1)	1 UIT o cierre (3) (4)
Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 2)	60% de la UIT o cierre (3) (4)
Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	Numeral 3)	60% de la UIT o cierre (3) (4)

Notas:

(...)

(4) La multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción salvo que éste reconozca la infracción mediante Acta de Reconocimiento. La sanción de cierre se



aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante Acta de Reconocimiento.

**TABLA II DE INFRACCIONES Y SANCIONES APROBADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO
Nº 953²²**

CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS.	Artículo 174°	
No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 1)	40% de la UIT o cierre (3)(4)
Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 2)	15% de la UIT o cierre (3)(4)
Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT	Numeral 3)	15% de la UIT o cierre (3)(4)

Notas:

(...)

- (4) La multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción salvo que éste reconozca la infracción mediante Acta de Reconocimiento. La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante Acta de Reconocimiento.

**TABLA III DE INFRACCIONES Y SANCIONES APROBADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO
Nº 953²³**

CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS.	Artículo 174°	
No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 1)	0.8% IC o cierre (2) (5)
Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 2)	0.8% IC o cierre (2) (5)

²² Esta tabla es aplicable a personas naturales que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y a otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III, en lo que sea aplicable.

²³ Esta tabla es aplicable a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado.



Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT	Numeral 3)	0.8% IC o cierre (2) (5)
---	------------	--------------------------

Notas:

(...)

- (5) La multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción salvo que el infractor reconozca la infracción mediante Acta de Reconocimiento. La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida o se hubiera reconocido la primera infracción mediante Acta de Reconocimiento.

LEY MARCO DE COMPROBANTES DE PAGO APROBADO POR DECRETO LEY N° 25632.

Artículo 1°.-

Están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

En las operaciones con los consumidores finales cuyo monto final no exceda en Un Nuevo Sol (S/. 1.00), la obligación de emitir comprobante de pago es facultativa, pero si el consumidor lo exige deberá entregársele el comprobante. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- podrá reajustar el monto antes señalado y establecer las normas administrativas y de control respecto a esas operaciones.

La SUNAT podrá disponer que sea el comprador, usuario o intermediario quien emita el comprobante de pago cuando las modalidades de mercado y razones de fiscalización lo justifiquen.

REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE PAGO APROBADO POR RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 007-99/SUNAT.

Artículo 2º.- DOCUMENTOS CONSIDERADOS COMPROBANTES DE PAGO

Sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes:

- Facturas.
- Recibos por honorarios.
- Boletas de venta.
- Liquidaciones de compra.
- Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.
- Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4º.
- Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

Artículo 6º.- OBLIGADOS A EMITIR COMPROBANTES DE PAGO

- Están obligados a emitir comprobantes de pago:

1.1 Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso:

(...)



1.2 Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.
(...)

Artículo 9º.- CARACTERISTICAS DE LOS COMPROBANTES DE PAGO

“Los comprobantes de pago tendrán las siguientes características: (...)

4. La numeración de los comprobantes de pago, a excepción de los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, constará de diez (10) dígitos, de los cuales:

4.1. Los tres (3) primeros, de izquierda a derecha corresponden a la serie, y serán empleados para identificar el punto de emisión. (...)

En un mismo establecimiento se podrá establecer más de un punto de emisión.

Las series establecidas no podrán variarse ni intercambiarse entre establecimientos de un mismo sujeto obligado a emitir documentos.

La asignación de las series por puntos de emisión no será necesariamente correlativa.

De requerirse más de tres (3) dígitos para identificar los puntos de emisión, deberá solicitarse autorización previa a la SUNAT.”

REGLAMENTO DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD APLICABLE A INFRACCIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 063-2007/SUNAT

Artículo 4º.- INFRACCIONES RELACIONADAS A LA EMISIÓN Y/U OTORGAMIENTO DE COMPROBANTES DE PAGO

El presente título se aplicará a las sanciones de multa y cierre correspondientes a las infracciones previstas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174º del Código Tributario.

Artículo 5º.- CRITERIO DE GRADUALIDAD

Las sanciones por infracciones comprendidas en el presente Título, se aplicarán de manera gradual considerando el criterio de Frecuencia, el cual consiste en el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción a partir del 06.02.04, considerando lo previsto en los Artículos 6º y 8º.

Artículo 6º.- PRIMERA OPORTUNIDAD

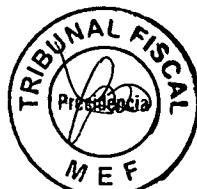
Las infracciones se considerarán cometidas o detectadas en una primera oportunidad, cuando no existan con anterioridad infracciones con la misma tipificación que cuenten con sanción firme y consentida o una infracción reconocida mediante Acta de Reconocimiento.

Para tal efecto se deberá considerar lo siguiente:

6.1. Infracciones con la misma tipificación

En cada casillero del cuadro que se muestra a continuación se mencionan los supuestos que originan la existencia de infracciones con la misma tipificación:

Base Legal	Supuestos comprendidos en la infracción
Art. 174º, numeral 1	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.
Art. 174º, numeral 2	Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.



