



# Tribunal Fiscal

Nº 00169-1-2008

**EXPEDIENTE Nº** : 3368-2007  
**INTERESADO** : INDUSTRIA DE PANIFICACIÓN PANINNO S.R.L.  
**ASUNTO** : Cierre  
**PROCEDENCIA** : Tacna  
**FECHA** : Lima, 8 de enero de 2008

Vista la apelación interpuesta por **INDUSTRIA DE PANIFICACIÓN PANINNO S.R.L.** contra la Resolución de Intendencia Nº 1160140001881/SUNAT de 28 de febrero de 2007, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Intendencia Nº 1140120001150, que dispuso el cierre temporal de su establecimiento, por haber incurrido en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la Administración manifiesta que la recurrente incurrió en la referida infracción por no haber emitido el comprobante de pago respectivo, según consta en el Acta Probatoria Nº 1100600006881-01, y que anteriormente cometió la misma infracción de acuerdo con el Acta de Reconocimiento de 13 de julio de 2004, le corresponde la sanción de cierre de establecimiento por tres (3) días, y dado que impugnó dicha sanción, en virtud a la Resolución de Superintendencia Nº 141-2004/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad de Sanciones, ésta se incrementó a seis (6) días.

Que la recurrente indica que el fedatario fiscalizador no esperó un tiempo prudencial para recibir el comprobante de pago correspondiente ni consideró la presencia de otros clientes que también esperaban atención.

Que asimismo, sostiene que el criterio de frecuencia utilizado para la aplicación de la sanción de cierre de establecimiento debe ser en función al número de oportunidades en que se cometió la infracción en el mismo local y no al número de veces en las que el contribuyente incurrió, en la misma infracción, por lo que, dado que la supuesta infracción que se le atribuye se habría cometido por primera vez en el local ubicado en la calle Carlos Metraud, no le corresponde la sanción impuesta.

Que el asunto materia de controversia consiste en determinar si la recurrente incurrió por segunda vez en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, y si le corresponde la sanción de cierre de establecimiento aplicada.

Que el mencionado numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, señala que constituye infracción no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

Que de acuerdo con el artículo 165º del citado Código, la infracción se determina en forma objetiva, presumiéndose en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la SUNAT, la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores.

Que el artículo 4º del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo Nº 086-2003- EF, modificado por Decreto Supremo Nº 101-2004-EF, establece que el fedatario fiscalizador tiene como una de sus funciones el dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 174º del Código Tributario, entre otras, para lo cual levantará el acta probatoria en la cual dejará constancia de dichos hechos y/o de la infracción cometida.

Que el artículo 6º del referido reglamento prescribe que las actas probatorias, por su calidad de documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencie o constate el fedatario fiscalizador.

Que en el Acta Probatoria Nº 1100600006881-01 de 5 de diciembre de 2006, cuya copia corre a fojas 47, se consignó que en dicha fecha la fedataria de la Administración, intervino el establecimiento de la



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00169-1-2008

recurrente ubicado en calle Carlos Metraud N° 20 – Costado del Mercado Central, distrito de Tacna, donde adquirió un panetón "Paninno" en bolsa valorizado en S/. 10,00, entregó S/. 20,00, recibió el vuelto de S/. 10,00 y el bien, mas no se le otorgó el comprobante de pago que acreditara la operación realizada, pese a haber esperado en dicho establecimiento por un lapso de dos minutos para tal efecto, y que se retiró del local para luego reingresar e identificarse, lo que acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario.

Que conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 008056-1-2007 y 01744-1-2003, entre otras, no existe norma legal alguna que disponga un mínimo de tiempo de espera por parte del fedatario para efecto de que se pueda emitir el comprobante de pago, cuya inobservancia ocasione la nulidad del acta probatoria, por lo que lo alegado por la recurrente respecto a que el fedatario fiscalizador no esperó un tiempo prudencial para recibir el comprobante de pago correspondiente, carece de sustento.

Que al estar acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, corresponde determinar la sanción aplicable, para lo cual debe considerarse el criterio de frecuencia contemplado por el régimen de gradualidad previsto para dicha infracción, de acuerdo con la Nota 4 de la Tabla II de Infracciones y Sanciones del citado código y la Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT.

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

Que mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobó la primera de dichas interpretaciones, según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2007-43, suscrita el 27 de diciembre de 2007, de conformidad con los fundamentos que a continuación se reproducen:

*"Conforme con el numeral 3) del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>1</sup>, 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 6° 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 174° 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.*

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

①

f

Indat  
2

24



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00169-1-2008

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 Código<sup>2</sup>, 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 166° 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 Nº 063-2007-SUNAT<sup>3</sup>, 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 2004<sup>4</sup>.

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"<sup>5</sup>. 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 ejercicio<sup>6</sup> 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 cosa<sup>7</sup>.

Esta naturaleza personal de la sanción administrativa se aprecia en el Código Tributario, pues si bien no ofrece una definición de sanción, su artículo 164° 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 persona<sup>8</sup>, y

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Esta norma entró en vigencia el 1 de abril de 2007 y derogó a la Resolución de Superintendencia Nº 141-2004- SUNAT. Sin embargo, ambas comparten el mismo criterio relativo a la frecuencia en la comisión de infracciones.

<sup>4</sup> Al respecto, véase el artículo 5° de la citada resolución de superintendencia.

<sup>5</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo 2, Civitas, 2001, p.161.

<sup>6</sup> Por ejemplo, la clausura de un establecimiento, la suspensión de una patente o la interdicción del ejercicio del libre comercio.

<sup>7</sup> Como por ejemplo, la sanción pecuniaria (multa) o el comiso, respectivamente.

<sup>8</sup> Al respecto, véase: PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2000, p. 299.

11

f

3



# Tribunal Fiscal

Nº 00169-1-2008

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 167<sup>9</sup> del mencionado Código establece que debido a su naturaleza personal, las sanciones no se transmiten mortis causa<sup>10</sup>.

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 183° 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 174° 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 230° 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

<sup>9</sup> Artículo 167°.- INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES

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

<sup>10</sup> 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.

C

f

4



# Tribunal Fiscal

Nº 00169-1-2008

empezar a cumplirla cuando en cada uno de ellos se haya cometido la misma infracción, lo cual, también generaría inequidades respecto de otros contribuyentes<sup>11</sup>.

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 establecimiento<sup>12</sup>, 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 87° 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."

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano" de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que de acuerdo con el Anexo 1 del Reglamento del Régimen de Gradualidad para las infracciones relacionadas con la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 141-2004/SUNAT, tratándose de la segunda oportunidad en que se incurre en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, corresponde aplicar la sanción de cierre temporal de establecimiento por tres (3) días calendario.

Que en el presente caso, mediante Acta de Reconocimiento de 13 de julio de 2004, la recurrente aceptó que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, en el local ubicado en la calle Fermín Nacarino Nº 764, distrito y provincia de Tacna, de acuerdo con el Acta Probatoria Nº 110060000903-01 de 12 de mayo de 2004, de fojas 44, por lo que ha quedado acreditado que cometió dicha infracción por segunda vez.

Que de otro lado, si bien en la apelada la Administración ha considerado que de conformidad con el numeral 8.2 del artículo 8° de la Resolución de Superintendencia Nº 141-2004/SUNAT, según el cual se

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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 desarrollará 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.

①

f

Justicia

[Firma]



# Tribunal Fiscal

Nº 00169-1-2008

perderá la gradualidad aplicable a la sanción, si habiéndose impugnado la sanción por la infracción acogida al régimen de gradualidad, el órgano resolutor mantiene en su totalidad dicho acto y éste queda firme y consentido en la vía administrativa, le corresponde el cierre del establecimiento por seis (6) días, este Tribunal mediante Resolución Nº 00026-1-2007 de 5 de enero de 2007, ha establecido que en virtud al fallo contenido en el Expediente Nº 1803-2004-AAITC, que declaró inaplicable una norma similar a la antes expuesta por resultar violatoria, entre otros, del derecho de defensa reconocido en el inciso 14 del artículo 139º de la Constitución y de la garantía que impide la reforma peyorativa o reformatio in peius, garantía implícita en el texto constitucional como parte del debido proceso, procede fallar en el mismo sentido, inaplicándose el referido numeral 8.2 por contener una disposición idéntica a la que fue materia de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional.

Que en tal virtud, procede revocar la apelada en el extremo que dispone que el cierre de establecimiento deberá ser por seis (6) días calendario por la pérdida de la gradualidad, aplicándose únicamente por tres (3) días.

Con las vocales Cogorno Prestinoni, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1160140001881/SUNAT de 28 de febrero de 2007, en el extremo referido a la pérdida del régimen de gradualidad y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 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:

*"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 Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 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".*

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la SUNAT, para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI  
VOCAL PRESIDENTA

PINTO DE ALIAGA  
VOCAL

BARRANTES TAKATA  
VOCAL

Amico de las Casas  
Secretaria Relatora  
PdeA/3/rmh