Art. 174°, numeral 3	Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
----------------------	--

Se considera que existe una infracción con la misma tipificación a las derivadas de los supuestos comprendidos en un mismo casillero, aún cuando se haya eximido al infractor de la multa a consecuencia del reconocimiento de la infracción.

6.2. *Infracciones cuyas Resoluciones de Multa están firmes y consentidas*

La Resolución de Multa está consentida y firme en la vía administrativa cuando:

- i) El plazo para impugnarla sin pagar ha vencido, sin que se interponga el recurso respectivo.
- ii) Habiendo sido impugnada, se presenta el desistimiento y éste es aceptado mediante resolución; o,
- iii) Se ha notificado una resolución que pone fin a la vía administrativa.

6.3. *Infracción reconocida mediante Acta de Reconocimiento*

La infracción se considera reconocida cuando se presenta el Acta de Reconocimiento según lo previsto en el Artículo 7°.

Artículo 8°.- SEGUNDA OPORTUNIDAD Y SIGUIENTES

Para efectuar el cómputo de la frecuencia a partir de la segunda oportunidad en que se cometen o detectan las infracciones comprendidas en el Régimen se tendrá en cuenta lo siguiente:

8.1. *Segunda oportunidad y siguientes:*

El infractor incurre en infracción en una segunda oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción que se acoge al Régimen, existe una Resolución de Multa firme y consentida en la vía administrativa o una infracción reconocida mediante Acta de Reconocimiento.

El infractor incurre en infracción en una tercera oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción que se acoge al Régimen, existe, según el caso, dos sanciones firmes y consentidas en la vía administrativa o una sanción firme y consentida y una infracción reconocida. Las oportunidades y siguientes se producirán cuando exista una sanción firme y consentida adicional.

8.2 *Infracciones con la misma tipificación*

La infracción a sancionar y las infracciones cometidas con anterioridad deberán tener la misma tipificación, siendo de aplicación lo señalado en el numeral 6.1 del Artículo 6°, considerando adicionalmente que existe la misma tipificación aún cuando la sanción sea distinta cada vez o la sanción de cierre que corresponda se aplique en cada ocasión respecto de un establecimiento distinto.

8.3 *Infracciones cuyas Resoluciones de Multa o Cierre están consentidas y firmes*

Las Resoluciones de Multa o Cierre deben estar consentidas y firmes considerando lo previsto en el numeral 6.2 del Artículo 6°.

Los Anexos A y B contienen la sanción de multa, cierre y la multa que sustituye al cierre, graduadas en virtud al presente artículo hasta la tercera oportunidad. A partir de la cuarta oportunidad no se tendrá derecho al beneficio de la gradualidad y se aplicará la sanción máxima que prevé el Código Tributario.

(...)



Disposición Complementaria Transitoria Única.- APPLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El Régimen se aplicará a las infracciones -comprendidas en su ámbito de aplicación- cometida o detectada a partir de la fecha de entrada en vigencia del presente Reglamento, sin perjuicio que para la aplicación del criterio de frecuencia, el cómputo de ésta se inicie desde el 06.02.2004.

Respecto de la gradualidad, el Régimen también podrá aplicarse a las infracciones, cometidas o detectadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución, siempre que el infractor cumpla con subsanarlas de conformidad con esta y no se hubiera acogido a un Régimen de Gradualidad anterior, no generándose derecho alguno a devolución o compensación.

Tratándose de infracciones acogidas a regímenes de gradualidad anteriores, las causales de pérdida y los efectos de la misma son los previstos en la norma de gradualidad a que se acogió la infracción, con excepción de las causales referidas a la impugnación de la resolución que establece la sanción o la impugnación de los actos vinculados a las infracciones que no serán de aplicación a partir del 01.04.2007.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES APROBADO POR RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 210-2004/SUNAT

Artículo 19º.- INFORMACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS ANEXOS

Los contribuyentes y/o responsables que desarrollen sus actividades en más de un establecimiento, deberán comunicar tal hecho al momento de su inscripción en el RUC, indicando su ubicación.

La información relativa a establecimientos anexos a la que se refiere el numeral 17.5 del artículo 17º, es la siguiente:

- a. Tipo de establecimiento (casa matriz, sucursales, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad empresarial).
- b. Domicilio.
- c. Condición del inmueble declarado como establecimiento anexo (propio, alquilado, cedido en uso u otros).

LEY MARCO DE LICENCIA DE FUNCIONAMIENTO, LEY N° 28976

Artículo 3º.- LICENCIA DE FUNCIONAMIENTO

“(...) En el caso de que los sujetos obligados a obtener licencia de funcionamiento desarrollen actividades en más de un establecimiento, deberán obtener una licencia para cada uno de los mismos...”

